

Documentos del IASB publicados para acompañar

a la Norma NIIF 6

Exploración y Evaluación de Recursos Minerales

El texto normativo de la NIIF 6 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 2006. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIIF 6 EMITIDA EN DICIEMBRE DE
2004**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LAS MODIFICACIONES A LA NIIF 1 Y
NIIF 6 EMITIDAS EN JUNIO DE 2005**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIONES EN CONTRARIO

NIIF 6

Aprobación por el Consejo de la NIIF 6 emitida en diciembre de 2004

La Norma Internacional de Información Financiera 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* fue aprobada para su emisión por diez de los catorce miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los votos disidentes fueron de los señores Garnett, Leisenring, McGregor y Smith. Sus opiniones en contrario se han publicado tras los Fundamentos de las Conclusiones.

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

Aprobación por el Consejo de las modificaciones a la NIIF 1 y NIIF 6 emitidas en junio de 2005

Estas modificaciones a la Norma Internacional de Información Financiera 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* y la Norma Internacional de Información Financiera 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* fueron aprobadas 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

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

NIIF 6 FC

ÍNDICE

desde el párrafo

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES SOBRE LA NIIF 6 EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN DE RECURSOS MINERALES

INTRODUCCIÓN	FC1
RAZONES PARA EMITIR LA NIIF	FC2
ALCANCE	FC6
DEFINICIÓN DE ACTIVOS DE EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN	FC9
Desembolsos incurridos antes de la exploración y evaluación de recursos minerales	FC10
Definiciones por separado de “exploración” y “evaluación”	FC14
Recursos minerales	FC16
RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS PARA EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN	FC17
Exención temporal relativa a los párrafos 11 y 12 de la NIC 8	FC17
Elementos del costo de los activos para exploración y evaluación	FC24
Medición posterior al reconocimiento	FC29
PRESENTACIÓN DE ACTIVOS PARA EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN	FC32
DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS PARA EXPLORACIÓN Y EVALUACIÓN	FC35
Evaluación del deterioro de valor	FC36
Nivel de evaluación del deterioro de valor	FC40
Reversión de las pérdidas por deterioro	FC48
CAMBIOS EN LAS POLÍTICAS CONTABLES	FC49
INFORMACIÓN A REVELAR	FC50
FECHA DE VIGENCIA	FC58
TRANSICIÓN	FC59
RESUMEN DE CAMBIOS RESPECTO AL PROYECTO DE NORMA 6	FC66
OPINIONES EN CONTRARIO	

Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la NIIF 6, 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 llegar a las conclusiones de la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.

Razones para emitir la NIIF

FC2 Los párrafos 10 a 12 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* especifican una jerarquía de criterios que una entidad debe utilizar para desarrollar una política contable cuando ninguna NIIF sea específicamente aplicable a una partida. Sin la exención de la NIIF 6, una entidad al adoptar las NIIF en 2005 habría necesitado evaluar si sus políticas contables para la exploración y evaluación de recursos minerales cumplían con esos requerimientos. En ausencia de guías, podría haber existido incertidumbre sobre lo que sería aceptable. Establecer que sería aceptable podría haber sido costoso y algunas entidades podrían haber efectuado cambios importantes en 2005, seguidos de posteriores cambios significativos una vez que el Consejo complete su revisión completa de la contabilidad de actividades extractivas.

FC3 Para evitar trastornos innecesarios para usuarios y preparadores en este momento, el Consejo propuso limitar la necesidad de que las entidades cambien sus políticas contables existentes para activos de exploración y evaluación. El Consejo logró este objetivo:

- (a) Creando una exención temporal de las partes de la jerarquía de la NIC 8 que especifican los criterios que una entidad utiliza para desarrollar una política contable si ninguna NIIF es específicamente aplicable.
- (b) Limitando el impacto de esa exención de la jerarquía, identificando los gastos a incluir en, y excluir de, los activos de la exploración y evaluación y requiriendo que todos los activos de exploración y evaluación sean valorados en relación con su deterioro de valor.

FC4 El Consejo publicó sus propuestas en enero de 2004. El Proyecto de Norma 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* tenía como fecha límite para recibir comentarios el 16 de abril de 2004. En el Consejo se recibieron 55 cartas de comentarios.

FC5 En abril de 2004 el Consejo aprobó un proyecto de investigación que fuera llevado a cabo por personal de los organismos nacionales emisores de normas de Australia, Canadá, Noruega y Sudáfrica, que tratase la contabilidad de actividades extractivas con generalidad. El equipo del proyecto de investigación es ayudado por un panel asesor, que incluye a miembros de industria (sectores de petróleo y gas y minería), firmas contables, usuarios y reguladores de mercados de valores de alrededor del mundo.

Alcance

- FC6 En opinión del Consejo, aunque ninguna NIIF haya tratado las actividades extractivas directamente, todas las NIIF (incluyendo las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones) son aplicables a las entidades involucradas en la exploración y evaluación de recursos minerales que hacen una declaración de cumplimiento sin reservas con las NIIF de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. Consecuentemente, cada NIIF debe aplicarse por todas esas entidades.
- FC7 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 6 aconsejaban al Consejo desarrollar normas para otras fases en el proceso de explorar y evaluar los recursos minerales, incluyendo actividades anteriores a la exploración (es decir, actividades previas a la exploración y evaluación de los recursos minerales) y actividades de desarrollo (es decir, actividades posteriores a que la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de extraer un recurso mineral sean demostrables). El Consejo decidió no hacer esto por dos razones. En primer lugar, no quería prejuzgar la revisión completa de la contabilidad de esas actividades. En segundo lugar, el Consejo concluyó que una política contable apropiada para actividades anteriores a la exploración podría desarrollarse a partir de la aplicación de las NIIF existentes, de las definiciones de activos y gastos del *Marco Conceptual*¹ y aplicando los principios generales de reconocimiento de activos de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NIC 38 *Activos Intangibles*.
- FC8 El Consejo también decidió no ampliar el alcance de la NIIF 6 más allá del propuesto en el Proyecto de Norma 6, porque hacerlo requeriría un procedimiento a seguir adicional, posiblemente incluyendo otro proyecto de norma. Como habría muchas entidades involucradas en actividades extractivas a las que se requeriría aplicar las NIIF desde el 1 de enero de 2005, el Consejo decidió que no debería retrasar emitir guías mediante la ampliación del alcance de la NIIF más allá de la exploración y evaluación de recursos minerales.

Definición de activos de exploración y evaluación

- FC9 La mayoría de quienes respondieron al Proyecto de Norma 6 estuvieron de acuerdo con la definición propuesta por el Consejo para los activos de exploración y evaluación, pero pidieron cambios o aclaraciones para hacer más claras las intenciones del Consejo:
- (a) Algunos de quienes respondieron pidieron que el Consejo distinguiese entre desembolsos de exploración y desembolsos anteriores a la exploración.
 - (b) Otros pidieron al Consejo definir actividades de exploración y evaluación por separado, reflejando los diferentes perfiles de riesgo de tales actividades o los requerimientos de otras jurisdicciones.

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

- (c) Otros comentaristas pidieron guías adicionales sobre qué constituye recursos minerales, principalmente ejemplos de qué constituye una reserva mineral.

Desembolsos incurridos antes de la exploración y evaluación de recursos minerales

- FC10 Quienes respondieron parecían estar preocupados sobre que el Consejo estaba ampliando el alcance de las propuestas para incluir desembolsos incurridos antes de la adquisición de derechos legales para explorar en un área específica en la definición de desembolso de exploración y evaluación. Algunos estaban preocupados porque tal ampliación abriría el camino para el reconocimiento de tales desembolsos como activos; otros preferían este resultado. Haciendo el borrador de la NIIF 6, el Consejo no podía identificar ninguna razón por la que el *Marco Conceptual* no fuera aplicable a tales desembolsos
- FC11 El Consejo decidió no definir los desembolsos anteriores a la adquisición o a la exploración. Sin embargo, las NIIF aclaran que los desembolsos antes de que la entidad haya obtenido los derechos legales para explorar en un área específica, no son desembolsos de exploración y evaluación y, por lo tanto, están fuera del alcance de la NIIF.
- FC12 El Consejo señaló que una aplicación apropiada de las NIIF podría requerir que los desembolsos relativos a la adquisición de un activo intangible pero anteriores a ella (por ejemplo, desembolsos directamente atribuibles a la adquisición de una licencia de exploración) fueran reconocidos como parte del activo intangible, de acuerdo con la NIC 38. El párrafo 27(a) de la NIC 38 indica que el costo de un activo intangible adquirido separadamente comprende el precio de compra, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que caigan sobre la adquisición, y algunos costos atribuibles directamente.
- FC13 De forma similar, el Consejo entiende que los desembolsos incurridos antes de la exploración y evaluación de recursos minerales no pueden ser normalmente asociados con ninguna propiedad mineral específica y, de esta manera, probablemente se reconozcan como un gasto a medida que se incurren. Sin embargo, tales desembolsos necesitan ser diferenciados de desembolsos en infraestructuras—por ejemplo, carreteras de acceso—necesarias para el trabajo de exploración a realizar. Estos desembolsos deben reconocerse como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con el párrafo 3 de la NIC 16.

Definiciones por separado de “exploración” y “evaluación”

- FC14 Algunos entre los que respondieron pidieron al Consejo que proporcionara definiciones por separado de exploración y evaluación. El Consejo consideró usar las definiciones dadas en el Documento sobre Problemas relativo a *Industrias Extractivas* publicado por su predecesor, el Consejo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, en noviembre de 2000, porque estas definiciones serían aceptables para muchos comentaristas, en particular porque se basan en definiciones que se han utilizado por un número de años tanto en los sectores minero como en el del petróleo y el gas.

NIIF 6 FC

- FC15 El Consejo concluyó que distinguir entre evaluación y exploración no mejoraría la NIIF. Exploración y evaluación se tratan contablemente de la misma manera.

Recursos minerales

- FC16 Algunos de los que respondieron pidieron al Consejo que definiera recursos minerales de manera más precisa. El Consejo concluyó que, a efectos de la NIIF, la elaboración del tema era innecesaria. Las partidas mencionadas en la definición de exploración y evaluación de recursos minerales eran suficientes para transmitir las intenciones del Consejo.

Reconocimiento de activos para exploración y evaluación

Exención temporal relativa a los párrafos 11 y 12 de la NIC 8

- FC17 Una variedad de prácticas contables son seguidas por entidades dedicadas a la exploración y evaluación de recursos minerales. Estas prácticas abarcan desde diferir en el balance casi todos los desembolsos por exploración y evaluación hasta reconocerlos en resultados a medida que se incurre en ellos. La NIIF permite que continúen estas distintas prácticas contables. Dada esta diversidad, algunos de quienes respondieron al Proyecto de Norma 6 eran contrarios a cualquier exención del cumplimiento de los párrafos 11 y 12 de la NIC 8. Ellos estaban preocupados porque las entidades podrían dar la apariencia de cumplir las NIIF mientras que no son congruentes con los objetivos establecidos por el IASB, es decir proporcionar a los usuarios de los estados financieros información financiera que era de alta calidad, transparente y comparable. El Consejo no reconoció la exención de parte de la NIC 8 ligeramente, pero tomó esta medida para minimizar el trastorno, especialmente en 2006 (o 2005, para estas entidades que adoptan la NIIF anticipadamente), tanto para los usuarios (por ejemplo la falta de continuidad en la tendencia de los datos) como para los que elaboran la información (por ejemplo cambios de sistemas).
- FC18 La NIIF 4 *Contratos de Seguro* proporciona una exención temporal del cumplimiento de los párrafos 10 a 12 de la NIC 8. Esta exención tiene un mayor alcance que la NIIF 6 porque la NIIF 4 deja abiertos muchos aspectos significativos sobre la contabilidad de los contratos de seguros hasta la fase II del proyecto del Consejo sobre este tema. Un requerimiento para aplicar el párrafo 10 de la NIC 8 a los contratos de seguros habría tenido efectos mucho más profundos y las aseguradoras habrían necesitado tratar aspectos tales como la integridad, esencia sobre la forma y neutralidad. Por el contrario, la NIIF 6 deja abierto un rango relativamente estrecho de cuestiones no tratadas y el Consejo no creyó que una exención del cumplimiento del párrafo 10 de la NIC 8 fuera necesaria.
- FC19 El Proyecto de Norma 6 dejó claro que el Consejo intentó suspender solo los párrafos 11 y 12 de la NIC 8, lo que implica que el párrafo 10 debe seguirse cuando una entidad estaba determinando sus políticas contables para la exploración y evaluación de activos. Sin embargo, resultaba evidente a partir de algunos comentarios recibidos que la intención del Consejo no se había entendido claramente. En consecuencia, la NIIF declara específicamente que es obligatorio cumplir con el párrafo 10 de la NIC 8.

- FC20 Quienes respondieron con objeciones a la propuesta del Consejo en el Proyecto de Norma 6 para permitir la continuación de algunas prácticas contables encontraron difícil poner de manifiesto una distinción significativa entre la exploración y evaluación de recursos minerales y la investigación científica. Ambas actividades pueden ser costosas y tener riesgos significativos de fracaso. Estos comentaristas apoyarían introducir la exploración y evaluación de recursos minerales en el alcance de la NIC 16 y la NIC 38. El Consejo está similarmente preocupado de que las prácticas contables existentes pudieran dar lugar al reconocimiento inadecuado de activos de exploración y evaluación. Sin embargo, también está preocupado porque la contabilización de desembolsos por exploración y evaluación de acuerdo con la NIC 38 pueda dar lugar a una sobrevaloración de gastos. En ausencia de normas aceptadas internacionalmente para tales desembolsos el Consejo concluyó que, por anticipado a la revisión completa de la contabilidad para actividades de extracción, no podía alcanzar un juicio debidamente informado.
- FC21 Algunos entre quienes respondieron sugirieron que el Consejo debía exigir a una entidad seguir sus requerimientos de contabilidad nacional (por ejemplo los PCGA nacionales) en la contabilidad de la exploración y evaluación de recursos minerales hasta que el Consejo complete su revisión completa de la contabilidad de actividades de extracción, para evitar la selección de políticas contables que no formen una base contable completa. Congruentemente con sus conclusiones en la NIIF 4, el Consejo concluyó que definir los PCGA nacionales habría planteado problemas. Podrían haber surgido problemas de definición adicionales porque algunas entidades no aplican los PCGA nacionales de su propio país. Por ejemplo, algunas entidades no estadounidenses con actividades de extracción en el sector del petróleo y el gas aplican los PCGA de los Estados Unidos. Además, la imposición de requerimientos establecidos por otro organismo es poco corriente y, probablemente, está fuera del mandato del Consejo.
- FC22 Por tanto, el Consejo decidió que una entidad podría continuar siguiendo las políticas contables que estaba usando cuando aplicó por primera vez los requerimientos de las NIIF, siempre que satisfagan los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 8 y con algunas excepciones apuntadas a continuación. Una entidad podría también mejorar aquellas prácticas contables si se cumplen los criterios especificados (véanse los párrafos 13 y 14 de la NIIF).
- FC23 El Consejo reconoció que es difícil hacer cambios de manera poco sistemática para las prácticas de reconocimiento y medición en este momento porque muchos aspectos de la contabilidad de las actividades de extracción están interrelacionadas con aspectos que no se considerarán hasta que el Consejo complete su revisión global de la contabilidad de actividades de extracción. Sin embargo, no imponer los requerimientos de la NIIF limitaría la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad hasta un grado inaceptable.
- FC23A En 2008, como parte de su proyecto de mejoras anuales, el Consejo consideró las guías sobre el tratamiento en la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* de algunos tipos de desembolsos incurridos con el objetivo de generar flujos de efectivo futuros cuando esos desembolsos no se reconocen como activos de acuerdo con las NIIF. Algunas entidades clasifican estos desembolsos como flujos de efectivo

NIIF 6 FC

procedentes de actividades de operación y otros los clasifican como actividades de inversión. Ejemplos de estos desembolsos son los de actividades de exploración y evaluación, que pueden reconocerse de acuerdo con la NIIF 6 como un activo o un gasto².

- FC23B El Consejo destacó que la exención de la NIIF 6 se aplica solo al reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación, no a la clasificación de desembolsos relacionados en el estado de flujos de efectivo. Por consiguiente, el Consejo modificó el párrafo 16 de la NIC 7 para señalar que solo se puede clasificar como un flujo de efectivo procedente de actividades de inversión un desembolso que dé lugar a un activo reconocido.

Elementos del costo de los activos para exploración y evaluación

- FC24 El párrafo 7 del Proyecto de Norma 6 presentaba una lista de ejemplos de desembolsos relacionados con la exploración y evaluación de recursos minerales que podían incluirse en el costo de un activo para exploración y evaluación. El párrafo 8 del Proyecto de Norma 6 presentaba una lista de desembolsos que no podían reconocerse como un activo para exploración y evaluación. Quienes respondieron expresaron un deseo de una mayor claridad con respecto a estos párrafos y más ejemplos de los tipos de desembolsos que podían ser incluidos o excluidos.
- FC25 A la luz de las respuestas, el Consejo decidió volver a redactar las guías para establecer que la lista no es exhaustiva y que las partidas que aparecen son ejemplos de desembolsos que pueden satisfacer, pero no necesariamente siempre, la definición de desembolso por exploración y evaluación. Además, el Consejo advirtió que las NIIF requieren que los desembolsos se traten de forma congruente para actividades comparables y entre periodos sobre los que se informa. Cualquier cambio en lo que se considera que es un desembolso idóneo para su reconocimiento como un activo para exploración y evaluación debe tratarse como un cambio en una política contable contabilizada de acuerdo con la NIC 8. Pendiente de la revisión completa de la contabilidad para las actividades extractivas, el Consejo no cree que sea factible definir que desembolsos deben ser incluidos o excluidos.
- FC26 El párrafo 8 del Proyecto de Norma 6 propuso prohibir reconocer los desembolsos relativos al desarrollo de un recurso mineral como un activo para exploración y evaluación. Los que respondieron expresaron la dificultad de identificar desembolsos en “desarrollo”. El Consejo no definió “desarrollo de un recurso mineral” porque esto queda fuera del alcance de la NIIF.
- FC27 Sin embargo, el Consejo advirtió que el desarrollo de un recurso mineral una vez que se ha determinado la posibilidad técnica y la viabilidad comercial era un ejemplo de la fase de desarrollo de un proyecto interno. El párrafo 57 de la NIC 38 proporciona guías que se deben seguir para desarrollar una política contable para esta actividad.

² Los párrafos FC23A y FC23B se añadieron como consecuencia de una modificación a la NIC 7 incluida en *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009.

FC28 El Proyecto de Norma 6 proponía que los costos de administración y otros costos indirectos generales debían ser excluidos de la medición inicial de los activos para exploración y evaluación. Algunos de los que respondieron sugirieron que los costos generales y de administración y los indirectos *directamente atribuibles* a las actividades de exploración y evaluación deben cumplir para la inclusión en el importe en libros del activo. Ellos consideraron congruente este tratamiento con el tratamiento de tales costos con respecto al inventario (párrafo 11 de la NIC 2 *Inventarios*) y los activos intangibles [párrafo 67(a) de la NIC 38]. Sin embargo, el Consejo advirtió que tal tratamiento parecería ser incongruente con el párrafo 19(d) de la NIC 16. La NIIF no se consideró como la Norma apropiada en la que resolver esta incongruencia, y el Consejo decidió eliminar la referencia en la NIIF a los costos de administración y otros de carácter general. El tratamiento de tales desembolsos sería una elección de política contable; la política elegida debe ser congruente con uno de los tratamientos permitidos por las NIIF.

Medición posterior al reconocimiento

FC29 La NIIF permite a una entidad que reconoce activos para exploración y evaluación que se les mida, después de su reconocimiento, usando o el modelo del costo o el modelo de revaluación en la NIC 16 y la NIC 38. El modelo escogido debe ser congruente con la forma en que la entidad clasifica los activos para exploración y evaluación. Esos modelos de revaluación permiten la revaluación de activos cuando se cumplen los requerimientos especificados (véase los párrafos 31 a 42 de la NIC 16 y los párrafos 72 a 84 de la NIC 38). El modelo de revaluación en la NIC 38 sólo puede ser usado si el valor razonable del activo se puede determinar con referencia a un mercado activo; el modelo de revaluación en la NIC 16 sólo hace mención a “evidencia basada en el mercado”. El Consejo tuvo problemas debido a esta incongruencia y estaba preocupado por que las entidades pudiesen elegir políticas contables para lograr una medición más favorable de los activos para exploración y evaluación.

FC30 Unos pocos entre quienes respondieron también estaban preocupados con la opción propuesta en el Proyecto de Norma 6. Algunos no estaban de acuerdo en que los activos para exploración y evaluación deben revaluarse, prefiriendo una prohibición arbitraria de una nueva medición. Otros estaban preocupados por la fiabilidad de la medición. El Consejo concluyó que no se había presentado ninguna razón sustancial para alcanzar una conclusión diferente de la del Proyecto de Norma 6. Aunque la revaluación de un activo para exploración, de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38, puede no ser general, no era apropiado prohibir una nueva medición de los tipos de activos específicos de la NIC 16 o NIC 38 sobre bases selectivas.

FC31 Como resultado de una combinación de negocios pueden surgir activos para exploración y evaluación. El Consejo advirtió que la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* se aplica a todas las entidades que afirman cumplir con las NIIF y que cualquier activo para exploración y evaluación adquirido en una combinación de negocios se debe contabilizar de acuerdo con la NIIF 3.

Presentación de activos para exploración y evaluación

- FC32 En el Proyecto de Norma 6 se advirtió que el Consejo no había considerado todavía si los activos para exploración y evaluación son tangibles o intangibles. Algunos de quienes respondieron sugirieron que el Consejo debía dar alguna orientación sobre este asunto.
- FC33 Algunos activos para exploración y evaluación se tratan como activos intangibles (por ejemplo derechos de perforación), mientras que otros son claramente tangibles (como por ejemplos vehículos y equipos de perforación). Un activo tangible puede ser usado en el desarrollo de un activo intangible. Por ejemplo, un equipo móvil de perforación puede usarse para perforar pozos de prueba o extraer muestras del mineral, lo que claramente forma parte de una actividad de exploración. En la medida que el activo tangible se consume en el desarrollo de un activo intangible, el importe que refleja ese consumo es parte del costo del activo intangible. Sin embargo, el uso del equipo de perforación para desarrollar un activo intangible no cambia un activo tangible en uno intangible.
- FC34 Pendiente de completar una revisión global de las prácticas contables para las actividades de extracción, el Consejo no deseó decidir si y qué activos para exploración y evaluación deben clasificarse como tangibles o intangibles. Sin embargo, el Consejo concluyó que una entidad debe clasificar los elementos de los activos para exploración y evaluación como tangibles o intangibles de acuerdo a su naturaleza y debe aplicar esta clasificación de forma congruente. Esta clasificación es el fundamento para otras elecciones de política contable como se describe en los párrafos FC29 a FC31 y para la información a revelar requerida por la NIIF.

Deterioro de valor de los activos para exploración y evaluación

- FC35 Cuando se desarrolló el Proyecto de Norma 6, el Consejo decidió que una entidad que reconoce activos para exploración y evaluación debe hacerles la prueba del deterioro de su valor, y que ésta tiene que aplicarse según la NIC 36 *Deterioro del Valor de Activos*. Los que respondieron aceptaron la proposición general de que debe hacerse una prueba de deterioro a los activos para exploración y evaluación. Sin embargo, las propuestas del Consejo para “una unidad generadora de efectivo para activos de exploración y evaluación” especial, (la UGE especial) no se consideraron apropiadas o útiles.

Evaluación del deterioro de valor

- FC36 En algunos casos, y concretamente en entidades sólo de exploración, los activos para exploración y evaluación no generan flujos de efectivo y hay información insuficiente sobre los recursos minerales en un área específica para que una entidad realice estimaciones razonables del importe recuperable de los activos para exploración y evaluación. Esto se debe a que la exploración y evaluación de los recursos minerales no ha alcanzado una fase en que haya suficiente información para estimar los flujos de efectivo futuros disponibles para la entidad. Sin dicha información, no es posible estimar el valor razonable menos los costos de venta o el valor en uso, las dos medidas del importe recuperable en

la NIC 36. Quienes respondieron señalaron que en muchos casos esto llevaría a registrar una baja contable inmediata para los activos de exploración.

- FC37 El Consejo fue persuadido por los argumentos de quienes respondieron de que el reconocimiento de las pérdidas por deterioro de valor según este criterio era potencialmente incongruente con permitir que continúen métodos existentes de contabilización de activos de exploración y evaluación. Por tanto, pendiente de completar la revisión global de la contabilización para las actividades extractivas, el Consejo decidió cambiar el enfoque para el reconocimiento del deterioro de valor; la evaluación del deterioro debe ser provocada por cambios en hechos y circunstancias. Sin embargo, también se confirmó que, una vez que una entidad había determinado que un activo para exploración y evaluación estaba deteriorado, la NIC 36 debe utilizarse para medir, presentar y revelar ese deterioro en los estados financieros, sujeto a requerimientos especiales con respecto al nivel en que se evalúa el deterioro de valor.
- FC38 El párrafo 12 del Proyecto de Norma 6 propuso que una entidad que había reconocido activos para exploración y evaluación debe evaluar esos activos por deterioro anualmente y reconocer cualquier pérdida por deterioro de valor resultante de acuerdo con la NIC 36. El párrafo 13 propuso un conjunto de indicadores de deterioro de valor que una entidad debería considerar además de aquellos de la NIC 36. Quienes respondieron establecieron que estos indicadores no conseguirían el resultado buscado por el Consejo, especialmente en las circunstancias en que la información necesaria para una evaluación de las reservas minerales no estaba disponible.
- FC39 El Consejo sustituyó las propuestas de los párrafos 12 y 13 del Proyecto de Norma 6 con una excepción a los requerimientos de reconocimiento en la NIC 36. El Consejo decidió que, hasta que la entidad tuviera suficientes datos para determinar la factibilidad técnica y la viabilidad comercial, los activos para exploración y evolución no precisan ser evaluados por deterioro. Sin embargo, cuando dicha información está disponible, u otros hechos y circunstancias sugieren que el activo puede haberse deteriorado, los activos para exploración y evaluación deben ser evaluados por deterioro. La NIIF sugiere posibles indicadores de deterioro.

Nivel de evaluación del deterioro de valor

- FC40 Cuando desarrolló el Proyecto de Norma 6, el Consejo decidió que había necesidad de congruencia entre el nivel al que se acumulaban los costos y el nivel al que se evaluaba la pérdida por deterioro de valor. Sin esta congruencia, hubo peligro de que los desembolsos que deberían formar parte del costo de un activo para exploración y evaluación según uno de los métodos comunes de contabilización para la exploración y evaluación de los recursos minerales, debieran precisar ser reconocidos en resultados de acuerdo con la NIC 36. En consecuencia, en el Proyecto de Norma 6 se propuso que una entidad que reconoce activos para exploración y evaluación debe realizar, por única vez, una elección para evaluar dichos activos bien a nivel de la unidad generadora de efectivo (UGE) de la NIC 36, o a nivel de una UGE especial. El Proyecto de Norma 6 explicó que cualquier activo distinto de los activos para exploración y evaluación incluidos dentro de la UGE especial deben continuar sometidos a

NIIF 6 FC

la prueba de deterioro por separado, de acuerdo con la NIC 36, y que esa prueba debe realizarse antes de que la UGE sea evaluada por deterioro de valor.

FC41 Quienes respondieron estuvieron en desacuerdo con la propuesta del Consejo. En concreto, y por diversas razones, no aceptaron que la UGE especial debería proporcionar la compensación que tenía intención de proporcionar, puesto que:

- (a) Entidades pequeñas, en comienzo o de sólo exploración pueden no tener flujos de efectivo adecuados para apoyar los activos de exploración y evaluación que no generan efectivo.
- (b) Entidades que aplican el método de los esfuerzos exitosos típicamente realizan pruebas de deterioro de valor elemento por elemento. Sin embargo, debido al modo en que se definió la UGE especial en el Proyecto de Norma 6, tales entidades estarían forzadas a realizar tests de deterioro de valor al nivel de la UGE.
- (c) La UGE especial permitía amplia discrecionalidad a la gerencia.

Además, existía la preocupación de que, puesto que los activos para exploración y evaluación podían agregarse con otros activos en la UGE especial, habría confusión sobre el método de medición apropiado para su aplicación (valor razonable menos los costos de venta o valor en uso). Como resultado, muchos de quienes respondieron al Proyecto de Norma 6 no pensaron que el Consejo había logrado su intención a este respecto, y dijeron que preferían aplicar la NIC 36 sin la UGE especial.

FC42 Aunque el Consejo estaba en desacuerdo con algunos de los argumentos presentados en las respuestas, reconoció que la UGE especial en lugar de aclarar, parecía provocar más confusión. Esto sugirió que no era necesaria. En el párrafo FC20 de los Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma 6 se señaló la resistencia del Consejo para introducir una UGE. Eliminar la UGE especial eliminaría mucha de la complejidad de la NIIF propuesta y la confusión de las partes constituyentes. Esto también significaría que entidades que realizan actividades extractivas evaluarían sus activos por deterioro al mismo nivel que otras entidades—proporcionando un nivel más alto de comparabilidad de lo que podría ser el caso.

FC43 Los miembros del Consejo señalaron que en el párrafo 22 de la NIC 36 se requiere que el deterioro de valor sea evaluado al nivel de activo individual “a menos que el activo no genere entradas de flujos de efectivo que sean en gran medida independientes de aquellos de otros activos o grupos de activos”. Además, en el párrafo 70 de la NIC 36 se requiere que “si el mercado de un activo existe para el producto o servicio producido por un activo o grupo de activos, ese activo o grupo de activos deberá identificarse como una unidad generadora de efectivo”. En algunos casos en que se reconocen activos para exploración y evaluación, por ejemplo, en el sector petrolífero, cada pozo es capaz potencialmente de producir entradas de flujos de efectivo que son observables y capaces de medición fiable porque hay un mercado activo para el crudo. En el Consejo había preocupación de que eliminar la UGE especial podría causar que las entidades que reconocen activos para la exploración y evaluación evalúen por deterioro de valor a un nivel muy bajo.

- FC44 Esta cuestión se destacó en el número de julio de 2004 de la publicación del *IASB Update*, en el resumen del proyecto y en los documentos del *Efecto de las Redeliberaciones* disponibles en el sitio web del IASB. Estos documentos se enviaron también al equipo de investigación del proyecto en el Consejo y a otros con la petición de incentivar a las partes interesadas a responder a las cuestiones planteadas. En el Consejo se recibieron 16 cartas de comentarios.
- FC45 La mayoría de quienes respondieron seguían siendo partidarios de la eliminación de la UGE especial. También apoyaban la idea de que las entidades deben evaluar el deterioro a nivel de centro de costo y sugirieron que el Consejo debería considerar definir lo que es un “activo” cuando se trata de activos de evaluación y exploración. En las respuestas se argumentó que dicho enfoque reflejaría con mayor precisión el modo en que la industria gestiona sus operaciones. Estos argumentos persuadieron al Consejo y decidió que debía permitir a las entidades alguna flexibilidad para asignar los activos para exploración y evaluación a las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades, sujetas a un límite superior en cuanto al tamaño de las unidades o grupos de unidades.
- FC46 El Consejo decidió que su enfoque sobre el deterioro de plusvalía en las revisiones del 2004 a los párrafos 80 a 82 de la NIC 36 ofrecía el mejor modelo disponible dentro de las NIIF para cumplir su objetivo. Señaló que las entidades podrían supervisar los activos para exploración y evaluación a efectos de gestión interna a nivel de un campo petrolífero o de un cuerpo mineral contiguo. El Consejo no pretendía exigir que las pérdidas por deterioro se evaluaran a un nivel tan bajo. En consecuencia, la NIIF permite que las UGE se agreguen. No obstante, el Consejo decidió exigir que el nivel al cual el deterioro iba a ser evaluado no fuera mayor que un segmento, en base al formato primario o secundario de la entidad para elaborar la información financiera por segmentos de acuerdo a la NIC 14 *Información Financiera por Segmentos*. El Consejo concluyó, de acuerdo con el enfoque a la plusvalía de la NIC 36, que este enfoque era necesario para asegurar que las entidades gestionadas sobre una base matricial puedan hacer pruebas de deterioro a los activos de exploración y evaluación a un nivel de informar que refleje el modo en que gestionan sus operaciones. Este requisito no es menos riguroso que el requerimiento del Proyecto de Norma 6 de que la UGE especial no debe “ser mayor que un segmento”.³
- FC47 En consecuencia, el Consejo decidió eliminar la UGE especial propuesta. Al hacer esto, señaló que la eliminación de este requerimiento tendría los siguientes beneficios:
- (a) Una vez que fuera identificada una pérdida por deterioro, la medición, presentación y revelación de la pérdida por deterioro sería más congruente entre las entidades que reconocen activos para la evaluación y explotación.

³ En 2006 la NIC 14 fue reemplazada por la NIIF 8 *Segmentos de Operación*, la cual no requiere la identificación de segmentos principales y secundarios. Véase el párrafo FC 150A de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

NIIF 6 FC

- (b) Eliminaría la confusión sobre las prácticas que deben seguir las entidades que reconocen por primera vez activos para la exploración y evaluación.
- (c) Eliminaría el riesgo apuntado en algunas cartas de comentarios de que la UGE especial podría convertirse en la “norma del sector industrial”, limitando las opciones del Consejo cuando se complete la revisión íntegra de la contabilidad para las actividades extractivas.

Reversión de las pérdidas por deterioro

FC48 La reversión de las pérdidas por deterioro si se cumplen los requisitos especificados (es decir, aquéllos establecidos en los párrafos 109 a 123 de la NIC 36) es obligatoria para todos los activos de todas las entidades (excluyendo las plusvalías y participaciones en la propiedad de las entidades clasificadas como disponibles para la venta). En las respuestas al Proyecto de Norma 6 que comentaron este asunto había expresiones de desacuerdo con la posibilidad de revertir pérdidas, pero no se presentaron nuevos argumentos por los que el Consejo debería prohibir la reversión de las pérdidas por deterioro en el caso de los activos para la exploración y evaluación. En consecuencia, el Consejo reafirmó su conclusión de que no sería apropiado el proponer una exención a la obligación de revertir las pérdidas por deterioro de valor de los activos para la exploración y evaluación.

Cambios en las políticas contables

FC49 La NIC 8 prohíbe un cambio en las políticas contables que no sea requerido por una NIIF, salvo que el cambio resulte en el suministro de una información fiable y más relevante. Aunque el Consejo deseaba evitar el imponer cambios innecesarios en esta NIIF, no consideró que debería eximir a las entidades de la obligación de justificar los cambios en las políticas contables. En congruencia con sus conclusiones de la NIIF 4, el Consejo decidió permitir cambios en las políticas contables de los activos para la exploración y evaluación si ellos hacen los estados financieros más relevantes y no menos fiables, o más fiables y no menos relevantes a juicio de los criterios de la NIC 8.

Información a revelar

FC50 Los requerimientos de información a revelar de la NIIF se basan en el principio de que la entidad debe revelar la información que identifica y explica los importes reconocidos en sus estados financieros que surgen de la exploración y evaluación de recursos minerales, complementada por revelaciones de información específicas para cumplir dicho objetivo.

FC51 Aunque quienes respondieron estaban de acuerdo en que se debe permitir a las entidades flexibilidad para determinar los niveles de agregación y la cantidad de la información a revelar, sugirieron que el Consejo debía introducir unos requerimientos de revelación más específicos y estandarizados. Algunos de quienes respondieron estaban preocupados de que la variedad en la contabilización de la exploración y evaluación de los recursos minerales podría reducir la comparabilidad.

- FC52 El Consejo concluyó que el enfoque del Proyecto de Norma 6 era mejor que requerir una larga lista preceptiva y detallada de elementos de información a revelar ya que concentrándose en el principio subyacente:
- (a) Facilita a las entidades entender la razón de ser de los requerimientos, lo cual fomenta el cumplimiento.
 - (b) Evita el exigir revelaciones específicas que pudieran no ser necesarias para cumplir los objetivos subyacentes en las circunstancias de cada entidad y podría conducir a sobrecargas de información que oscurecen la información importante en un cúmulo de detalles.
 - (c) Otorga flexibilidad a las entidades para decidir un nivel apropiado de agregación que permita a los usuarios ver la situación global, pero sin combinar información que tiene características diferentes.
 - (d) Permite presentar el desembolso de exploración y evaluación por segmentos en base anual o acumulada.
- FC53 Algunos de quienes respondieron sugirieron que el Consejo debía exigir una revelación de información similar a la de los párrafos 73 y 74 de la NIC 16 o la de los párrafos 118 a 125 de la NIC 38. Tanto la NIC 16 como la NIC 38 contienen exclusiones del alcance los activos para exploración y evaluación. Por tanto, las entidades que reconocen estos activos podrían reclamar que los requerimientos no eran aplicables. El Consejo decidió que, aunque el alcance de dichas normas excluye los activos para exploración y evaluación, sus revelaciones exigidas facilitarían a los usuarios una información relevante y útil para la comprensión de los estados financieros. En consecuencia, el Consejo concluyó que la NIIF debe confirmar que las revelaciones de las NIC 16 y NIC 38 se requieren en congruencia con el modo en que la entidad clasifica sus activos para exploración y evaluación [es decir, tangibles (NIC 16) o intangibles (NIC 38)].
- FC54 Además, algunos de quienes respondieron sugirieron que el Consejo debía exigir la revelación de información no financiera que incluya:
- (a) la cantidad de reservas comerciales;
 - (b) los derechos para explorar, desarrollar y producir recursos con vida limitada;
 - (c) revelaciones sobre las fases posteriores a la exploración y evaluación; y
 - (d) el número de años desde que comenzó la exploración, y una estimación del tiempo restante hasta que pueda tomarse una decisión sobre la factibilidad técnica y viabilidad comercial de la extracción del recurso mineral.

Reservas comerciales

- FC55 El Consejo reconoció que la información sobre las cantidades de reservas comerciales es, quizás, el elemento de revelación más importante para una entidad con actividades de extracción. Sin embargo, señaló que las reservas comerciales se determinan normalmente después de que la fase de exploración y evaluación haya finalizado y concluyó que dicha revelación iba más allá del alcance fijado para la NIIF.

Fases posteriores a la exploración y evaluación

- FC56 Como con las reservas comerciales, el Consejo concluyó que, aunque la información sobre las fases posteriores a la exploración y evaluación sería útil a los usuarios de los estados financieros, dicha revelación queda fuera del alcance de la NIIF.

Calendario del proyecto

- FC57 El Consejo también concluyó que la revelación del número de años desde que comenzó la exploración y la estimación del tiempo restante hasta que pueda tomarse una decisión sobre su desarrollo sería solamente aplicable a actividades de exploración a gran escala. Señaló que si el proyecto es significativo, el párrafo 112(c) de la NIC 1 ya requiere su revelación, es decir como información adicional que es necesaria para la comprensión de los estados financieros.

Fecha de vigencia

- FC58 El Proyecto de Norma 6 propuso que la NIIF debía ser efectiva para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. El Consejo decidió cambiar la fecha de vigencia al 1 de enero de 2006 para dar más tiempo a las entidades para hacer la transición a la NIIF. También decidió permitir que una entidad que quisiese o que requiriese adoptar la NIIF antes del 1 de enero 2006 adoptara la NIIF 6 con anterioridad.

Transición

- FC59 El Consejo tampoco propuso ninguna transición especial en el Proyecto de Norma 6. En consecuencia, los párrafos 14 a 27 de la NIC 8 se aplicarían a cualquier cambio en la contabilidad que sea necesario como resultado de la NIIF.
- FC60 Algunos de quienes respondieron expresaron su preocupación sobre la aplicación de las propuestas a periodos anteriores—especialmente aquellas relacionadas con el deterioro del valor y la inclusión o exclusión de algunos desembolsos de activos para exploración y evaluación. En particular, quienes respondieron solicitaron que si el Consejo iba a requerir una reelaboración, debía dar guías transitorias sobre cómo identificar los elementos previamente reconocidos como activos para exploración y evaluación que ahora quedan fuera de la definición.
- FC61 La NIC 8 requeriría a las entidades que reconozcan activos para exploración y evaluación determinar si había cualquier hecho o circunstancia que indican deterioro del valor en periodos anteriores. El Consejo concluyó que la aplicación retroactiva no iba probablemente a implicar el uso de la retrospectión porque los hechos y circunstancias identificados en la NIIF son indicadores objetivos generales y que existan en una fecha determinada debe ser una cuestión de hecho. Sin embargo, el Consejo destacó que dio relevo transitorio en la NIIF 4 para la aplicación de la prueba de adecuación de los pasivos a periodos comparativos sobre la base de la impracticabilidad, principalmente porque la prueba de adecuación de los pasivos implica el uso de estimaciones actuales de los flujos de efectivo futuros de los contratos de seguro de una entidad. El Consejo no espera que el enfoque del deterioro del valor de la NIIF 6 implique la

estimación actual de los flujos de efectivo y de otras variables en la misma medida. Sin embargo, es consciente de que la variedad de enfoques para evaluar la recuperabilidad implica que es probable que las estimaciones actuales de los flujos de efectivo futuros y otras variables estén siendo utilizadas por algunas entidades.

- FC62 Por tanto, en congruencia con la NIIF 4, el Consejo concluyó que si es impracticable aplicar la prueba de deterioro del valor a la información comparativa relacionada con periodos anuales que comienzan después del 1 de enero de 2006, una entidad debe informar sobre dicho hecho.
- FC63 A algunos de quienes respondieron les preocupaba que las entidades tuvieran dificultades para reunir la información necesaria para las cifras comparativas de 2004, y sugirieron que las entidades debían estar exentas de reelaborar las comparativas en la transición, dado que la NIIF será introducida en torno al 1 de enero de 2005, y puede dar lugar a cambios sustanciales.
- FC64 El Consejo consideró un problema similar cuando desarrolló el Proyecto de Norma 7 *Instrumentos Financieros. Información a Revelar*, en el que concluyó que a las entidades que aplicaran los requerimientos propuestos en el Proyecto de Norma 7 sólo cuando fueran obligatorios debía requerírseles revelar información comparativa porque dichas entidades han tenido suficiente tiempo para preparar la información.
- FC65 En el Proyecto de Norma 7, el Consejo decidió proponer que una entidad que (a) adopte la NIIF por primera vez antes del 1 de enero de 2006 y (b) aplique la NIIF antes de dicha fecha debe estar exenta del requerimiento de producir información comparativa el primer año de aplicación. El Consejo comparó las preocupaciones mencionadas por los constituyentes en respuesta al Proyecto de Norma 6 y los aspectos que el consideró al desarrollar el Proyecto de Norma 7 y decidió que sus conclusiones en el Proyecto de Norma 7 eran también apropiadas para la NIIF.
- FC65A [Eliminado]⁴

Resumen de cambios respecto al Proyecto de Norma 6

- FC66 Lo siguiente es un resumen de los principales cambios del Proyecto de Norma 6 respecto a la NIIF. El Consejo:
- (a) Eliminó la prohibición específica de incluir costos de administración y otros costos indirectos generales en la medición inicial de un activo para exploración y evaluación (párrafo FC28).
 - (b) Introdujo un requerimiento para la entidad de clasificar los activos para exploración y evaluación como tangibles o intangibles de acuerdo con la naturaleza del activo adquirido y aplicar esta clasificación con congruencia (párrafos FC32 a FC34).

⁴ El párrafo FC65A se eliminó como resultado de las revisiones a la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* en noviembre de 2008 ya que dejó de ser aplicable.

NIIF 6 FC

- (c) Modificó el principio de deterioro del valor de forma que un deterioro del valor se reconoce a partir de una evaluación de los hechos y circunstancias y es medido, presentado y revelado de acuerdo con la NIC 36, sujeto a la modificación del nivel al cual se evalúa el deterioro del valor (párrafos FC36 a FC39).
- (d) Eliminó los indicadores de deterioro del valor propuestos en el Proyecto de Norma 6 y los reemplazó con ejemplos de hechos y circunstancias que podrían sugerir que un activo para exploración y evaluación se ha deteriorado (párrafos FC36 a FC39).
- (e) Eliminó la unidad generadora de efectivo especial para activos para exploración y evaluación y en su lugar requirió que la entidad determine una política contable para asignar los activos para exploración y evaluación a una o varias unidades generadoras de efectivo para el propósito de la prueba de deterioro del valor (párrafos FC40 a FC47).
- (f) Modificó la fecha de vigencia de la NIIF de forma que la NIIF es efectiva para periodos anuales a partir del 1 de enero de 2006 (párrafo FC58).
- (g) Dio flexibilidad transitoria para las entidades que adoptan por primera vez las NIIF y adoptan la NIIF antes del 1 de enero de 2006 (párrafos FC59 a FC65).

Opiniones en contrario

Opiniones en contrario por Robert P Garnett, James J Leisenring, Warren J McGregor y John T Smith

- OC1 Los Sres. Garnett, Leisenring, McGregor y Smith discrepan del contenido de la NIIF 6.
- OC2 Estos cuatro miembros del Consejo discrepan porque ellos no habrían permitido a las entidades la alternativa de continuar su tratamiento contable actual para activos para exploración y evaluación. En particular, consideran que se debe requerir a todas las entidades la aplicación de los párrafos 11 y 12 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* cuando desarrollen una política contable para los activos para exploración y evaluación. Estos miembros del Consejo creen que los requerimientos de la NIC 8 tienen una relevancia y aplicabilidad particular cuando una NIIF carece de especificidades, como es el caso de las entidades que reconocen activos para exploración y evaluación. Esto es especialmente cierto porque la NIIF permite la continuidad de una variedad de bases de medición para estas partidas y porque el fallo de considerar el *Marco Conceptual*,⁵ puede dar lugar a un reconocimiento inapropiado de activos. Desde el punto de vista de estos miembros del Consejo, si una entidad no puede cumplir dichos requerimientos, no se le debe permitir describir sus estados financieros como unos de acuerdo con la Normas Internacionales de Información Financiera.
- OC3 Los Sres. Garnett y McGregor también estaban en desacuerdo con las modificaciones a los requerimientos de la NIC 36 contenidas en los párrafos 18 a 22 de la NIIF para el propósito de evaluar los activos para exploración y evaluación por deterioro del valor. Ellos piensan que los requerimientos de la NIC 36 deben aplicarse por completo a los activos para exploración y evaluación. No hacerlo puede dar lugar a que los activos para exploración y evaluación continúen en cuentas cuando no se sabe si dichos activos serán recuperables. Esto puede dar lugar a la exclusión de información relevante de los estados financieros por el fallo en reconocer las pérdidas por deterioro del valor en el momento oportuno y la inclusión de información no fiable por la inclusión de activos que no representan fielmente las transacciones y otros sucesos que pretenden representar.
- OC4 Las preocupaciones de estos cuatro miembros del Consejo se ven acentuadas por el momento por la ausencia en la agenda principal del Consejo de un proyecto sobre la contabilización de la exploración y evaluación de recursos minerales en términos generales. Aunque ha comenzado un proyecto de investigación, es poco probable que el Consejo sea capaz de desarrollar una norma de información financiera a mediano plazo. De acuerdo con lo anterior, es probable que la concesión a la que hace referencia el párrafo OC2 y, en los casos de los Sres. Garnett y McGregor, en el párrafo OC3, permanezca por algún tiempo.

5 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*.

