

Norma Internacional de Contabilidad nº 41

Agricultura

Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF nuevas y modificadas emitidas hasta el 31 de diciembre de 2004.

ÍNDICE

	<i>párrafos</i>
INTRODUCCIÓN	IN1-IN9
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 AGRICULTURA	
OBJETIVO	
ALCANCE	1-4
DEFINICIONES	5-9
Agricultura – Definiciones relacionadas	5-7
Definiciones generales	8-9
RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	10-33
Ganancias y pérdidas	26-29
Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable	30-33
SUBVENCIONES DEL GOBIERNO	34-38
INFORMACIÓN A REVELAR	40-57
General	40-53
Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad	54-56
Subvenciones del gobierno	57
FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN	58-59
APÉNDICE – EJEMPLOS ILUSTRATIVOS	

La Norma Internacional de Contabilidad 41 *Agricultura* (NIC 41) está contenida en los párrafos 1 a 59 y en el Apéndice A. Todos los párrafos tienen igual valor normativo, si bien la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIC 41 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* se suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Introducción

- IN1 La NIC 41 prescribe el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad. La actividad agrícola es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos) ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.
- IN2 La NIC 41 prescribe, entre otras cosas, el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la medición inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. También exige la medición de estos activos biológicos, al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial hecho tras la obtención de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser medido de forma fiable al proceder a su reconocimiento inicial. Sin embargo, la NIC 41 no se ocupa del procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha; por ejemplo no trata del procesamiento de las uvas para obtener vino, ni el de la lana para obtener hilo.
- IN3 Se presume que el valor razonable de los activos biológicos puede medirse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser rechazada, en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, siempre que para los mismos se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, la NIC 41 exige que la entidad mida estos activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos pueda medirse fiablemente, la entidad debe medirlos a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. En todos los casos, en el punto de cosecha o recolección, la entidad debe medir los productos agrícolas a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.
- IN4 La NIC 41 exige que los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los activos biológicos, sean incluidos como parte de la ganancia o pérdida neta del periodo en que tales cambios tienen lugar. En la actividad agrícola, el cambio en los atributos físicos de un animal o una planta vivos aumenta o disminuye directamente los beneficios económicos para la entidad. En el modelo de contabilidad de costos históricos basado en las transacciones realizadas, una entidad que tenga una plantación forestal puede no reportar renta alguna hasta la primera cosecha o recolección y posterior venta del producto, acaso 30 años después del momento de la plantación. Al contrario, el modelo contable que reconoce y mide el crecimiento biológico utilizando valores razonables corrientes, informa de los cambios del valor razonable a lo largo del periodo que va desde la plantación hasta la recolección.

- IN5 La NIC 41 no establece principios nuevos para los terrenos relacionados con la actividad agrícola. En lugar de ello, la entidad habrá de seguir la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, o la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, dependiendo de que norma sea más adecuada según las circunstancias. La NIC 16 exige que los terrenos sean medidos o bien a su costo menos pérdidas por deterioro del valor acumuladas, o bien por su importe revaluado. La NIC 40 exige que los terrenos, que sean propiedades de inversión, sean medidos a su valor razonable, o al costo menos pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Los activos biológicos que están físicamente adheridos al terreno (por ejemplo, los árboles en una plantación forestal) se miden, separados del terreno, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.
- IN6 La NIC 41 exige que las subvenciones incondicionales del gobierno relacionadas con un activo biológico, medido al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, sean reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles. Si la subvención del gobierno es condicional, lo que incluye las situaciones en las que el gobierno exige que la entidad no realice determinadas actividades agrícolas, la entidad debe reconocer la subvención como ingreso cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones fijadas por el gobierno. Si la subvención del gobierno se relaciona con activos biológicos medidos al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, se aplicará la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*.
- IN7 La NIC 41 tiene vigencia para los estados financieros que cubran periodos cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación con anterioridad a esa fecha.
- IN8 En la NIC 41 no se establecen disposiciones transitorias. Los efectos de la adopción de la NIC 41 se contabilizarán de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones y Errores*.
- IN9 El Apéndice A suministra ejemplos ilustrativos de la aplicación de la NIC 41. En los Fundamentos de las conclusiones de la NIC 41 (véase F41 en este mismo volumen), se resumen las razones del Consejo para adoptar las exigencias establecidas en la Norma.

Norma Internacional de Contabilidad nº 41

Agricultura

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

Alcance

- 1 **Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:**
 - (a) **activos biológicos;**
 - (b) **productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y**
 - (c) **subvenciones del gobierno comprendidas en los párrafos 34 y 35.**
- 2 Esta Norma no es de aplicación a:
 - (a) los terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, así como la NIC 40 *Propiedades de Inversión*); y
 - (b) los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 38 *Activos Intangibles*).
- 3 Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces son de aplicación la NIC 2 *Inventarios*, o las otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola manejada por esta Norma.
- 4 La tabla siguiente suministra ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Troncos cortados	Madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados

<i>continúa de la página anterior</i>		
Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

Definiciones

Agricultura – Definiciones relacionadas

- 5 Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Actividad agrícola es la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.

Un **activo biológico** es un animal vivo o una planta.

La **transformación biológica** comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Un **grupo de activos biológicos** es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.

La **cosecha o recolección** es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

- 6 La actividad agrícola cubre una gama de actividades diversas: por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:
- Capacidad de cambio.** Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.
 - Gestión del cambio.** La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales).
 - Medición del cambio.** Tanto el cambio cualitativo (por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como el cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro

de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica, es objeto de medición y control como una función rutinaria de la gerencia.

- 7 La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:
- (a) cambios en los activos, a través de (i) crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta); (ii) degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien (iii) procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); o bien
 - (b) obtención de productos agrícolas, tal como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

Definiciones generales

- 8 Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

- (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- (b) se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y
- (c) los precios están disponibles para el público.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.

Subvenciones del gobierno son las definidas en la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.

- 9 El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia de ello, por ejemplo, el valor razonable del ganado vacuno en una granja es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el costo del transporte y otros costos de llevar las reses a ese mercado.

Reconocimiento y medición

- 10 La entidad debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:
- (a) la entidad controla el activo como resultado de sucesos pasados;
 - (b) es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
 - (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.
- 11 En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición, el nacimiento o el destete. Los beneficios futuros se evalúan, normalmente, por medición de los atributos físicos significativos.

- 12 **Un activo biológico debe ser medido, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.**
- 13 **Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una entidad deben ser medidos, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 *Inventarios*, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación.**
- 14 Los costos en el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaen sobre las transferencias. En los costos en el punto de venta se excluyen los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado.
- 15 La determinación del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad. La entidad seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.
- 16 A menudo, las entidades realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que este tipo de valor pretende reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato del tipo descrito. En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*. La citada NIC 37 es de aplicación para los contratos onerosos.
- 17 Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si la entidad tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la entidad tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.
- 18 Si no existiera un mercado activo, la entidad utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
- (a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance;
 - (b) los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y
 - (c) las referencias del sector, tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado en función de la superficie en fanegas o hectáreas; o de la producción en términos de envases estándar para exportación u otra unidad de capacidad; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

- 19 En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en la lista del párrafo 18 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. La entidad tendrá que considerar las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.
- 20 En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios, determinados por el mercado, para un activo biológico en su condición actual. En tales casos, la entidad usará, para determinar el valor razonable, el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa antes de impuestos definida por el mercado.
- 21 El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable del activo biológico, en su ubicación y condición actuales. La entidad considerará esto al determinar tanto los flujos de efectivo estimados, como la tasa de descuento adecuada que vaya a utilizar. La condición actual de un activo biológico excluye cualesquiera incrementos en el valor por causa de su transformación biológica adicional, así como por actividades futuras de la entidad, tales como las relacionadas con la mejora de la transformación biológica futura, con la cosecha o recolección, o con la venta.
- 22 La entidad no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar los árboles, en una plantación forestal, después de la tala de los mismos).
- 23 Al acordar el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados que quieran realizarla, consideran la posibilidad de variación en los flujos de efectivo. De ello se sigue que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. De acuerdo con esto, la entidad incorpora las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, sobre las tasas de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar la tasa de descuento, la entidad utilizará hipótesis coherentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se cuenten doblemente o se ignoren.
- 24 Los costos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:
- (a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes de la fecha del balance); o
 - (b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).
- 25 Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, la terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Al determinar el valor razonable de los activos biológicos, la entidad puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando, del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

Ganancias y pérdidas

- 26 **Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, así como las surgidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de su venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.**
- 27 Puede aparecer una pérdida, en el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo a causa de que es preciso deducir los costos estimados en el punto de venta, al determinar el monto del valor razonable menos estos costos para el activo en cuestión. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro.
- 28 **Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos estimados hasta punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan.**
- 29 Puede aparecer una ganancia o una pérdida, en el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.

Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable

- 30 **Se presume que el valor razonable de cualquier activo biológico puede medirse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada, en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda medir con fiabilidad, la entidad debe proceder a medirlos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o ha sido incluido en un grupo en desapropiación que ha sido clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con los criterios de la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, se supone que el valor razonable puede ser medido con fiabilidad.**
- 31 La presunción del párrafo 30 sólo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. La entidad que hubiera medido previamente el activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la desapropiación.
- 32 En todos los casos, la entidad medirá el producto agrícola, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede medirse siempre de forma fiable.
- 33 Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, la entidad considerará la NIC 2 *Inventarios*, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, y la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Subvenciones del gobierno

- 34 **Las subvenciones incondicionales del gobierno, relacionadas con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.**
- 35 **Si la subvención del gobierno, relacionada con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas, la entidad debe reconocer la subvención del gobierno cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.**
- 36 Los plazos y las condiciones de las subvenciones del gobierno pueden ser muy variadas. Por ejemplo, una determinada subvención del gobierno puede exigir a la entidad trabajar la tierra en una ubicación determinada por espacio de cinco años, de forma que tenga que devolver toda la subvención recibida si trabaja la tierra por un periodo menor de cinco años. En este caso, la subvención del gobierno no se reconocerá como ingreso hasta que hayan pasado los cinco años. No obstante, si la subvención del gobierno permitiera retener parte de la subvención a medida que transcurriese el tiempo, la entidad reconocería como ingreso la subvención del gobierno en proporción al tiempo transcurrido.
- 37 Si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico, que se mide al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), resulta de aplicación la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*.
- 38 Esta Norma exige un tratamiento diferente del previsto en la NIC 20 si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico medido al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, o bien si la subvención exige que la entidad no realice una actividad agrícola específica. La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos biológicos que se midan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Información a revelar

39 [Eliminado]

General

- 40 **La entidad debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el periodo corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de los activos biológicos.**
- 41 **La entidad debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.**
- 42 La revelación exigida en el párrafo 41 puede tomar la forma de una descripción narrativa o cuantitativa.
- 43 Se aconseja a las entidades presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo, cuando ello resulte adecuado, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar.

Por ejemplo, la entidad puede revelar el importe en libros de los activos biológicos consumibles y de los que se tienen para producir frutos, por grupo de activos. La entidad puede, además, dividir esos valores en libros entre los activos maduros y los que están por madurar. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. La entidad revelará las bases que haya empleado para hacer tales distinciones.

- 44 Son activos biológicos consumibles los que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activos biológicos consumibles las cabezas de ganado de las que se obtiene la carne, o las que se tienen para vender, así como el pescado en las piscifactorías, los cultivos, tales como el maíz o el trigo, y los árboles que se tienen en crecimiento para producir madera. Son activos biológicos para producir frutos todos los que sean distintos a los de tipo consumible; por ejemplo el ganado para la producción de leche, las cepas de vid, los árboles frutales y los árboles de los que se cortan ramas para leña, mientras que el tronco permanece. Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se consideran como auto-regenerativos.
- 45 Los activos biológicos pueden ser clasificados como maduros o por madurar. Los activos biológicos maduros son aquéllos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de mantener la producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).
- 46 **Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, la entidad debe describir:**
- (a) **la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológico; y**
 - (b) **las mediciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de:**
 - (i) **cada grupo de activos biológicos al final del periodo; y**
 - (ii) **la producción agrícola del periodo.**
- 47 **La entidad debe revelar los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.**
- 48 **La entidad debe revelar el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el periodo, determinando el mismo en el punto de recolección.**
- 49 **La entidad debe revelar:**
- (a) **la existencia y importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas;**
 - (b) **la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológico; y**
 - (c) **las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.**

- 50 La entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. No se exige dar información comparativa. La conciliación debe incluir:**
- (a) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta;**
 - (b) los incrementos debidos a compras;**
 - (c) las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo en desapropiación clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;**
 - (d) los decrementos debidos a la cosecha o recolección;**
 - (e) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;**
 - (f) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa;**
 - (g) otros cambios.**
- 51** El valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, para los activos biológicos, puede variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado. La revelación por separado de los cambios físicos y de los cambios en los precios, es útil en la evaluación del rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. En tales casos, se aconseja a la entidad que revele, por grupos o de otra manera, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, que se ha incluido en la ganancia o la pérdida neta del periodo y que es debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, cuando la actividad consiste en el engorde de pollos o el cultivo de cereales).
- 52** La transformación biológica produce una variedad de cambios de tipo físico – crecimiento, degradación, producción y procreación –, cada una de las cuales es observable y mensurable. Cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos futuros. El cambio en el valor razonable de un activo biológico debido a la cosecha o recolección, es también un cambio de tipo físico.
- 53** La actividad agrícola a menudo está expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. Si se produjese un evento de este tipo, que diese lugar a una partida de gastos o ingresos con importancia relativa, se revelará la naturaleza y cuantía de la misma, de acuerdo con lo establecido en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. Entre los ejemplos de los eventos citados están la declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.

Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad

- 54 Si la entidad mide, al final del periodo, los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar en relación con tales activos biológicos:
- (a) una descripción de los activos biológicos;
 - (b) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;
 - (c) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;
 - (d) el método de depreciación utilizado;
 - (e) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y
 - (f) el valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del periodo.
- 55 Si la entidad, durante el periodo corriente, mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la desapropiación de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:
- (a) pérdidas por deterioro del valor;
 - (b) reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y
 - (c) depreciación.
- 56 Si, durante el periodo corriente, la entidad ha podido medir con fiabilidad el valor razonable de activos biológicos que, con anterioridad, había medido a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar, en relación con tales elementos:
- (a) una descripción de los activos biológicos;
 - (b) una explicación de las razones por las que el valor razonable se ha vuelto mensurable con fiabilidad; y
 - (c) el efecto del cambio.

Subvenciones del gobierno

- 57 La entidad debe revelar la siguiente información, relacionada con la actividad agrícola cubierta por esta Norma:
- (a) la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros;

- (b) las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones del gobierno; y
- (c) los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones del gobierno.

Fecha de vigencia y transición

- 58 **Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2003, debe revelar este hecho.**
- 59 En esta Norma no se establecen disposiciones transitorias. La adopción de esta Norma se contabilizará de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Apéndice

Ejemplos ilustrativos

Este Apéndice ha sido preparado por el personal técnico del IASC, y no ha sido sometido a aprobación por parte del Consejo. Acompaña a la NIC 41 pero no forma parte de la Norma.

- A1 El Ejemplo 1 ilustra cómo pueden ser puestas en práctica las exigencias de presentación y revelación de esta Norma por parte de una entidad lechera. En esta Norma se recomienda, para los activos biológicos de la entidad, la separación del cambio en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, en sus componentes de cambio físico y cambio en el precio. Esta separación se refleja en el Ejemplo 1, mientras que el Ejemplo 2 ilustra cómo realizar la separación entre cambio físico y cambio en el precio.
- A2 Los estados financieros del Ejemplo 1 no cumplen, necesariamente, con todas las exigencias de revelación y presentación de otras Normas Internacionales de Contabilidad. Pueden, por tanto, ser adecuadas otras formas de presentación y revelación.

Ejemplo 1: Granja Lechera XYZ, S.A.**Balance general**

Granja Lechera XYZ, S.A. Balance general	Notas	31 de diciembre 20X1	31 de diciembre 20X0
ACTIVOS			
Activos no corrientes			
Ganado lechero – por madurar ^(a)		52.060	47.730
Ganado lechero – maduro ^(a)		372.990	411.840
Subtotal – activos biológicos	3	425.050	459.570
Propiedades, planta y equipo		1.462.650	1.409.800
Total activos no corrientes		1.887.700	1.869.370
Activos corrientes			
Inventarios		82.950	70.650
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar		88.000	65.000
Efectivo		10.000	10.000
Total activos corrientes		180.950	145.650
Total activos		2.068.650	2.015.020
PATRIMONIO NETO Y PASIVOS			
Patrimonio neto			
Capital emitido		1.000.000	1.000.000
Ganancias acumuladas		902.828	865.000
Total patrimonio neto		1.902.828	1.865.000
Pasivos corrientes			
Acreeedores comerciales y otras cuentas a pagar		165.822	150.020
Total pasivos corrientes		165.822	150.020
Total patrimonio neto y pasivos		2.068.650	2.015.020

(a) Se recomienda, pero no se exige, a la entidad que suministre una descripción cuantificada de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo en ella entre los que se tienen para consumir y para mantener, así como entre los activos biológicos maduros y por madurar, cuando esto sea apropiado. La entidad revelará las bases sobre las que hace tales distinciones.

Estado de resultados*

Granja Lechera XYZ, S.A.	Notas	Año que termina el 31 de diciembre de 20X1
Estado de resultados		
Valor razonable de la leche producida		518.240
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta del ganado lechero	3	39.930
		558.170
Inventarios utilizados		(137.523)
Costos de personal		(127.283)
Gastos por depreciación		(15.250)
Otros gastos de la operación		(197.092)
		(477.148)
Ganancia procedente de las operaciones		81.022
Gastos por el impuesto a las ganancias		(43.194)
Ganancia neta del periodo		37.828

* Este estado de resultados presenta un análisis de los gastos utilizando una clasificación basada en su naturaleza. En la NIC 1, *Presentación de Estados financieros*, se exige a la entidad que presente, ya sea en el cuerpo principal del estado de resultados o en las notas al mismo, un análisis de los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los gastos o en su función dentro de la entidad. La NIC 1 recomienda la presentación del análisis de los gastos en el cuerpo principal del estado de resultados.

Estado de cambios en el patrimonio neto*

Granja Lechera XYZ, S.A. Año que termina el 31 de diciembre de 20X1
Estado de cambios en el patrimonio neto

	Capital emitido	Ganancias acumuladas	Total
Saldo al 1 de enero de 20X1	1.000.000	865.000	1.865.000
Ganancia neta del periodo		37.828	37.828
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	1.000.000	902.828	1.902.828

Estado de flujo de efectivo†

Granja Lechera XYZ, S.A. Notas Año que
termina el
31 de diciembre
de 20X1
Estado de flujo de efectivo

Flujos de efectivo de las actividades de operación

Cobros por ventas de leche	498.027
Cobros por ventas de ganado	97.913
Pagos a proveedores y al personal	(460.831)
Pagos por compras de ganado	(23.815)
	111.294
Pagos por el impuesto a las ganancias	(43.194)
Flujos netos de efectivo por actividades de operación	68.100

Flujos de efectivo de las actividades de inversión

Compra de propiedades, planta y equipo	(68.100)
Flujos netos de efectivo usados en actividades de inversión	(68.100)

Incremento neto de efectivo	0
Efectivo al principio del periodo	10.000
Efectivo al final del periodo	10.000

* Este es uno de los varios formatos, para el estado de cambios en el patrimonio neto, permitido por la NIC 1.

† Este estado de flujo de efectivo presenta los flujos de efectivo de las actividades de operación utilizando el método directo. En la NIC 7, Estados de Flujo de Efectivo, se exige que la entidad presente los flujos provenientes de las actividades de operación utilizando el método directo o el indirecto. La NIC 7 recomienda, no obstante, el uso del método directo.

Notas a los estados financieros

1 Operaciones y actividades principales

Granja Lechera XYZ, S.A. (“la Compañía”) se ocupa de la producción de leche, que suministra a varios clientes. A 31 de diciembre de 20X1, la Compañía contaba con 419 vacas productoras de leche (activos maduros), así como 137 terneras en crecimiento que producirán leche en el futuro (activos por madurar). La Compañía produjo, en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1, 157.584 Kg de leche, con un valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de 518.240 (cuantía determinada en el momento del ordeño)

2 Políticas contables

Ganado y leche

El ganado se mide al valor razonable menos los costos estimados hasta punto de la venta. El valor razonable del ganado se determina a partir de los precios de mercado de los animales con edad, raza y características genéticas similares. La leche se mide inicialmente en el momento del ordeño, por el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. El valor razonable de la leche se determina sobre la base de precios de mercado del área local.

3 Activos biológicos

Conciliación de los valores en libros del ganado lechero	20X1
Importe en libros al 1 de enero de 20X1	459.570
Incrementos debidos a compras	26.250
Ganancia surgida por cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, que se atribuye a cambios físicos*	15.350
Ganancia surgida por cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, que se atribuye a cambios en los precios*	24.580
Decrementos debidos a ventas	(100.700)
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X1	425.050

4 Estrategias de gestión del riesgo financiero

La Compañía está expuesta a riesgos financieros provenientes de cambios en los precios de la leche. La Compañía no espera que los precios de la leche vayan a caer de forma significativa en el futuro predecible y, por tanto, no ha realizado contratos de derivados u otros para gestionar el riesgo de caída de los precios de la leche. La Compañía revisa, de forma regular, el estado de los precios lácteos, al reconsiderar la necesidad de gestión activa del riesgo financiero.

* La separación del incremento en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, entre la porción que se atribuye a los cambios físicos y la porción que se atribuye a los cambios de precio es una recomendación, pero no una exigencia de esta Norma.

Ejemplo 2: Cambios físicos y cambios en los precios

En el ejemplo que sigue se ilustra cómo separar el cambio físico del cambio en el precio. En esta Norma se aconseja, pero no se exige, la separación del cambio en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, en la porción que se puede atribuir a los cambios físicos y la porción que se puede atribuir a los cambios en los precios.

Se posee un rebaño de 10 animales de 2 años de edad al 1 de enero de 20X1. En 1 de julio de 20X1 se compró un nuevo animal de 2,5 años por 108, y en esa misma fecha nació otro. No se vendió ni se desapropió ningún animal durante el periodo. Los valores razonables por unidad, menos los correspondientes costos estimados en el punto de venta, han sido los siguientes:			
Animal de 2 años, al 1 de enero de 20X1		100	
Animal recién nacido, al 1 de julio de 20X1		70	
Animal de 2,5 años, al 1 de julio de 20X1		108	
Animal recién nacido, al 31 de diciembre de 20X1		72	
Animal de 0,5 años, al 31 de diciembre de 20X1		80	
Animal de 2 años, al 31 de diciembre de 20X1		105	
Animal de 2,5 años, al 31 de diciembre de 20X1		111	
Animal de 3 años, al 31 de diciembre de 20X1		120	
Valor razonable menos costos estimados en el punto de venta del rebaño a 1 de enero de 20X1 (10 x 100)			1.000
Compra en 1 de julio de 20X1 (1 x 108)			108
Incremento en el valor razonable menos costos estimados en el punto de venta debido a cambio en los precios:			
	10 x (105 – 100)	50	
	1 x (111 – 108)	3	
	1 x (72 – 70)	2	55
Incremento en el valor razonable menos costos estimados en el punto de venta debido a cambios físicos:			
	10 x (120 – 105)	150	
	1 x (120 – 111)	9	
	1 x (80 – 72)	8	
	1 x 70	70	237
Valor razonable menos costos estimados en el punto de venta del rebaño a 31 de diciembre de 20X1			
	11 x 120	1.320	
	1 x 80	80	1.400

ÍNDICE

*párrafos***FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES**

ANTECEDENTES	F1-F2
NECESIDAD DE UNA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD PARA AGRICULTURA	F3-F7
ALCANCE	F8-F12
MEDICIÓN	F13-F60
Activos biológicos	F13-F40
Valor razonable frente a costo	F13-F21
Tratamiento de los costos en el punto de venta	F22-F26
Jerarquía en la medición del valor razonable	F27-F31
Frecuencia en la medición del valor razonable	F32
Valoración independiente	F33
Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable	F34-F37
Ganancias y pérdidas	F38-F40
Producto agrícola	F41-F46
Contratos de venta	F47-F54
Terrenos asociados con la actividad agrícola	F55-F57
Activos intangibles	F58-F60
DESEMBOLSOS POSTERIORES	F61-F62
SUBVENCIONES DEL GOBIERNO	F63-F73
INFORMACIÓN A REVELAR	F74-F81
Información a revelar por separado de los cambios físicos y en los precios	F74-F77
Desagregación de ganancias o pérdidas	F78-F79
Otra información a revelar	F80-F81
RESUMEN DE LOS CAMBIOS EN E65	F82

Fundamentos de las Conclusiones

Este Apéndice ha sido preparado por el personal técnico del IASC, sin que se haya sometido a aprobación por el Consejo del IASC. Este Apéndice resume las razones del Consejo para:

- (a) iniciar y proponer una Norma Internacional de Contabilidad sobre agricultura; y*
- (b) aceptar o rechazar ciertos puntos de vista alternativos.*

Individualmente, los miembros del Consejo dan mayor peso a algunos factores que a otros.

Antecedentes

- F1 En 1994, el Consejo del IASC (el “Consejo”) decidió desarrollar una Norma Internacional de Contabilidad sobre agricultura, y designó un Comité Director para ayudar a definir los problemas y desarrollar posibles soluciones. En 1996, el Comité Director publicó un Borrador de Declaración de Principios (“DSOP”) donde se exponían los problemas, las alternativas y las propuestas del Comité para resolverlos, invitando a realizar comentarios públicos. En respuesta, se recibieron 42 cartas de comentarios. El Comité Director publicó los comentarios, procedió a revisar algunas de sus recomendaciones y sometió todo ello al Consejo.
- F2 En julio de 1999, el Consejo aprobó el Proyecto de Norma E65, Agricultura, fijando como fecha límite para recibir comentarios el 31 de enero de 2000. El Consejo recibió 62 cartas de comentarios sobre el E65. Éstas procedían de diversas organizaciones internacionales, así como de 28 países. En abril de 2000, el personal técnico del IASC envió un cuestionario a entidades dedicadas a la actividad agrícola, para intentar determinar la fiabilidad de la medición del valor razonable propuesto en el E65, recibiendo 20 contestaciones de 11 países. En diciembre de 2000, tras considerar los comentarios sobre E65 y las respuestas a los cuestionarios, el Consejo aprobó la NIC 41, Agricultura (la “Norma”). El párrafo B82 sintetiza los cambios efectuados por el Consejo al E65, que dieron lugar a la Norma definitiva.

La necesidad de una Norma Internacional de Contabilidad sobre agricultura

- F3 Uno de los objetivos principales del IASC es desarrollar Normas Internacionales de Contabilidad relevantes para los estados financieros elaborados con propósitos generales en todo tipo de negocios. Mientras la mayoría de las Normas Internacionales de Contabilidad se aplican a las entidades con carácter general, algunas otras, por ejemplo la NIC 30, *Información a Revelar en los Estados Financieros de los Bancos e Instituciones Financieras Similares*, y la NIC 40, *Propiedades de Inversión*, tratan aspectos que surgen en actividades concretas. El IASC también ha acometido proyectos específicos sobre seguros e industrias extractivas.
- F4 La diversidad en la contabilización de las actividades agrícolas ha ocurrido porque:
- (a) con carácter previo al desarrollo de la Norma, los activos asociados a actividades agrícolas, así como los cambios en tales activos, fueron excluidos del alcance de las Normas Internacionales de Contabilidad:
 - (i) la NIC 2, *Inventarios*, excluía “inventarios en proceso de productos ganaderos, agrícolas o forestales... siempre que no sean medidos al valor neto realizable, de acuerdo con las prácticas tradicionalmente establecidas en ciertas industrias”;

- (ii) la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*, no era aplicable a “bosques y recursos naturales renovables similares”;
 - (iii) la NIC 18, *Ingresos Ordinarios*, no trataba de los ingresos procedentes de los “incrementos naturales en las ganaderías, así como en otros productos agrícolas y forestales”; y
 - (iv) la NIC 40, *Propiedades de Inversión*, no era aplicable a “bosques y recursos naturales renovables similares”;
- (c) las guías contables para la actividad agrícola desarrolladas por las legislaciones nacionales han sido, en general, desarrolladas poco a poco para resolver problemas específicos relativos a las actividades agrícolas significativas de esos países; y
- (d) la naturaleza de la actividad agrícola origina incertidumbre o conflictos cuando se aplican los tradicionales modelos contables, en particular por los hechos específicos asociados con la propia transformación biológica (crecimiento, degeneración, producción y procreación), que alteran la sustancia de los activos biológicos dificultando el tratamiento con un modelo contable basado en el costo histórico y la realización.
- F5 La mayoría de organizaciones económicas envueltas en actividades agrícolas son pequeñas, independientes, preocupadas por el efectivo y los impuestos, entidades familiares, a las que a menudo se aconseja, aunque no siempre se exige, elaborar estados financieros con propósitos generales. Algunos creen que, por ello, una Norma Internacional de Contabilidad sobre agricultura no tendría una aplicación amplia. Sin embargo, las pequeñas entidades agrícolas buscan capital y ayudas, particularmente de bancos o del gobierno, y estos suministradores de capital intensifican su demanda de estados financieros. Por otra parte, la tendencia internacional hacia la desregulación, unida al incremento del número de entidades cotizadas extranjeras y al aumento de la inversión, han provocado incrementos en la dimensión, alcance y comercialización de la actividad agrícola. Esto ha creado una gran necesidad de estados financieros basados en sólidos principios contables generalmente aceptados. Por las razones anteriormente descritas, en 1994 el Consejo añadió a su agenda el proyecto de agricultura.
- F6 El DSOP preguntó específicamente acerca de la viabilidad del desarrollo de una Norma Internacional de Contabilidad que abordara los problemas de la agricultura. Algunos comentaristas pensaban que la diversidad de actividades agrícolas obstaculizaba el desarrollo de una única Norma Internacional de Contabilidad para todas las actividades agrícolas. Otros decían que había diferentes principios aplicables a la actividad agrícola, según si los ciclos de producción eran cortos o largos. Algunos citaban la necesidad de desarrollar Normas Internacionales de Contabilidad que fueran simples de aplicar y generales en cuanto a su alcance. Los comentarios sobre el DSOP también resaltaban la importancia que la agricultura alcanza en la economía de muchos países, particularmente en los países en desarrollo y en los recientemente industrializados. En muchos de aquellos países constituye la actividad industrial más importante.
- F7 Tras considerar los comentarios sobre el DSOP, el Consejo reafirmó su conclusión de que era necesaria una Norma Internacional de Contabilidad. El Consejo cree que los principios incluidos en la Norma tienen amplia aplicación y constituyen un claro conjunto de principios.

Alcance

- F8 La Norma prescribe, entre otras cosas, el tratamiento contable de los activos biológicos y la medición inicial de la producción agrícola recolectada de los activos biológicos de la entidad, en el punto de su cosecha o recolección. Sin embargo, la Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección, puesto que el Consejo no consideró apropiado acometer una revisión parcial de la NIC 2, *Inventarios*, que aborda el tratamiento contable de los inventarios bajo el sistema de costo histórico.* El proceso contable a partir de la cosecha se efectúa de acuerdo con la NIC 2 u otra Norma Internacional de Contabilidad aplicable (por ejemplo, si una entidad produce troncos cortados y decide usarlos para construir su propio edificio, la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*, será aplicable para la contabilización de los troncos cortados).
- F9 Algunos de los comentaristas identificaban tales procesamientos como actividad agrícola, particularmente si son hechos por la misma entidad que desarrolló el producto agrícola (por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino, por parte del viticultor que las ha cultivado). Aunque el procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos que tienen lugar guardan similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola manejada por esta Norma.
- F10 En particular, el Consejo consideró la posibilidad de incluir circunstancias en las que existe un largo proceso de curación o un proceso de maduración tras la cosecha o recolección (por ejemplo para la transformación de la uva en vino y para la proceso de transformación de la leche en queso) en el alcance de la Norma. Aquellos que creían que la Norma debía dar cobertura a tales procesos aducían que:
- (a) tales procesos de curación o maduración son similares a la transformación biológica, y por ello fundamentales para la evaluación del rendimiento de la entidad; y
 - (b) muchas entidades agrícolas están integradas verticalmente e involucradas, por ejemplo, en la producción de uvas y vino.
- F11 El Consejo decidió no incluir tales circunstancias en el alcance de la Norma, a causa de la preocupación por la dificultad que supondría diferenciarlas de otros procesos productivos (tales como la conversión de materias primas en inventarios susceptibles de venta, según se definen en la NIC 2). El Consejo concluyó que las exigencias de esa u otras Normas Internacionales de Contabilidad aplicables se ajustarían a las exigencias para la contabilización de tales procesos.
- F12 El Consejo también consideró la posibilidad de tratar, en la Norma, acerca de los contratos de venta de activos biológicos o producción agrícola y de las subvenciones del gobierno relativas a la actividad. Estos temas serán discutidos más adelante (véanse los párrafos B47 a 54 y B63 a 73).

* La expresión "sistema de costo histórico", ya no es de aplicación debido a la revisión efectuada de la NIC 2 en diciembre de 2003.

Medición

Activos biológicos

Valor razonable frente a costo

- F13 La Norma exige a las entidades emplear el enfoque de valor razonable en la medición de sus activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, como se propuso en el DSOP y en el E65, excepto para aquellos casos en los que el valor razonable no pueda ser medido de forma fiable para efectos del reconocimiento inicial.
- F14 Aquellos que apoyan la medición a valor razonable argumentan que los efectos de los cambios causados por la transformación biológica quedan mejor reflejados tomando como referencia los cambios en el valor razonable de los activos biológicos. Creen que los cambios en el valor razonable de los activos biológicos tienen una relación directa con los cambios en las expectativas de beneficios económicos futuros de la entidad.
- F15 Aquellos que apoyan la medición a valor razonable, señalan también que las transacciones que se han realizado para producir los efectos de la transformación biológica, guardan a menudo una débil relación con la propia transformación biológica y, por tanto, una relación más distante con las expectativas de beneficios económicos futuros. Por ejemplo, las pautas de crecimiento de una plantación forestal afectan directamente a las expectativas de beneficios económicos futuros, aunque difieren notablemente, en el plazo temporal, de las pautas seguidas por los costos incurridos. En una entidad dedicada a la plantación forestal, y siguiendo un modelo de costo histórico basado en las transacciones, no debería reconocerse ningún ingreso hasta la primera cosecha y venta (quizás 30 años). En el lado opuesto, si el modelo contable seguido para el reconocimiento y medición del crecimiento biológico se basara en los valores razonables corrientes, el ingreso sería medido y reconocido a lo largo del periodo que media hasta la cosecha inicial.
- F16 Asimismo, aquellos que apoyan la medición a valor razonable citan diversas razones, concluyendo que el valor razonable tiene más relevancia, fiabilidad, comparabilidad y es más comprensible, como medida de las expectativas de beneficios económicos esperados derivados de los activos biológicos, que el costo histórico, argumentando que:
- (a) Muchos activos biológicos son negociados en mercados activos con precios de mercado observables. Los mercados activos procuran, para aquellos activos, una medida fiable de las expectativas de mercado relativas a los beneficios económicos futuros. La presencia de tales mercados aumenta significativamente la fiabilidad del valor de mercado como indicador del valor razonable.
 - (b) La medición del costo de un activo biológico es, en ocasiones, menos fiable que la medición del valor razonable debido a que la existencia de costos conjuntos para productos conjuntos puede crear situaciones en las que la relación entre factores y productos esté mal definida, conduciendo a una compleja y arbitraria distribución de costos entre los diferentes productos de la transformación biológica. Tales distribuciones llegan a ser incluso más arbitrarias si los activos biológicos generan activos biológicos adicionales (frutos), y esos activos biológicos adicionales son empleados también en la propia actividad agrícola de la entidad.
 - (c) Los ciclos de producción relativamente largos y continuos, con volatilidad tanto en el entorno productivo como en el comercial, implican a menudo que el periodo contable no refleja un ciclo completo. Por ello, la medición al final del periodo (en oposición al

periodo de la transacción) supone una mayor significatividad al estimar una medida del rendimiento financiero o de la posición del periodo corriente. Cuanto menos importante sea la cosecha del año corriente en relación con la transformación biológica completa, más significativa será la medición de fin de periodo respecto de los cambios habidos en el activo (crecimiento y degeneración). La relación entre costos y beneficios económicos futuros es más estable en sistemas de producción agrícola de elevada rotación relativa, desarrollada en ciclos cortos y altamente controlada (por ejemplo, producción de pollos o de champiñones para el consumo) donde la mayor parte de la transformación biológica y cosecha tienen lugar dentro del año. Esta aparente estabilidad no altera la relación entre el valor corriente de mercado y los beneficios económicos futuros, aunque hace que la diferencia generada por el método de medición sea menos significativa.

- (d) Las diferentes fuentes de reposición de animales y plantas (producidos internamente o comprados) dan lugar a diferentes costos desde una perspectiva de costo histórico. Los activos similares deberían dar lugar a crear expectativas similares respecto a los beneficios futuros. La comparabilidad y comprensibilidad se refuerzan considerablemente cuando los activos similares se miden y reconocen empleando las mismas bases.

F17 Aquellos que se oponen a la medición de activos biológicos al valor razonable, creen que existe una fiabilidad superior en la medición al costo, porque el costo histórico es el resultado de transacciones normales y, en consecuencia, suministran evidencia de un valor de mercado abierto en ese instante del tiempo, verificable de forma independiente. Y lo que es más importante, creen que el valor razonable no es, en ocasiones, una medida fiable, y que los usuarios de los estados financieros pueden verse confundidos por la presentación de números que pretenden representarlo pero, en realidad, están basados en suposiciones subjetivas que no se pueden verificar. La información sobre el valor razonable observado puede suministrarse de otro modo distinto a un simple número en los estados financieros. Creen que el alcance de la Norma es demasiado amplio. También aducen que:

- (a) los precios de mercado son a menudo volátiles y cíclicos, y no constituyen una base de medición apropiada;
- (b) podría ser costoso exigir la medición a valor razonable en cada fecha de balance, especialmente si se exige información intermedia;
- (c) la convención del costo histórico esta bien establecida y es comúnmente usada, por lo que el empleo de cualquier otra base debería estar acompañada de un cambio del *Marco Conceptual del IASC para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* (el *Marco Conceptual*); así, para guardar coherencia con otras Normas Internacionales de Contabilidad y otras actividades económicas, los activos biológicos deberían ser medidos a su costo;
- (d) la medición al costo constituye una medida más objetiva y coherente;
- (e) los mercados activos pueden ser inexistentes para algunos activos biológicos en algunos países; en tales casos, el valor razonable no puede ser medido con fiabilidad, especialmente durante el periodo de crecimiento (por ejemplo, los árboles de una plantación forestal);
- (f) la medición a valor razonable conduce al reconocimiento de ganancias y pérdidas no realizadas, contradiciendo los principios recogidos en las Normas Internacionales de Contabilidad sobre reconocimiento de ingresos ordinarios; y

- (g) los precios de mercado, a la fecha del balance, pueden no guardar relación con los precios a los que los activos serán vendidos, y además muchos activos biológicos no se mantienen para su venta.
- F18 El *Marco Conceptual* es neutral respecto a la elección de las bases de medición, ya que sólo constata que las diversas bases de medición son empleadas en diferente grado, y con varias combinaciones, sin mencionar que el costo histórico sea la comúnmente adoptada con mayor frecuencia. Las alternativas específicamente identificadas son el costo histórico, el costo corriente, el valor realizable y el valor actual. Existen precedentes para la medición a valor razonable en otras Normas Internacionales de Contabilidad.
- F19 El Consejo concluyó que la Norma debía exigir el modelo de valor razonable para los activos biológicos relativos a la actividad agrícola, debido a la naturaleza propia y características únicas de la actividad agrícola. No obstante, el Consejo también concluyó que, en algunos casos, el valor razonable no puede ser medido con fiabilidad. Algunas contestaciones al cuestionario, así como algunos comentarios sobre el E65, se mostraban preocupados respecto de la fiabilidad de la medición a valor razonable para activos biológicos, argumentando que:
- (a) no existen mercados activos para algunos activos biológicos, en particular para aquellos con largos periodos de crecimiento;
 - (b) el valor actual de los flujos de efectivo netos esperados es frecuentemente una medida poco fiable del valor razonable, debido a la necesidad de emplear, y al uso de, suposiciones de carácter subjetivo (por ejemplo, sobre el clima); y
 - (c) el valor razonable no puede ser medido con fiabilidad antes de la cosecha o recolección.
- Algunos comentarios sobre el E65 sugerían que la Norma debería incluir una excepción por falta de fiabilidad para aquellos casos donde no exista un mercado activo.
- F20 El Consejo decidió que existía la necesidad de incluir una excepción por falta de fiabilidad para los casos en los que los precios o valores, determinados por el mercado, no estén disponibles, y las estimaciones alternativas del valor razonable carezcan claramente de fiabilidad. En tales casos, los activos biológicos deben ser medidos al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada. Para la determinación del costo, de la depreciación acumulada y de la pérdida por deterioro del valor acumulada, la entidad considerará la NIC 2, *Inventarios*, la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*, y la NIC 36, *Deterioro del Valor de los Activos*.
- F21 El Consejo rechazó dar un tratamiento por punto de referencia al valor razonable y un tratamiento alternativo permitido del costo histórico, debido a la mayor comparabilidad y comprensibilidad alcanzada por la propuesta de valor razonable obligatorio en presencia de mercados activos. El Consejo no está tampoco cómodo con la existencia de opciones en las Normas Internacionales de Contabilidad.

Tratamiento de los costos en el punto de venta

- F22 La Norma exige que un activo biológico debe ser medido a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Los costos en el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaigan sobre las transferencias. En los costos en el punto de venta se excluyen los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado. Tales transportes y otros costos son deducidos en la determinación del valor razonable (esto es, el valor de

mercado es el precio de mercado menos los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado).

- F23 El E65 ya proponía que los costos de desapropiación previos a la venta, en los que se incurriría al desplazar el activo hasta el mercado (tales como los costos de transportes), deberían ser deducidos en la determinación del valor razonable, si el activo biológico fuera vendido en un mercado activo de otra localidad. Sin embargo, el E65 no especificaba el tratamiento de los costos en el punto de venta. Algunos comentaristas sugerían que la Norma debería esclarecer el tratamiento de los costos en el punto de venta, así como los costos de desapropiación previos a la venta.
- F24 Algunos argumentaban que los costos en el punto de venta no deberían ser deducidos del modelo de valor razonable. Aducían que el valor razonable menos los costos estimados de costos en el punto de venta constituiría una estimación sesgada de la propia estimación que el mercado hace sobre los flujos de efectivo futuros, debido a que los costos en el punto de venta serían efectivamente reconocidos como un doble gasto si el adquirente paga los costos en el punto de venta en la adquisición; esto es, una vez en la adquisición inicial de los activos biológicos y otra vez en la medición subsiguiente e inmediata del valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Esto ocurriría siempre y cuando no se incurriera en esos costos en el punto de venta sino en un periodo futuro, o no fueran pagados en modo alguno por un activo biológico porque no se destinase a ser vendido.
- F25 Por otro lado, algunos creen que los costos en el punto de venta deberían ser deducidos en el modelo de valor razonable. Piensan que el importe en libros de un activo representa los beneficios económicos que se espera fluyan del mismo. Argumentan que el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, representarían la estimación del mercado de los beneficios económicos que se espera fluyan a la entidad de un activo, a la fecha de balance. También argumentan que la falta de deducción de los costos estimados en el punto de venta puede producir una pérdida, que de esta forma se difiere hasta que la venta fuese realizada.
- F26 El Consejo concluyó que el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, es una medida de mayor relevancia para los activos biológicos, reconociendo que, en particular, la falta de deducción de los costos estimados en el punto de venta puede dar lugar al diferimiento de una pérdida.

Jerarquía en la medición del valor razonable

- F27 La Norma exige que, si existe un mercado activo para un determinado activo biológico, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si el mercado activo no existe, la entidad usará los precios determinados por el mercado (tales como el precio de la transacción más reciente) cuando estén disponibles. Sin embargo, en algunas circunstancias, los precios determinados por el mercado pueden no estar disponibles para un determinado activo biológico en su condición actual. En tales circunstancias, la Norma indica que la entidad empleará el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo.
- B28 El E65 proponía que, de existir un mercado activo para un activo biológico, la entidad debería usar el precio de mercado en el mercado activo. De no existir mercado activo, el E65 proponía que la entidad considerara otra base de medición tal como el precio de la transacción más reciente para el mismo tipo de activo, las referencias del sector y el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados. El E65 no establecía un orden a seguir para los casos donde no

existiera un mercado activo, esto es, el E65 no indicaba qué base resulta preferible a las demás.

- F29 El Consejo consideró establecer una jerarquía explícita aplicable en los casos donde no exista mercado activo. Algunos creen que el uso de los precios determinados por el mercado, por ejemplo el precio de la transacción más reciente en el mercado, siempre sería preferible al valor presente de los flujos netos de efectivo estimados, especialmente cuando la entidad usa los precios de mercado para activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias que pudieran existir.
- F30 El Consejo concluyó que una jerarquía explícita detallada no proporcionaría la suficiente flexibilidad para tratar apropiadamente todas las circunstancias que podrían darse, y decidió no establecer una jerarquía detallada en los casos donde no exista un mercado activo. Sin embargo, el Consejo decidió indicar a la entidad que utilice todos los precios o valores determinados por el mercado disponibles, aunque existe la posibilidad de que pueda optar por el uso del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, incluso cuando los precios o valores determinados por el mercado estén disponibles. De las 20 compañías que respondieron al cuestionario, seis empleaban el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo como base de medición del valor razonable y, además, dos compañías indicaban que era imposible medir con fiabilidad sus activos biológicos cuando el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados no fuera fiable (puesto que necesitarían usar el valor presente como base).
- F31 Cuando una entidad tiene acceso a diferentes mercados, la Norma indica que la entidad use el más relevante. Por ejemplo, si una entidad tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que se espera operar. Algunos creen que debe usarse el precio más ventajoso de los mercados accesibles. La Norma refleja el punto de vista de que la medición más relevante resulta de usar los datos del mercado en el que se espera operar.

Frecuencia de la medición del valor razonable

- F32 Algunos argumentaron que debería permitirse una menor frecuencia en la medición del valor razonable, debido a la carga que ello supone sobre las entidades. El Consejo rechazó esta propuesta basándose en:
- (a) la naturaleza continua de la transformación biológica;
 - (b) la falta de una relación directa entre las transacciones financieras y los productos resultantes de la transformación biológica; y
 - (c) la disponibilidad general de medidas fiables del valor razonable a costos razonables.

Valoración independiente

- F33 Un número significativo de comentarios sobre el DSOP indicaban que, si se usa el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados para determinar el valor razonable, sería preciso un evaluador independiente. El Consejo rechazó esta propuesta al entender que los evaluadores independientes no son comúnmente usados para ciertas actividades agrícolas, así como que la existencia de tales evaluadores supondría una carga económica. El Consejo cree que es cuestión de la entidad el decidir cómo determinar el valor razonable con fiabilidad, incluyendo la designación de evaluadores independientes si fuera necesario.

Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable

- F34 Como se indicó anteriormente, el Consejo decidió incluir una excepción por falta de fiabilidad en la Norma, para los casos donde el valor razonable no pueda medirse de forma fiable en el momento del reconocimiento inicial. La Norma señala la presunción de que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda medir con fiabilidad, la Norma exige que la entidad debe proceder a medirlos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.
- F35 Algunos creen que, si la entidad estaba usando previamente la excepción por falta de fiabilidad, no se le debe permitir proceder a la medición a valor razonable (esto es, la entidad debe continuar usando el modelo del costo). Argumentan que determinar cuándo la medición del valor razonable se ha convertido en fiable puede ser una decisión subjetiva, y esta subjetividad puede llevar a una aplicación incoherente y, potencialmente, abusiva. El Consejo advirtió, sin embargo, que en la actividad agrícola es probable que el valor razonable llegue a ser medible más fiablemente a medida que se avanza la transformación biológica, y que la medición al valor razonable es preferible al costo en esos casos. En consecuencia, el Consejo decidió exigir la medición a valor razonable una vez que el valor razonable llegue a ser medible con fiabilidad.
- F36 Si la entidad ha medido previamente un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, la Norma exige que la entidad continúe haciéndolo hasta el momento de la desapropiación. Algunos aducen que la estimación de fiabilidad puede dejar de darse. El Consejo creyó que esto raramente ocurre. En consecuencia, el Consejo decidió prohibir a las entidades cambiar su base de medición del valor razonable al costo ya que, de otro modo, la entidad podría usar la excepción por falta de fiabilidad como excusa para interrumpir la contabilización a valor razonable en un mercado con fallos.
- F37 Si la entidad usa la excepción por falta de fiabilidad, la Norma exige revelación de información adicional. Esta información a revelar adicionalmente incluye información sobre los activos biológicos que se tienen al final del periodo, tal como una descripción de los activos biológicos y una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable. La información adicional a revelar también incluye la ganancia o pérdida reconocida en el periodo de desapropiación de los activos biológicos, medidos al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de su valor, aún cuando aquellos activos biológicos no hayan sido mantenidos hasta el final del periodo.

Ganancias y pérdidas

- F38 La Norma exige que las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico, así como las surgidas por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de su venta, se incluyan en la ganancia o pérdida neta* del periodo en que aparezcan. Quienes apoyan este tratamiento argumentan que la transformación

* La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2003) sustituye el término “resultado neto” por “resultado”.

biológica es un hecho significativo que debe ser incluido en la ganancia o en la pérdida netas porque:

- (a) el hecho es fundamental para entender el rendimiento de la entidad; y
- (b) es coherente con la base contable del devengo (o acumulación).

F39 En algunos comentarios sobre el DSOP y el E65, se argumentaba que los cambios en el valor razonable deberían ser incluidos directamente en el patrimonio neto, a través del estado de cambios en el patrimonio neto, hasta su efectiva realización, argumentando que:

- (a) los efectos de la transformación biológica no pueden ser medidos fiablemente y, por ello, no deben ser reconocidos como ingresos;
- (b) los cambios en el valor razonable sólo deben incluirse en la ganancia o pérdida neta cuando el proceso de generación del beneficio haya sido completado;
- (c) el reconocimiento de ganancias y pérdidas no realizadas en el resultado incrementa la volatilidad del beneficio;
- (d) puede que los resultados de la transformación biológica nunca sean realizados, particularmente dados los riesgos a los cuales están expuestos los activos biológicos; y
- (e) es prematuro exigir el reconocimiento de los cambios en el valor razonable en el estado de resultados, hasta que los problemas relativos al estado de rendimiento financiero estén resueltos.

F40 El Consejo rechazó exigir que los cambios en el valor razonable fueran incluidos directamente en el patrimonio neto, en tanto que es difícil encontrar una base conceptual para que se informe directamente en el patrimonio neto respecto de cualquier tipo de cambios en el valor razonable de los activos biológicos relativos a la actividad agrícola. En el *Marco Conceptual* no se hace distinción entre el reconocimiento en el balance general y el reconocimiento en el estado de resultados.

Producto agrícola

F41 La Norma exige que los productos agrícolas, cosechados o recolectados de los activos biológicos de una entidad, deben ser medidos, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2, *Inventarios*, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación

F42 El Consejo señaló que la misma base de medición debería, generalmente, ser aplicada tanto a los productos agrícolas, en el momento de su reconocimiento inicial, como a los activos biológicos de los cuales son cosechados o recolectados. Puesto que el valor razonable de un activo biológico tiene en cuenta la condición del producto agrícola que será cosechado o recolectado del activo biológico, sería ilógico medir el producto agrícola al costo cuando el activo biológico del que procede se mide a valor razonable. Por ejemplo, el valor razonable de una oveja medio esquilada diferirá del valor razonable de una oveja similar con toda su lana. Sería incoherente y distorsionaría la información del rendimiento obtenido en el periodo corriente si, tras esquilarse, la lana cortada fuera medida a su costo cuando el valor razonable de la oveja se reduce por el valor razonable de la lana.

- B43 Como previamente se indicó, ciertos activos biológicos, cuando se aplica la excepción por falta de fiabilidad, son medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier otra pérdida por deterioro en su valor acumulada. Algunos argumentan que la excepción por falta de fiabilidad debe existir también para la medición de los productos agrícolas. El Consejo rechazó este punto de vista debido a que muchos de los argumentos aplicables para la excepción por falta de fiabilidad no son aplicables a los productos agrícolas. Por ejemplo, es más frecuente que existan mercados para los productos agrícolas que para los activos biológicos. El Consejo también advirtió que, por lo general, no es factible determinar con fiabilidad el costo de los productos agrícolas cosechados o recolectados de activos biológicos.
- F44 Respecto a la medición tras la cosecha, algunos argumentan que los productos agrícolas deben medirse a su valor razonable, tanto en el punto de cosecha o recolección como en cada fecha de balance hasta que sean vendidos, consumidos o se disponga de ellos de otro modo. Argumentan que esta propuesta aseguraría que todos los productos agrícolas, de un tipo similar, sean medidos de forma parecida, sin tener en cuenta la fecha de la cosecha o recolección, favoreciendo de este modo la comparabilidad y la coherencia.
- F45 El Consejo concluyó que la medición a valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, en el punto de la cosecha o recolección, debe constituir el costo cuando se aplique la NIC 2 u otra Norma Internacional de Contabilidad, puesto que ello es coherente con el modelo contable del costo histórico aplicado a los procesos de fabricación en general y a otros tipos de inventarios.
- F46 Para alcanzar la conclusión anterior, el Consejo advirtió que las entidades dedicadas a la actividad agrícola, compran algunas veces productos agrícolas para revenderlos, y otras entidades a menudo participan en el proceso de reconvertir los productos agrícolas comprados en productos de consumo. Si los productos agrícolas fueran medidos a su valor razonable tras la cosecha, el logro de la coherencia sugeriría reevaluar los inventarios comprados, y tal tratamiento sería incoherente con la NIC 2. El Consejo no consideró apropiado llevar a cabo una revisión parcial de la NIC 2.

Contratos de venta

- F47 A menudo, las entidades celebran contratos de venta a fecha futura sobre sus activos biológicos o productos agrícolas. La Norma señala que los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, y que no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como consecuencia de la existencia de un contrato semejante.
- F48 El E65 no proponía cómo contabilizar un contrato de venta de un activo biológico o un producto agrícola. Algunos comentaristas sugerían prescribir el tratamiento de los contratos de venta, en tanto que tales contratos son comunes en ciertas actividades agrícolas. Algunos comentaristas también señalaban que ciertos contratos de venta no entran dentro del alcance de la NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y que ninguna otra Norma Internacional de Contabilidad trata sobre tales contratos.
- F49 Algunos argumentaron que los precios de los contratos deberían ser empleados en la medición de los activos biológicos correspondientes, cuando la entidad esperase liquidar el contrato mediante la entrega del producto, y creyera que esto daría un importe en libros que fuera más relevante para el activo biológico. Otros argumentaron que los precios de los contratos no son necesariamente relevantes en la medición de los activos biológicos a valor razonable, puesto

que el valor razonable refleja el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción.

- F50 El Consejo concluyó que los precios de los contratos no deben emplearse en la medición de los activos biológicos correspondientes, porque tales precios no reflejan necesariamente el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción, y además no representa necesariamente el valor razonable de los activos. El Consejo, en cambio, se planteó que se podría exigir que los contratos fueran medidos a valor razonable. Parece lógico medir un contrato de venta a valor razonable cuando el activo biológico asociado también se mide a valor razonable.
- F51 Sin embargo, el Consejo observó que, para alcanzar la simetría entre la medición de un activo biológico y su respectivo contrato de venta, la Norma tendría que restringir cuidadosamente los contratos de venta que fueran a ser medidos a valor razonable. Una entidad puede acordar en un contrato vender la producción agrícola que vaya ser cosechada o recolectada de los activos biológicos de la entidad. El Consejo concluyó que no sería apropiado exigir la medición a valor razonable de un contrato de venta para una producción agrícola que todavía no existe (por ejemplo, la leche que será ordeñada de la vaca), puesto que todavía no ha sido reconocido o medido ningún activo a valor razonable, y hacerlo así estaría más allá del alcance del proyecto de agricultura.
- F52 En consecuencia, el Consejo consideró restringir la medida de los contratos de venta, por el valor razonable, a aquellos contratos para la venta de los activos biológicos y la producción agrícola que obren efectivamente en poder de la entidad. Sin embargo, el Consejo advirtió que es difícil diferenciar la producción agrícola existente de aquella que no existe. Por ejemplo:
- (a) si la entidad establece un contrato para vender la producción de trigo a fecha futura, cuando el trigo está a la mitad de su crecimiento en la fecha del balance, parece claro que el trigo que está siendo negociado en el contrato no existe todavía a la fecha del balance; pero
 - (b) por otro lado, si la entidad establece un contrato para vender ganado adulto a fecha futura y tiene ganado adulto a la fecha de balance, puede argumentarse que el ganado existe, a la fecha del balance, en el estado en que será vendido; sin embargo, también puede argumentarse que el ganado no existe todavía, a la fecha del balance, en el estado en que será vendido, en tanto que se producirá cierta transformación biológica entre la fecha del balance y la fecha de venta.
- F53 El Consejo también advirtió que la Norma tendría que exigir a la entidad interrumpir la medición a valor razonable de los contratos de venta, una vez que la producción agrícola que va a ser vendida de acuerdo con el contrato, fuera cosechada o recolectada de los activos biológicos de la entidad, puesto que la contabilización de la producción agrícola no se trata en la Norma, excepto en lo referente a la medición inicial, y la NIC 2, *Inventarios*, u otra Norma Internacional de Contabilidad, serían de aplicación después de la cosecha. Sería ilógico continuar con la medición a valor razonable cuando la producción agrícola se mide al costo histórico. El Consejo se dio cuenta de que sería anómalo exigir a la entidad que comenzara a medir un contrato a valor razonable, siempre que activo asociado al mismo existe, y dejar de hacerlo en una fecha posterior.

- F54 El Consejo concluyó que la solución es inviable sin una revisión completa de la contabilidad para contratos de mercancías, lo que no está dentro del alcance de la NIC 39. Por las dificultades descritas anteriormente, el Consejo concluyó que la Norma no debería tratar la medición de los contratos de venta que no se encuentran dentro del alcance de la NIC 39. En cambio, el Consejo decidió incluir la observación de que tales contratos de venta pueden ser onerosos, según se ha definido en la NIC 37, *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*.

Terrenos asociados con la actividad agrícola

- F55 La Norma no establece ningún principio nuevo aplicable a los terrenos asociados con la actividad agrícola. En su lugar, la entidad seguirá la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*, o la NIC 40, *Propiedades de Inversión*, dependiendo de qué Norma sea más adecuada a las circunstancias. La NIC 16 exige que los terrenos sean medidos a su costo menos cualquier pérdida acumulada por deterioro en su valor, o al importe revaluado. La NIC 40 exige que los terrenos considerados propiedad de inversión sean medidos a su valor razonable, o al costo menos cualquier pérdida acumulada por deterioro en su valor.
- F56 Algunos opinaron que los terrenos vinculados a activos biológicos, asociados a la actividad agrícola, deberían ser medidos a su valor razonable. Argumentaban que la medición a valor razonable de los terrenos es coherente con la medición a valor razonable de los activos biológicos. También aducen que en ocasiones resulta difícil medir el valor razonable de tales activos biológicos de forma separada a los terrenos, puesto que a menudo el mercado activo existe únicamente para los activos combinados (esto es, terrenos y activos biológicos; por ejemplo, árboles en una plantación forestal).
- F57 El Consejo rechazó esta propuesta, fundamentalmente porque exigir la medición a valor razonable de los terrenos vinculados con la actividad agrícola sería incoherente con la NIC 16.

Activos intangibles

- F58 La Norma no establece ningún principio nuevo aplicable a los activos intangibles relativos a la actividad agrícola. En su lugar, la entidad seguirá la NIC 18, *Activos Intangibles*. La NIC 38 exige que, tras la medición inicial, los activos intangibles sean medidos a su costo menos cualquier depreciación acumulada y pérdida por deterioro de valor acumulada, o al importe revaluado.
- F59 El E65 proponía que debe aconsejarse a la entidad que siga, para los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola, la revaluación que como tratamiento alternativo permitido contempla la NIC 38, favoreciendo la coherencia en su medición con la de los activos biológicos a valor razonable. Algunos comentaristas de la E65 no estaban de acuerdo con ese consejo argumentando que no había justificación para la existencia de un único tratamiento para los activos intangibles relativos a la actividad agrícola.
- F60 El Consejo no incluyó la recomendación del E65 en la Norma. El Consejo concluyó que la NIC 38 debería ser aplicada tanto a los activos intangibles relativos a la actividad agrícola, como a aquellos otros relativos a otras actividades.

Desembolsos posteriores

- F61 La Norma no prescribe explícitamente cómo contabilizar los desembolsos posteriores relativos a los activos biológicos. El E65 proponía que los costos de producir y cosechar o recolectar activos biológicos debían considerarse como gastos en el momento en que se hubiera incurrido en ellos, y que esos costos que incrementan el número de unidades de activos biológicos, poseídos o controlados por la entidad, debían ser añadidos posteriormente al importe en libros del activo.
- F62 Algunos creen que no hay necesidad de capitalizar los desembolsos posteriores al inicial en el modelo del valor razonable, y que cualquier desembolso posterior debe ser reconocido como un gasto. Algunos también argumentan que en algún caso sería difícil prescribir qué costos deberían ser reconocidos como gasto y qué otros deberían ser capitalizados; por ejemplo, en el caso de los honorarios pagados al veterinario por colaborar en el parto de una cría. El Consejo decidió no prescribir explícitamente, en la Norma, la contabilización de los desembolsos posteriores al inicial, relativos a los activos biológicos, porque entiende que hacerlo es innecesario al tener una propuesta de medición a valor razonable.

Subvenciones del gobierno

- F63 La Norma exige que las subvenciones incondicionales del gobierno, relacionadas con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles. Si la subvención del gobierno está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas, la entidad debe reconocer la subvención del gobierno como ingreso cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.
- F64 La Norma exige un tratamiento distinto al de la NIC 20, *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, en las circunstancias anteriormente descritas. La NIC 20 será aplicada sólo en aquellas subvenciones del gobierno relativas a activos biológicos medidos al costo menos cualquier depreciación acumulada y pérdida acumulada por deterioro en su valor.
- F65 La NIC 20 exige que las subvenciones del gobierno no deben ser reconocidas hasta que no exista una prudente seguridad de que:
- (a) la entidad cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute; y
 - (b) se recibirán las subvenciones.

La NIC 20 requiere, asimismo, que las subvenciones del gobierno se reconozcan como ingresos de forma sistemática, a lo largo de los periodos necesarios para compensarlas con los costos relacionados. En relación a la presentación de las subvenciones del gobierno relativas a activos, la NIC 20 permite dos métodos, bien reconociéndolas como partidas de ingresos diferidos, bien deduciéndolas del importe en libros de los activos con los que se relacionan.

- F66 El último método de presentación – deduciéndolas del importe en libros de los activos con los que se relacionan –, es incoherente con el modelo de valor razonable, en el que un activo es medido y presentado a su valor razonable. Empleando la propuesta de deducir la subvención del valor del activo, la entidad deduciría, en primer lugar, la subvención del gobierno del importe en libros del activo correspondiente y, posteriormente, mediría el activo a su valor

razonable. En efecto, la entidad reconocería la subvención del gobierno como ingreso inmediatamente, aún para una subvención condicionada. Esto plantea un conflicto con las exigencias de la NIC 20, en la que las subvenciones del gobierno no deben ser reconocidas hasta que no exista una prudente seguridad de que la entidad cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute.

- F67 Por lo anterior, el Consejo concluyó que existía la necesidad de tratar especialmente sobre las subvenciones del gobierno relativas a los activos biológicos medidos a su valor razonable. Algunos argumentaban que el IASC debería iniciar una amplia revisión de la NIC 20, en lugar de incluir reglas específicas en Normas Internacionales de Contabilidad concretas. El Consejo reconoció que esto podía ser una propuesta apropiada, pero concluyó que la revisión estaría fuera del alcance del proyecto de agricultura. En consecuencia, el Consejo decidió tratar las subvenciones del gobierno en la propia Norma, puesto que advirtió que las subvenciones del gobierno relativas a la actividad agrícola son comunes en muchos países.
- F68 El E65 proponía que, si una entidad recibe una subvención del gobierno, vinculada a un activo biológico medido a su valor razonable, y la subvención no está condicionada, la entidad debería reconocer la subvención como un ingreso cuando la subvención se convierta en exigible. El E65 también proponía que, si la subvención del gobierno está condicionada, la entidad debe reconocerla como ingreso cuando exista una certeza razonable de que las condiciones se cumplen.
- F69 El Consejo advirtió que, si una subvención del gobierno está condicionada, es probable que la entidad tenga costos y obligaciones actuales asociados al cumplimiento de las condiciones ligadas a la subvención citada. Puede ser posible que las entradas de efectivo, derivadas de los beneficios económicos, sean menores que el importe de la subvención del gobierno. Dada esta posibilidad, el Consejo reconoció que el criterio recogido en el E65 para el reconocimiento de ingresos de una subvención del gobierno condicionada, cuando existe una prudente certeza de que las condiciones se cumplen, puede dar origen a un reconocimiento de ingresos incoherente con el *Marco Conceptual*. El *Marco Conceptual* indica que los ingresos se reconocerán en el estado de resultados cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe de ingreso pueda medirse con fiabilidad. El Consejo también indicó que sería inevitable una decisión subjetiva sobre cuándo existe una prudente certeza de que se cumplen las condiciones, y que esta subjetividad puede conducir a incoherencias en el reconocimiento de los ingresos.
- F70 El Consejo consideró dos propuestas alternativas:
- (a) la entidad debe reconocer como ingreso una subvención del gobierno condicionada, cuando sea probable que ésta cumpla las condiciones ligadas a la subvención del gobierno; y
 - (b) la entidad debe reconocer como ingreso una subvención del gobierno condicionada, cuando cumpla las condiciones ligadas a la subvención del gobierno.
- F71 Los partidarios de la propuesta (a) argumentaban que esta propuesta es, por lo general, coherente con las exigencias de reconocimiento de ingresos de la NIC 18, *Ingresos Ordinarios*. La NIC 18 exige que los ingresos ordinarios sean reconocidos, entre otras cosas, cuando sea probable que los beneficios económicos asociados a la transacción fluyan a la entidad.

- F72 Los partidarios de la propuesta (b) creían que, hasta que las condiciones ligadas a la subvención del gobierno fueran cumplidas, lo que debe reconocerse por parte de la entidad es un pasivo, de acuerdo con el Marco Conceptual, antes que un ingreso, puesto que la entidad tiene una obligación actual de satisfacer esas condiciones, surgida a raíz de sucesos pasados. También argumentan que el reconocimiento del ingreso según la propuesta (a) sería subjetivo e incoherente con el criterio de reconocimiento indicado en el *Marco Conceptual*.
- F73 El Consejo concluyó que la propuesta (b) es más indicada. El Consejo también decidió que una subvención del gobierno, que no exige a la entidad comprometerse en una actividad agrícola específica, debe ser contabilizada de la misma forma que una subvención del gobierno condicionada relativa a un activo biológico medido a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

Información a revelar

Información a revelar por separado de los cambios físicos y en los precios

- F74 La Norma aconseja, pero no exige, revelar información por separado de los efectos de los factores que resulta en cambios en el importe en libros de los activos biológicos, por causa de cambios físicos y cambios en los precios de mercado, cuando el ciclo de producción supera el año. Los cambios físicos son atribuibles a cambios en los propios activos, mientras que los cambios en los precios se atribuyen a cambios en los valores razonables unitarios.
- F75 Algunos argumentaron que debía exigirse la revelación de información separada, dada su utilidad en la valoración del rendimiento del periodo corriente y en las proyecciones futuras relativas a la producción, mantenimiento y regeneración de los activos biológicos. Otros argumentaron que podría ser inviable la separación de aquellos elementos en dos componentes, al no poderse separar con fiabilidad.
- F76 El Consejo concluyó, por razones prácticas, que la revelación por separado no debía exigirse. Sin embargo, el Consejo decidió aconsejar la revelación por separado, dado que tal información podría ser útil y determinable en la práctica en algunos casos. La revelación por separado no se aconseja cuando el ciclo de producción sea menor de un año (por ejemplo, cuando se trata de pollos para el consumo o cosechas de cereales en crecimiento), puesto que esta información es, en tales circunstancias, menos útil.
- F77 Algunos argumentaron que los cambios físicos deberían estar incluidos en el resultado del periodo, mientras que los cambios en los precios deberían incluirse directamente en el patrimonio neto, a través del estado de cambios de en el patrimonio neto. El Consejo rechazó esa propuesta, en tanto que ambos componentes son indicativos del rendimiento obtenido por la gerencia.

Desagregación de ganancias o pérdidas

- F78 La Norma exige que la entidad revele de forma agregada la ganancia o pérdida surgida durante el periodo corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el importe del valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de los activos biológicos. La Norma no exige ni aconseja desagregar la ganancia o pérdida, con la única excepción de aconsejar la revelación por separado de los cambios físicos y los cambios en los precios, como anteriormente se expuso.

F79 El Consejo consideró exigir o aconsejar la revelación de información de la ganancia o pérdida sobre una base desagregada; por ejemplo, exigiendo la revelación por separado de la ganancia o pérdida relativa a los activos biológicos y la ganancia o pérdida relativa a productos agrícolas. Aquellos que apoyaban la desagregación de ganancias o pérdidas creían que tal información resultaría útil en la apreciación del rendimiento del periodo corriente, en relación con la transformación biológica. Otros argumentaban que la desagregación sería inviable y exigiría un procedimiento subjetivo.

Otra información a revelar

F80 El E65 proponía revelar información de:

- (a) la amplitud de la valoración reflejada en el importe en libros de los activos biológicos valorados por un evaluador independiente, o destacando, en el caso de que no hubiera habido evaluación independiente, ese hecho;
- (b) las actividades que son insostenibles con la estimación de la fecha de conclusión de las actividades;
- (c) el importe en libros total de los terrenos agrícolas de la entidad y de las bases (costo o importe revaluado) sobre el cual se determinó el importe en libros, de acuerdo con la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*; y
- (d) el importe en libros de los productos agrícolas ya aparezca en el balance o en las notas.

F81 El Consejo no incluyó las revelaciones anteriores en la Norma. El Consejo indicó que exigir el apartado (a) anterior no sería apropiado puesto que las valoraciones por expertos independientes no son comúnmente usadas para los activos relacionados con la actividad agrícola, al contrario que ocurre en el caso de ciertos activos tales como las propiedades de inversión. El Consejo también indicó que el apartado (b) no se exige en ninguna otra Norma Internacional de Contabilidad, y no está justificada para la actividad agrícola una exigencia tan singular de revelación. Los apartados (c) y (d) quedarían fuera del alcance de la Norma, y estarían cubiertos por otras Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*, o NIC 2, *Inventarios*).

Resumen de cambios en el E65

F82 La Norma realizó los siguientes cambios de importancia sobre las propuestas del E65:

- (a) La Norma incluye una excepción por falta de fiabilidad para los activos biológicos, relativa al reconocimiento inicial. Si se aplica la excepción, el activo biológico debe medirse a su costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro en su valor acumulada (párrafo 30 de la Norma). En consecuencia, la Norma incluye exigencias de información a revelar coherentes con los párrafos 170(b) de la NIC 39, *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y el párrafo 68 de la NIC 40, *Propiedades de Inversión* (párrafos 54(a) a 54(c) y 55 de la Norma), y coherente también con los párrafos 60(b) a 60(d) y 60(e)(v) a 60(e)(vii) de la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo* (párrafos 54(d) a 54(f) y 55).
- (b) Si la excepción por falta de fiabilidad fuera aplicable pero, posteriormente, el valor razonable llegara a ser medible fiablemente y, por ello, la entidad hubiera empezado a medir los activos biológicos a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, la Norma exige a la entidad revelar una descripción de los activos biológicos,

con una explicación de las razones por las que el valor razonable se ha vuelto mensurable con fiabilidad y el efecto del cambio (párrafo 56).

- (c) El E65 no especifica cómo contabilizar los costos en el punto de venta (tales como las comisiones a los intermediarios). La Norma exige que los activos biológicos y los productos agrícolas sean medidos a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta (párrafos 12 y 13).
- (d) El E65 incluía el valor neto realizable como una de las bases de medición, en el caso en que no existiera un mercado activo. El valor neto realizable fue finalmente suprimido, puesto que no es un valor determinado por el mercado.
- (e) La Norma indica que se emplearán los precios determinados por el mercado, siempre que estén disponibles. La Norma también indica que, en algunas circunstancias, los precios determinados por el mercado pueden no estar disponibles en la situación actual de los activos. En tales casos, la entidad usará el valor presente de los flujos netos de efectivo (párrafos 18 y 20).
- (f) Se añadieron directrices para el cálculo del valor presente (párrafos 21 y 23).
- (g) El E65 no especificaba cómo contabilizar los contratos para vender un activo biológico o un producto agrícola. La Norma indica que no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato de venta (párrafo 16).
- (h) El E65 no indicaba explícitamente la posibilidad de que surgiera una ganancia o una pérdida tras el reconocimiento inicial de un producto agrícola. La Norma aclara que puede aparecer una ganancia o una pérdida, tras el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección, y que tal ganancia o pérdida deben incluirse en la ganancia o la pérdida netas del periodo en las mismas aparezcan (párrafos 28 y 29).
- (i) El E65 proponía que los costos de producir y cosechar los activos biológicos debían ser cargados a gastos cuando se incurriera en ellos, y que esos costos que incrementan el número de unidades de activos biológicos poseídas o controladas por la entidad, debían considerarse como mayor valor del importe en libros del activo. La Norma no prescribe explícitamente cómo contabilizar los desembolsos posteriores relativos a los activos biológicos.
- (j) El E65 proponía que la entidad debía reconocer como ingreso una subvención del gobierno condicionada cuando existiera una prudente certeza de que se cumplirían las condiciones asociadas. La Norma exige que si la subvención del gobierno, relacionada con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas, la entidad debe reconocer la subvención del gobierno como un ingreso cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella. La Norma también indica que la NIC 20, *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, es aplicable a las subvenciones del gobierno relacionadas con un activo biológico medido al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (párrafos 34, 35 y 37).
- (k) El E65 contenía las siguientes recomendaciones específicas a la actividad agrícola, con referencia a los tratamientos alternativos permitidos en otras Normas Internacionales de

Contabilidad, para alcanzar la coherencia con el tratamiento contable de las actividades cubiertas por el E65:

- (i) presentar los gastos por naturaleza, como se establece en la NIC 1, *Presentación de Estados Financieros*; y
- (ii) revaluar ciertos activos intangibles usados en la actividad agrícola si existe un mercado activo, como establece la NIC 38, *Activos Intangibles*.

El Consejo no incluyó estas recomendaciones en la Norma. El Consejo advirtió que tanto la NIC 1 como la NIC 38 son aplicables tanto a entidades dedicadas a la actividad agrícola, como a aquellas otras dedicadas a otra actividad.

- (l) Los nuevos requisitos relativos a la información a revelar incluyen la revelación de:
 - (i) las bases empleadas para efectuar la distinción entre los activos biológicos que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar, cuando la entidad presente una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos (párrafo 43);
 - (ii) los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (párrafo 47);
 - (iii) el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el periodo, determinando el mismo en el punto de recolección (párrafo 48);
 - (iv) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios en la conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos (párrafo 50(e)); y
 - (v) los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones del gobierno relativas a la actividad agrícola cubierta por la Norma (párrafo 57(c))
- (m) El E65 proponía que se revelase información sobre:
 - (i) la medida en que el importe en libros de los activos biológicos refleja la valoración por un tasador independiente, o, si no hubiera habido evaluación independiente, este hecho;
 - (ii) las actividades que son insostenibles con la estimación determinada de la fecha de conclusión de las actividades;
 - (iii) el importe en libros agregado de los terrenos agrícolas de la entidad y de las bases (costo o importe revaluado) sobre las cuales se ha determinado tal importe en libros según la NIC 16, *Propiedades, Planta y Equipo*; y
 - (iv) el importe en libros de los productos agrícolas ya aparezca en el balance o en las notas.

La Norma no incluyó la información a revelar anterior.
- (n) La modificación a la NIC 17, *Arrendamientos*, aclara ahora que la NIC 17 no deberá ser aplicada para propósitos de medición por parte de:
 - (i) arrendatarios de activos biológicos en virtud de arrendamientos financieros; y
 - (ii) arrendadores de activos biológicos en virtud de arrendamientos operativos.

Los activos biológicos que se tienen en virtud de arrendamientos financieros y aquellos arrendados bajo arrendamientos operativos se miden de acuerdo con la Norma en lugar de utilizar la NIC 17. Un activo biológico arrendado se clasifica como arrendamiento financiero u operativo, de acuerdo con la NIC 17. Si el arrendamiento se clasifica como arrendamiento financiero, el arrendatario reconoce el arrendamiento del activo biológico de acuerdo con la NIC 17 y, a continuación, los mide y presenta de acuerdo con la Norma. En ese caso, el arrendatario revelará información de acuerdo tanto con la Norma como con la NIC 17. Un arrendador de un activo biológico en virtud de un arrendamiento operativo mide y presenta el activo biológico de acuerdo con la Norma, y revela información de acuerdo tanto con la Norma como con la NIC 17.

