

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

Módulo 34: Actividades Especiales



Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 34 *Actividades Especiales*
de la *Norma Internacional de Información Financiera*
para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9 de
julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the *IFRS for SMEs*. For more information about the IFRS education initiative visit <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2012 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 34 *Actividades Especiales*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9 de
julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS. No ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El material de formación está diseñado para asistir a los formadores en la implementación y la aplicación consistente de la *NIIF para las PYMES*. Para obtener más información sobre la iniciativa educativa de NIIF, visite:

<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

Fundación IFRS
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2012 Fundación IFRS

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación IFRS lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IFRS.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IFRS.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IFRS, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IFRS es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IFRS sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IFRS se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

La traducción al español del Material de formación sobre la NIIF para las PYMES incluida en esta publicación no ha sido aprobada por un comité de revisión nombrado por la Fundación IFRS. La traducción al español es propiedad intelectual de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS, el logo de la IASB, el logo de NIIF para las PYMES, el logo en forma de hexágono, la “Fundación IFRS”, así como las expresiones, “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “Fundación IASC”, “IASCF”, “NIIF para las PYMES”, “NIC”, “NIIF”, “Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)” y “Normas Internacionales de Información Financiera” son marcas registradas de la Fundación IFRS.

Índice

INTRODUCCIÓN	1
Objetivos de aprendizaje	1
<i>NIIF para las PYMES</i>	2
Introducción a los requerimientos	2
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS	4
Alcance de esta sección	4
Agricultura	7
Reconocimiento	10
Medición – modelo del valor razonable	11
Información a revelar – modelo del valor razonable	24
Medición – modelo del costo	27
Información a revelar – modelo del costo	33
Actividades de extracción	35
Acuerdos de concesión de servicios	36
Contabilización – modelo del activo financiero	38
Contabilización – modelo del activo intangible	39
Ingresos de actividades ordinarias de operación	41
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	46
Agricultura	46
Actividades de extracción	47
Acuerdos de concesión de servicios	47
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	48
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO	49
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	54
Caso práctico	54
Respuesta al caso práctico	56

Módulo 34: Actividades Especiales

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES*, emitida por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo se centra en la contabilización e información financiera de las pequeñas y medianas entidades (PYMES) involucradas en agricultura, actividades de extracción y acuerdos de concesión de servicios, de acuerdo con la Sección 34 *Actividades Especiales* de la *NIIF para las PYMES*. Lo introduce en el tema, lo orienta en el texto oficial, desarrolla su comprensión de los requerimientos a través del uso de ejemplos e indica los juicios profesionales significativos que se requieren en la contabilización e información de las actividades especiales. Además, el módulo incluye preguntas diseñadas para evaluar su conocimiento acerca de los requerimientos y un caso práctico para desarrollar su habilidad en la contabilización de las actividades especiales de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer los requerimientos de información financiera para los tres tipos de actividades especiales, conforme a la *NIIF para las PYMES*. Además, mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su capacidad para contabilizar las actividades especiales de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- identificar una actividad especial para la que se especifiquen requerimientos en la Sección 34: agricultura, actividades de extracción y acuerdos de concesión de servicios;
- identificar cuándo se debe reconocer un activo biológico o un producto agrícola;
- determinar si el valor razonable de los activos biológicos de una entidad involucrada en actividades agrícolas es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado;
- medir los activos biológicos y los productos agrícolas cosechados o recolectados de dichos activos biológicos;
- preparar la información a revelar correspondiente a los activos biológicos;
- explicar cómo se aplican los requerimientos de otras secciones de la *NIIF para las PYMES* a una entidad involucrada en la exploración, evaluación o extracción de recursos minerales (actividades de extracción);
- contabilizar los acuerdos de concesión de servicios, lo que incluye determinar si el operador de la concesión de servicios posee un activo financiero, un activo intangible, o ambos; y
- demostrar comprensión de los juicios profesionales significativos que se requieren en la contabilización de los tres tipos de actividades especiales de la Sección 34.

Módulo 34: Actividades Especiales

NIIF para las PYMES

La *NIIF para las PYMES* tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*).

La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

El material que no es obligatorio incluye:

- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad;
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la *NIIF para las PYMES*; y
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*.

En la *NIIF para las PYMES*, el *Glosario* es un requerimiento obligatorio.

En la *NIIF para las PYMES*, hay apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

Introducción a los requerimientos

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una gama amplia de usuarios (por ejemplo, propietarios que no participan en la gestión del negocio, propietarios potenciales, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales) que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El objetivo de la Sección 34 es especificar los requerimientos contables y de información para determinadas actividades especiales: agricultura, actividades de extracción y acuerdos de concesión de servicios.

La actividad agrícola hace referencia al modo en que una entidad gestiona la transformación biológica de activos biológicos, sea para destinarlos a la venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales. Una entidad que se dedique a actividades agrícolas determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos, tal como se indica a continuación:

- (a) La entidad utilizará el modelo del valor razonable para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
- (b) La entidad utilizará el modelo del costo para todos los demás activos biológicos.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección.

Las actividades de extracción abarcan la exploración, evaluación o extracción de recursos minerales (por ejemplo, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares). Una entidad que se dedique a actividades de extracción contabilizará el desembolso por la adquisición o el desarrollo de activos tangibles

Módulo 34: Actividades Especiales

o intangibles para su uso en actividades de extracción, aplicando la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía*, respectivamente.

Cuando una entidad tenga la obligación de dismantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

Un acuerdo de concesión de servicios es un acuerdo mediante el cual un Gobierno u otro organismo del sector público contrata a un operador privado para desarrollar (o mejorar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales (*Glosario*). Existen dos categorías principales de acuerdos de concesión de servicios. En una, el operador recibe un activo financiero y, en la otra, el operador recibe un activo intangible. Algunas veces, un acuerdo individual puede contener ambos tipos. La clasificación (es decir, como activo financiero, activo intangible, o como ambos) determinará el tratamiento contable que utilizará el operador.

Módulo 34: Actividades Especiales

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 34 *Actividades Especiales* de la *NIIF para las PYMES* se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el *Glosario* de la *NIIF para las PYMES* también forman parte de los requerimientos. Están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 34. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IFRS no están sombreados. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la *NIIF para las PYMES* y no han sido aprobadas por el IASB.

Alcance de esta sección

34.1 Esta sección proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES involucradas en tres tipos de actividades especiales: agricultura, actividades de extracción y concesión de servicios.

Notas

Esta sección de la *NIIF para las PYMES* es aplicada por las pequeñas y medianas entidades que se dedican a actividades agrícolas o de extracción, o que actúan como operadores en acuerdos de concesión de servicios. Las siguientes definiciones pueden ser útiles para determinar si una entidad debe aplicar esta sección:

- La actividad agrícola es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación biológica de activos biológicos ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales (es decir, animales vivos o plantas).
- Las actividades de extracción abarcan la exploración, evaluación o extracción de recursos minerales (por ejemplo, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares) (párrafo 34.11).
- Un acuerdo de concesión de servicios es un acuerdo mediante el cual un Gobierno u otro organismo del sector público contrata a un operador privado para desarrollar (o mejorar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales (*Glosario*). Como se explica en el párrafo 3 de la CINIIF 12,⁽¹⁾ una característica de estos acuerdos de servicios es la naturaleza de servicio público de la obligación asumida por el operador. Existen políticas públicas que hacen referencia a los servicios relacionados con la infraestructura que se proporcionan al público, independientemente de quién sea la parte que opera el servicio. El acuerdo de servicio obliga contractualmente al operador a proporcionar los servicios al público en nombre de la entidad del sector público. Otras características comunes son las siguientes:
 - (a) la parte que concede el acuerdo de servicio (la concedente) es una entidad del sector público, lo que incluye a los organismos gubernamentales, o bien una entidad del sector privado en la que se ha delegado la responsabilidad del servicio.
 - (b) el operador es responsable, al menos, de una parte de la gestión de la infraestructura y servicios relacionados y no actúa simplemente como un agente por cuenta de la concedente.
 - (c) el contrato establece los precios iniciales que debe recaudar el operador y regula las revisiones de precios durante el periodo de acuerdo del servicio.

⁽¹⁾ Ante la ausencia de guías explícitas en la *NIIF para las PYMES*, una entidad puede (pero no está obligada a hacerlo), según lo establecido en el párrafo 10.6, considerar los requerimientos y las guías en las NIIF completas.

Módulo 34: Actividades Especiales

- (d) el operador está obligado a entregar la infraestructura a la concedente en unas condiciones especificadas al final del periodo del acuerdo, sin contraprestación o con una contraprestación pequeña, independientemente de cuál haya sido la parte que la haya financiado inicialmente.

Solo las entidades involucradas en las actividades que se mencionan anteriormente pueden aplicar la Sección 34. Las entidades que se encuentran dentro del alcance de la Sección 34 también deben aplicar las otras secciones de la *NIF para las PYMES*.

Ejemplos de casos en los que una entidad debe aplicar la Sección 34

- Ej 1 Una entidad dedicada a los agronegocios produce cacao para vender a fábricas de chocolate. Su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X8 presenta: dos tractores, tres computadoras y software para la gestión del cultivo de cacao en su terreno de labranza, el cual posee una plantación de 10 000 árboles de cacao con sus frutos. Los activos de la entidad también incluían 1000 bayas de cacao cosechadas recientemente.**

La entidad se dedica a actividades agrícolas relacionadas con árboles que producen cacao, de modo que contabilizará estos activos biológicos según lo establecido en la Sección 34: la entidad gestiona la transformación biológica de los árboles de cacao para obtener productos agrícolas (cacao cosechado) destinados a la venta.

Nota: Dado que los siguientes activos no son biológicos, la entidad no los contabiliza de acuerdo con la Sección 34. En su lugar, la entidad contabilizará lo siguiente:

- el cacao cosechado luego de su reconocimiento inicial, de acuerdo con la Sección 13 *Inventarios* (la Sección 34 se aplica al cacao en el punto de cosecha o recolección solamente (producto agrícola)) (véase el párrafo 34.5);
- los tractores, el terreno de labranza y las computadoras, de acuerdo con la Sección 17 (y, si se encuentran bajo arrendamiento, la Sección 20 *Arrendamientos*); y
- el software, de acuerdo con la Sección 18.

- Ej 2 Una entidad dedicada a los agronegocios posee 400 cabezas de ganado para la producción de carne, 85 cabezas de ganado lechero para la producción de leche y 10 mulas para el arrastre de carros que distribuyen alimento para el ganado.**

Las terneras son conservadas por la entidad para mantener y ampliar la manada.

Los terneros de las vacas lecheras se venden al poco tiempo de nacer para el comercio de carne de ternera. Los terneros del ganado de carne se venden para el comercio de carne cuando tienen dos años de edad.

Las vacas lecheras adultas se venden por su carne luego haber producido leche durante cinco años. Las vacas adultas del ganado de carne se venden en el mercado de carne cuando tienen nueve años de edad.

La entidad contabiliza las 400 cabezas del ganado de carne y las 85 cabezas del ganado lechero como activos biológicos, de acuerdo con la Sección 34. La entidad gestiona la transformación biológica del ganado (activos biológicos) para la venta (todas las cabezas de ganado de la entidad se venden en el mercado de carne en algún momento), para generar productos agrícolas (leche y reses sacrificadas del ganado lechero, y reses sacrificadas del ganado de carne) o para obtener activos biológicos adicionales (crías del ganado lechero y de carne).

Módulo 34: Actividades Especiales

Nota: La entidad contabiliza las 10 mulas como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17. Si bien las mulas son activos biológicos, no se deben contabilizar de acuerdo con la Sección 34 porque no se relacionan con la actividad agrícola, es decir, la entidad no gestiona su transformación biológica para la venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

Ej 3 Una entidad minera explora un área específica en busca de cristales (cuarzo rosa).

Este es un tipo de actividad de extracción contemplado por la Sección 34.

Ej 4 Una entidad ganó un proceso de licitación competitivo y, por consiguiente, fue contratada por una autoridad local para construir y operar una carretera de 100 km. Según los términos del acuerdo, la entidad es responsable de mantener la carretera de conformidad con las normas de calidad especificadas y, cuando sea necesario, brindar asistencia por averías a los usuarios de la carretera. La autoridad local regula la tarifa que la entidad puede cobrar a los usuarios de la carretera.

La entidad es el operador en un acuerdo de concesión de servicios. La entidad contabilizará el acuerdo de concesión de servicios de conformidad con la Sección 34.

Ejemplos de casos en los que una entidad no debe aplicar la Sección 34

Ej 5 Una entidad ofrece servicios de seguridad a negocios locales. Los servicios de seguridad se ofrecen mediante la presencia física de perros guardianes con sus cuidadores, quienes son empleados de la entidad, en las instalaciones del cliente.

Si bien los perros guardianes son activos biológicos (animales vivos), la entidad no los contabiliza de acuerdo con la Sección 34 porque no se relacionan con actividades agrícolas. Los perros se consideran propiedades, planta y equipo, y se contabilizan de conformidad con la Sección 17.

El salario por pagar a los cuidadores de perros por los servicios prestados para la entidad constituye beneficios a los empleados. La entidad contabilizará dichos beneficios de acuerdo con la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.

Ej 6 Una entidad integrada por tres ingenieros de minas ofrece servicios de asesoramiento a entidades que realizan exploraciones en busca de recursos minerales. La entidad asesora no realiza exploraciones ni extrae minerales.

Si bien la entidad ofrece servicios de asesoramiento a las empresas mineras, no participa en actividades de extracción. Por consiguiente, no contabiliza los servicios que ofrece de acuerdo con la Sección 34.

Ej 7 Una entidad ofrece servicios de custodia y seguridad a un banco central. Las responsabilidades de cada parte se encuentran estipuladas en un contrato que establece expresamente los términos y condiciones del acuerdo de servicio.

Si bien la entidad participa en un acuerdo para brindar servicios, y la otra parte del contrato es un organismo del sector público, los servicios prestados no se ofrecen al público en general, sino al organismo del sector público. Por consiguiente, la entidad no es un operador en un acuerdo de concesión de servicios de entidades públicas con operadores privados, y por ende, no contabilizará sus servicios de acuerdo con la Sección 34.

Módulo 34: Actividades Especiales

Agricultura

34.2 Una entidad que use esta NIIF y que se dedique a **actividades agrícolas** determinará su política contable para cada clase de sus **activos biológicos**, tal como se indica a continuación:

- (a) La entidad utilizará el modelo del valor razonable, de los párrafos 34.4 a 34.7, para los activos biológicos cuyo **valor razonable** sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
- (b) La entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los demás activos biológicos.

Notas

Un activo biológico es un animal vivo o una planta (*Glosario*). Para que los activos biológicos se contabilicen de acuerdo con la Sección 34, la entidad debe estar involucrada en la gestión de la transformación biológica de dichos activos, ya sea para la venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales (actividad agrícola). 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). Además, las actividades agrícolas no incluyen el uso de animales para competencias, carreras o exhibiciones.

Una entidad no puede elegir libremente el método para medir sus activos biológicos. Debe utilizar el modelo del valor razonable para todas las clases de activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Todas las demás clases de activos biológicos se medirán utilizando el modelo del costo. Por consiguiente, la entidad deberá aplicar el modelo del valor razonable a las clases de activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, incluso en aquellos casos que impidan a la entidad usar el modelo del valor razonable en otras clases de activos biológicos porque el valor razonable de dichos activos no es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

El párrafo 34.6 ofrece una guía de aplicación para medir el valor razonable de activos biológicos y productos agrícolas. Según el tipo de activo biológico y la jurisdicción específica, puede existir un mercado activo en el que haya precios de cotización fácilmente disponibles. En tales casos, la medición del costo suele ser más gravosa y subjetiva que la determinación del valor razonable, debido a las múltiples distribuciones de costos que se requieren. Por ejemplo, puede resultar difícil determinar el costo de un ternero a dos semanas de su nacimiento (es decir, incluir todos los costos de crianza del animal y la distribución de los costos indirectos correspondientes). No obstante, si existiera un mercado activo para terneros de dos semanas de edad, se podría determinar el valor razonable.

Además, la gerencia suele gestionar las actividades agrícolas a partir de los precios de mercado u otras medidas de valor corriente, y no a partir de los costos históricos (párrafo FC146 de la *NIIF para las PYMES*). En estos casos, el modelo del valor razonable proporciona información más relevante sobre las actividades agrícolas que el modelo del costo.

Sin embargo, el Consejo concluyó que, debido tanto a los problemas de medición en mercados inactivos y en países en desarrollo como a las razones de costo-beneficio, se debería requerir que las PYMES utilizaran el valor razonable con cambios en resultados solo cuando el valor razonable sea fácilmente determinable sin costos o esfuerzos desproporcionados. El Consejo concluyó que, cuando ese no sea el caso, las PYMES deben seguir el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor (véase el párrafo FC124 de la *NIIF para las PYMES*).

Módulo 34: Actividades Especiales

Nota: La Sección 4 *Estado de Situación Financiera* exige la presentación por separado de los activos biológicos registrados al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor (párrafo 4.2(h)) y de los activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados (párrafo 4.2(i)).

Ejemplo: uso del modelo del valor razonable o del modelo del costo en activos biológicos

- Ej 8** Una entidad cultiva una sola especie de conífera de crecimiento rápido en un ciclo de 10 años. La entidad es una de muchos productores que cultivan la misma especie de pino en una gran superficie de terreno similar.

La entidad (al igual que muchos de sus competidores) utiliza los servicios de especialistas locales en el cultivo de pinos para realizar plantaciones en su terreno. Los especialistas preparan el suelo, suministran los árboles jóvenes, los fertilizantes, otros productos químicos y agua, y plantan los árboles. Una vez que los árboles se han plantado, la entidad gestiona y mantiene las plantaciones (mediante fertilización, riego, fumigación y raleo) para optimizar el crecimiento de los pinos.

En el mercado local, se realizan ventas frecuentes de plantaciones de pino esencialmente homogéneas (los árboles y la tierra en la que están plantados). Las ventas se llevan a cabo mediante subastas en línea y los precios se publican en el sitio web de los productores locales de pino, cotizados por acre y por edad de la plantación vendida (es decir, recién plantados, de 1 año, 2 años, 3 años, etc.). Las ventas de tierras recientemente taladas (es decir, sin los árboles) en la misma área también se cotizan por acre.

La entidad clasifica sus plantaciones de pino en dos clases: adultas (de cuatro años o más) y jóvenes (de tres años o menos).

La entidad aplica el modelo del valor razonable para medir sus activos biológicos del bosque de pinos (adultos y jóvenes), ya que su valor razonable es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado. La gerencia de la entidad puede obtener fácilmente el valor razonable de los bosques de pino por edad (incluido el terreno en el que están plantados) y deducir de dicho importe el valor razonable del terreno recientemente talado en la misma área, para medir el valor razonable de sus árboles.

- Ej 9** Una entidad cultiva una amplia variedad de especies de árboles de madera dura de crecimiento lento en bosques "naturales". Los ciclos de crecimiento de estas especies varían entre los 60 y 120 años, y debido a la topografía única y variada de los bosques de la entidad, los ciclos de cada especie varían considerablemente. La entidad es la única que cultiva árboles para madera en la jurisdicción donde opera.

La entidad gestiona y mantiene sus bosques mediante la plantación de árboles jóvenes (cultivados en su vivero) para reemplazar los árboles talados, el cuidado del crecimiento y la remoción de plantas foráneas invasoras. Esto optimiza el crecimiento de los árboles y mantiene la integridad del bosque. La entidad clasifica sus árboles de madera dura en dos clases: adultos (de quince años o más) y jóvenes (de catorce años o menos).

La entidad cosecha (tala) los árboles cuando alcanzan el tiempo de cosecha. La madera cosechada (troncos) se vende en mercados madereros internacionales. Existe un mercado activo para todos los tipos de madera que cosecha la entidad.

Módulo 34: Actividades Especiales

Para cada especie talada del bosque, la entidad mantiene registros de gestión detallados sobre tasas de crecimiento, costos para mantener el vivero, costos de plantación, costos de mantenimiento, costos de tala y costos para transportar los troncos hasta el mercado. A partir de estos registros históricos, que se han ajustado para reflejar las últimas tendencias, la gerencia realiza previsiones sobre los gastos e ingresos esperados en el futuro por cada especie de árbol talado. Además, las previsiones ayudan a la gerencia a determinar qué especies debe propagar y gestionar para la tala en el futuro.

No existe un mercado activo para los activos biológicos de madera en pie en su condición y ubicación actuales. No obstante, eso no significa necesariamente que el valor razonable de los activos biológicos de madera en pie no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado (véase el párrafo 34.6). Por consiguiente, la ausencia de dicho mercado activo no sugiere automáticamente que la entidad deba aplicar el modelo del costo para contabilizar sus activos biológicos de madera en pie.

La gerencia de la entidad deberá aplicar su juicio profesional para establecer si el valor razonable de los activos biológicos de madera en pie es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Al aplicar este juicio, la gerencia considerará si el valor razonable se puede medir de otro modo que no sea por referencia a un mercado activo para los activos biológicos de madera en pie en su condición y ubicación actuales.

Por ejemplo, la gerencia podría evaluar si la medición fiable del valor razonable puede ser fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo proporcionado, teniendo como referencia el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo, descontados a una tasa corriente definida por el mercado. En este ejemplo, la gerencia parece haber obtenido referencias relevantes del sector para fines de gestión, tal como el precio corriente de mercado de los troncos talados de cada tipo de árbol de madera dura que se cultiva y muchos de los datos requeridos para medir el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes de sus activos biológicos de madera en pie (es decir, la gerencia tiene previsiones sobre los gastos e ingresos esperados en el futuro por cada especie de árbol talado). Si la única información adicional necesaria para medir el valor razonable es la tasa de descuento a aplicar a los flujos de efectivo previstos, sería difícil (o imposible) para la gerencia establecer que el valor razonable no es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Ej 10 Los hechos son iguales a los del ejemplo 9. No obstante, en este ejemplo, la entidad comenzó recientemente a cultivar plantaciones de árboles para madera en la jurisdicción donde opera. Nunca se ha realizado el cultivo de este tipo de plantaciones en esa jurisdicción.

Las condiciones ambientales de la jurisdicción son diferentes a las de otras áreas donde se cultivan árboles de madera dura. La gerencia no ha realizado previsiones sobre los gastos e ingresos futuros por especie de árbol talado.

No existe un mercado activo para los activos biológicos de madera en pie en su condición y ubicación actuales. No obstante, eso no significa necesariamente que el valor razonable de los activos biológicos de madera en pie no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado (véase el párrafo 34.6).

La gerencia de la entidad deberá aplicar el juicio profesional para establecer si el valor razonable de los activos biológicos de madera en pie es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Al aplicar este juicio, la gerencia considerará si el valor razonable se puede medir de otro modo que no sea por referencia a un mercado activo para los activos biológicos de madera en pie en su condición y ubicación actuales.

Por ejemplo, la gerencia evaluará si el valor razonable es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo proporcionado (teniendo como referencia el valor presente de los flujos de efectivo netos

Módulo 34: Actividades Especiales

esperados procedentes de los activos, descontados a una tasa corriente definida por el mercado) y si el resultado es una medida fiable del valor razonable.

En este ejemplo, debido a factores desconocidos de relevancia (por ejemplo, ausencia de información histórica y previsiones en las cuales basar las estimaciones de flujos de efectivo futuros), la gerencia podría concluir que el valor razonable no es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Reconocimiento

- 34.3 La entidad reconocerá un activo biológico o un **producto agrícola** cuando, y solo cuando:
- (a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;
 - (b) sea 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, sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Notas

Producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad (*Glosario*). Se debe realizar una distinción entre los activos biológicos, los productos agrícolas y los productos resultantes del procesamiento de productos agrícolas tras la cosecha o recolección.

En el cuadro a continuación se ofrecen ejemplos de cada caso.

<i>Activos biológicos</i>	<i>Productos agrícolas</i>	<i>Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección</i>
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar, alcohol
Ganado lechero	Leche	Queso, mantequilla
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino, jugo, pasas
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Árboles de cacao	Bayas y granos de cacao	Licor de chocolate, chocolate

Esta clasificación resulta relevante a la hora de determinar qué sección de la *NIIF para las PYMES* debe aplicar la entidad. Los activos biológicos utilizados en actividades agrícolas se contabilizan de acuerdo con la Sección 34, tanto en el momento inicial como posteriormente (párrafo 34.4).

Los productos agrícolas se contabilizan de acuerdo con la Sección 34 solo en el punto de su cosecha o recolección, y posteriormente, de acuerdo con la Sección 13 o la sección que corresponda de la

Módulo 34: Actividades Especiales

NIIF para las PYMES (párrafo 34.5). Los productos resultantes del procesamiento de productos agrícolas tras la cosecha o recolección quedan fuera del alcance de la Sección 34, tanto durante como después del procesamiento. Estos se contabilizan de acuerdo con la Sección 13 u otra sección pertinente de la *NIIF para las PYMES*.

Nota: Los requerimientos para reconocer activos biológicos y productos agrícolas se condicen con los conceptos generales de reconocimiento de activos que se exponen en la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales*.

Medición – modelo del valor razonable

34.4 Una entidad medirá un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial, y en cada **fecha sobre la que se informe**, a su valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocerán en resultados.

Notas

El valor razonable menos los costos de venta de un activo es el importe que se puede obtener por la venta del activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición (*Glosario*).

La medición del valor razonable de los activos biológicos de conformidad con la Sección 34 sigue principios similares a los de la medición a valor razonable en otras secciones, como el caso de los instrumentos financieros (párrafos 11.14(c)(i) y 12.8) y las propiedades de inversión (párrafo 16.7). No obstante, una diferencia clave de los activos biológicos es que, cuando se aplica la medición a valor razonable, los costos esperados de venta se deducen. En este sentido, el modelo del valor razonable según la Sección 34 es similar a las mediciones de valor razonable que se realizan para determinar el importe recuperable de los activos de conformidad con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*. De manera semejante al párrafo 34.6(a), el párrafo 27.14 establece que la mejor evidencia del valor razonable menos los costos de venta es un acuerdo firme de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, o el precio de mercado en un mercado activo.⁽²⁾

Cuando los activos biológicos se miden de acuerdo con el modelo del valor razonable, los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocen en resultados durante el periodo en que los cambios tienen lugar.

Los costos de venta son costos incrementales asociados con la propia transacción de venta. Por ejemplo, estos incluyen las comisiones pagadas a intermediarios, los impuestos y gravámenes sobre las transferencias y los cargos pagados a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos. Estos no incluyen el costo de transporte del activo hasta el mercado, ni los impuestos a las ganancias y los costos financieros.⁽³⁾

⁽²⁾ Ante la ausencia de guías explícitas en la *NIIF para las PYMES*, una entidad puede (pero no está obligada a hacerlo), según lo establecido en el párrafo 10.6, considerar los requerimientos y las guías en las NIIF completas. LA NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* define el mercado activo como un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha (Apéndice A).

⁽³⁾ Los costos de transporte (costos para llevar un activo al mercado) se deducen al momento de determinar el valor razonable, mientras que los costos de venta se deducen del valor razonable al momento de medir un activo agrícola (Deloitte, 2011, *iGAAP: A Guide to IFRS Reporting*, Lexis Nexis, pág. 2928).

Módulo 34: Actividades Especiales

Ejemplos: modelo del valor razonable en activos biológicos

- Ej 11 Una entidad cría ganado vacuno para el mercado de carne y vende el ganado a mataderos. Al 31 de diciembre de 20X0, el valor razonable menos los costos de venta del ganado de la entidad es de 10 000 u.m.⁽⁴⁾**

En su estado de situación financiera del 31 de diciembre de 20X0, la entidad presenta el ganado a un valor razonable menos costos de venta de 10 000 u.m.

- Ej 12 Los hechos son iguales a los del ejemplo 11. Al 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable menos los costos de venta del ganado es de 15 000 u.m. La entidad no compró ni vendió ninguna res en 20X1. Tampoco nacieron terneros en 20X1.**

El 31 de diciembre de 20X1, la entidad mide el ganado en 15 000 u.m. y reconoce el incremento de 5000 u.m. en el valor razonable menos los costos de venta, en los resultados del año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Asientos en el libro diario:

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	5000 u.m.	
	Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activos biológicos)	5000 u.m.

Reconocimiento del incremento en el valor razonable menos los costos de venta del ganado.

- Ej 13 Los hechos son iguales a los del ejemplo 11. No obstante, en este ejemplo, nacieron ocho terneros en 20X1 y la entidad vendió diez terneras en crecimiento a 200 u.m. cada una, e incurrió en costos de venta de 10 u.m. por ternera. El valor razonable menos los costos de venta de la manada al 31 de diciembre de 20X1 es de 14 000 u.m.**

En 20X1, cuando se vendieron las terneras en crecimiento, la entidad reconoce un incremento en efectivo de 1900 u.m. (2000 u.m. de precio de venta menos 100 u.m. de costos de venta). Dado que el ganado se contabiliza utilizando el modelo del valor razonable, los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocen en resultados.

El 31 de diciembre de 20X1, la entidad mide la manada, incluidos los ocho terneros nacidos durante el periodo, en 14 000 u.m. y reconoce el incremento de 5900 u.m. (es decir, 14 000 u.m. de valor razonable final + 1900 u.m. del importe realizado por la venta menos 10 000 u.m. de valor razonable inicial) en el valor razonable menos costos de venta, en los resultados del periodo.

Asientos en el libro diario:

Dr	Activo: efectivo	1900 u.m.	
	Cr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	1900 u.m.

Reconocimiento de la venta de terneras en crecimiento.

⁽⁴⁾ En este ejemplo, y en todos los demás ejemplos de este módulo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

Módulo 34: Actividades Especiales

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	5900 u.m.	
Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activos biológicos)		5900 u.m.

Reconocimiento del incremento en el valor razonable de la manada.

Ej 14 Al 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable menos los costos de venta de las tomateras de un productor que han dado tomates parcialmente desarrollados es de 11 500 u.m. (es decir, las tomateras y los tomates considerados en conjunto). El costo inicial de las tomateras, adquiridas anteriormente en 20X1, es de 1500 u.m.

Hasta el punto de su cosecha o recolección, cada tomatera con los frutos que posee se contabiliza como un solo activo biológico. Al 31 de diciembre de 20X1 (final del periodo sobre el que se informa), la entidad mide los activos biológicos a un valor razonable menos costos de venta de 11 500 u.m. El cambio de 10 000 u.m. (es decir, 11 500 u.m. menos 1500 u.m.) en el valor razonable se reconoce en los resultados de 20X1.

Asientos en el libro diario:

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	10 000 u.m.	
Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activos biológicos)		10 000 u.m.

Reconocimiento del incremento en el valor razonable menos los costos de venta de la tomatera y los tomates considerados en su conjunto.

Ej 15 Al inicio del periodo, un viticultor posee vides sin uvas cuyo valor razonable menos costos de venta es de 1 400 000 u.m. Al final del periodo sobre el que se informa, las vides comienzan a dar uvas parcialmente desarrolladas. El valor razonable menos los costos de venta de las vides con uvas es de 1 650 000 u.m. al final del periodo sobre el que se informa.

Hasta el momento de la vendimia (cosecha), cada vid con los frutos que posee se contabiliza como un solo activo biológico. Al final del periodo sobre el que se informa, la entidad reconoce el incremento en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos.

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados (vides)	250 000 u.m.	
Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activos biológicos)		250 000 u.m.

Reconocimiento del incremento en el valor razonable de las vides.

34.5 Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 *Inventarios* u otra sección de esta NIIF que sea de aplicación.

Módulo 34: Actividades Especiales

Ejemplos: medición de productos agrícolas

Ej 16 Al final del periodo sobre el que se informa (31 de diciembre de 20X1), las tomateras de un productor de tomates han dado tomates maduros desarrollados. El 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable menos los costos de venta de las tomateras con los tomates próximos a ser cosechados se mide en 24 000 u.m. El costo inicial de las tomateras fue de 5500 u.m. y el costo de su cultivo durante 20X1 (plantación, riego y fertilización) fue de 7250 u.m. La entidad cosechó los tomates el 3 de enero de 20X2.

El costo de la cosecha de tomates es de 1000 u.m. El precio de cotización por kilogramo de tomate es de 50 u.m. y los costos estimados de venta son del 1% del precio de cotización. La entidad cosecha 500 kilogramos de tomate.

La vida de una tomatera es de aproximadamente 6 meses. Luego de la cosecha, la tomatera alcanza el final de su vida útil y su valor razonable es insignificante.

Las tomateras y los frutos que dan se contabilizan como un solo activo biológico hasta el punto de cosecha o recolección. El 31 de diciembre de 20X1, la entidad reconoce el incremento en los activos biológicos debido a los tomates que crecen en las tomateras.

Durante 20X1

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	5500 u.m.	
	Cr	Activo: efectivo	5500 u.m.

Reconocimiento de la compra de tomateras.

Dr	Gasto; resultados: costos de plantación, riego y fertilizantes	7250 u.m.	
	Cr	Activo: efectivo	7250 u.m.

Reconocimiento de los gastos por el cultivo de tomateras.

31 de diciembre de 20X1

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	18 500 u.m.	
	Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activos biológicos)	18 500 u.m.

Reconocimiento del incremento en el valor razonable de las tomateras con tomates.

Módulo 34: Actividades Especiales

3 de enero de 20X2

Dr	Gasto; resultados: costo de la cosecha	1000 u.m.	
	Cr	Activo: efectivo	1000 u.m.

Reconocimiento de los costos de la cosecha (no los costos de venta).

Nota: En este ejemplo, los costos del cultivo de tomateras (es decir, plantación, riego y fertilización) y de cosecha se reconocen como gasto cuando se incurre en ellos. La Sección 34 no especifica el tratamiento de este tipo de costos.

Dr	Activo; inventario: tomates (=500 × 50 u.m. × 99%)	24 750 u.m.	
	Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (por el reconocimiento de productos agrícolas)	750 u.m.
	Cr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	24 000 u.m.

Reconocimiento del inventario de tomates en el punto de cosecha a su valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable total de la tomatera se transfiere al inventario de tomates, dado que las plantas en descomposición de los activos biológicos tienen un valor razonable insignificante.

Nota: Cuando el valor razonable menos los costos de venta en la fecha de cosecha o recolección difiera de la valoración previa a la cosecha (es decir, el valor razonable menos los costos de venta que se reconoció en las cuentas), la entidad reconocerá las ganancias o pérdidas en el valor razonable, en los resultados del periodo.⁽⁵⁾

Ej 17 Los hechos son iguales a los del ejemplo 16. No obstante, en este ejemplo, los tomates cultivados no se cosecharon el 3 de enero de 20X2. El 4 de enero de 20X2, una granizada destruyó los cultivos de muchos competidores de la entidad. La entidad cosechó sus tomates el 5 de enero de 20X2 cuando, debido a la escasez prevista en la oferta de tomate, el valor razonable menos los costos de venta de las tomateras de la entidad inmediatamente antes de la cosecha se medían en 50 000 u.m.

El costo de la cosecha de tomates es de 1000 u.m. El precio de cotización por kilogramo de tomate es de 105 u.m. y los costos estimados de venta son del 1% del precio de cotización. La entidad cosecha 500 kilogramos de tomate.

La vida de una tomatera es de aproximadamente 6 meses. Luego de la cosecha, la tomatera alcanza el final de su vida útil y su valor razonable es insignificante.

Las tomateras y los frutos que dan se contabilizan como un solo activo biológico hasta el punto de cosecha o recolección. El 31 de diciembre de 20X1, la entidad reconoce el incremento en los activos biológicos debido a los tomates que crecen en las tomateras.

⁽⁵⁾ Ernst & Young, 2011, *International GAAP*, Wiley, Londres, RU, pág. 2908.

Módulo 34: Actividades Especiales

Durante 20X1

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	5500 u.m.	
	Cr	Activo: efectivo	5500 u.m.

Reconocimiento de la compra de tomatas.

Dr	Gasto; resultados: costos de plantación, riego y fertilizantes	7250 u.m.	
	Cr	Activo: efectivo	7250 u.m.

Reconocimiento de los gastos por el cultivo de tomatas.

31 de diciembre de 20X1

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	18 500 u.m.	
	Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activos biológicos)	18 500 u.m.

Reconocimiento del incremento en el valor razonable de las tomatas con tomates.

5 de enero de 20X2

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	26 000 u.m.	
	Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activos biológicos)	26 000 u.m.

Reconocimiento de las tomatas y de los frutos que poseen inmediatamente antes de la cosecha, al valor razonable menos los costos de venta.

Nota: En este ejemplo, el cambio en el valor razonable de los activos biológicos (tomatas con tomates) antes de la cosecha es significativo debido al daño que produjo la granizada en los cultivos de tomate de muchos competidores.

Dr	Gasto; resultados: costo de la cosecha	1000 u.m.	
	Cr	Activo: efectivo	1000 u.m.

Reconocimiento de los costos de la cosecha (no los costos de venta).

Dr	Activo; inventario: tomates (=500 × 105 u.m. × 99%)	51 975 u.m.	
	Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (por el reconocimiento de productos agrícolas)	1975 u.m.
	Cr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	50 000 u.m.

Reconocimiento del inventario de tomates en el punto de cosecha a su valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable total de la tomatera se transfiere al inventario de tomates, dado que las plantas en descomposición de los activos biológicos tienen un valor razonable insignificante.

Módulo 34: Actividades Especiales

Ej 18 El 1 de enero de 20X1, al comenzar el año, el valor razonable menos los costos de venta de las vides de un viticultor es de 1 800 000 u.m.

Al 31 de enero de 20X1, las vides han dado uvas totalmente desarrolladas que están listas para la cosecha. El valor razonable menos los costos de venta de las vides (con las uvas que han dado) es de 1 860 000 u.m. Al 31 de enero, el valor razonable menos los costos de venta de las vides sin uvas es de 1 380 000 u.m. Las uvas se cosechan el 31 de enero de 20X1. El costo de la cosecha es de 2000 u.m. El precio de cotización por kilogramo de uva es de 500 u.m. y los costos estimados de venta son del 2% del precio. La entidad cosecha 1000 kilogramos de uva.

Las vides y los frutos que dan se contabilizan como un solo activo biológico hasta el momento de la cosecha. Las vides dan frutos durante muchos años. Hasta el momento de la cosecha, cada vid con los frutos que posee se clasifica como un solo activo biológico. Al final del periodo sobre el que se informa, la entidad reconoce, en resultados, el incremento en los activos biológicos atribuible a las uvas que crecen en las vides.

31 de enero de 20X1

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	60 000 u.m.	
Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activos biológicos)		60 000 u.m.

Reconocimiento de las vides inmediatamente antes de la cosecha, al valor razonable menos los costos de venta.

Dr	Activo; inventario: uvas (1000 × 500 u.m. × 98%)	490 000 u.m.	
Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (por el reconocimiento de productos agrícolas)		10 000 u.m.
Cr	Activo; activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados: vides (=1 860 000 - 1 380 000)		480 000 u.m.

Reconocimiento del inventario de uvas en el punto de cosecha, medido al valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable de las vides sin uvas permanece en los activos biológicos.

Dr	Gasto; resultados: costo de la cosecha	2000 u.m.	
Cr	Activo: efectivo		2000 u.m.

Reconocimiento de los costos de la cosecha (no los costos de venta).

Ej 19 Una entidad cría ganado para la industria de carne fresca. Faena las reses y fracciona la carne en diferentes cortes para luego venderlos a clientes mayoristas.

En su estado de situación financiera del 31 de diciembre de 20X1, la entidad registra el ganado a un valor razonable menos costos de venta de 10 000 u.m.

El 31 de diciembre de 20X2, cuando el valor razonable menos los costos de venta de la manada de la entidad es de 15 000 u.m., la entidad faena el 40% del ganado (10 reses) e incurre en costos de 50 u.m. por la faena. El precio de cotización de cada res sacrificada es de 700 u.m. y los costos estimados de venta son de 2 u.m. por res sacrificada.

Módulo 34: Actividades Especiales

El 31 de diciembre de 20X2, la entidad también incurre en costos directos por 300 u.m. durante el procesamiento de las reses sacrificadas para obtener cortes de carne listos para la venta a sus clientes.

El 31 de diciembre de 20X2, la entidad debe realizar lo siguiente:

- medir el ganado en 15 000 u.m., y reconocer en resultados el incremento de 5000 u.m. en el valor razonable menos los costos de venta;
- reconocer 50 u.m. de costos por la faena;
- reclasificar los activos biológicos de 6000 u.m. (ganado en pie) en inventarios (reses sacrificadas);
- reconocer el inventario (reses sacrificadas) en 6980 u.m. (valor razonable menos costos de venta) y reconocer la ganancia de 980 u.m. en resultados; y
- reconocer los costos de 300 u.m. por el procesamiento de la carne.

Asientos en el libro diario:

31 de diciembre de 20X2

Dr	Activo; activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados: ganado	5000 u.m.	
	Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activos biológicos)	5000 u.m.

Reconocimiento del incremento en el valor razonable del ganado de la entidad.

Dr	Activo; inventario (= 10 × (700 u.m. – 2 u.m.))	6980 u.m.	
	Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (por el reconocimiento de productos agrícolas)	980 u.m.
	Cr	Activo; activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados: ganado	6000 u.m. ^(a)

Reconocimiento de la reclasificación del ganado faenado en el punto de cosecha o recolección.

- (a) 15 000 u.m. (es decir, valor razonable menos costos de venta del ganado en la fecha de cosecha) × 40% (es decir, proporción de ganado faenado) = 6000 u.m.
Por razones de simplicidad, supongamos que la entidad no vende la piel, los huesos ni ningún otro componente del animal, sino solo la carne.

Dr	Gasto; resultados: gastos de faena	50 u.m.	
	Cr	Activo: efectivo	50 u.m.

Reconocimiento de los costos de la cosecha, es decir, la faena (no los costos de venta).

Módulo 34: Actividades Especiales

Nota: En este ejemplo, los costos de faena se reconocen como gasto cuando se incurre en ellos. La Sección 34 no especifica el tratamiento de este tipo de costos.⁽⁶⁾

Dr	Activo: inventario	300 u.m.	
	Cr	Activo: efectivo; o Pasivo: cuentas por pagar	300 u.m.

Reconocimiento de los costos por convertir las reses sacrificadas en un inventario de cortes de carne.

Nota: Este no es un costo incremental por la venta de reses sacrificadas, sino un costo de procesamiento de productos agrícolas luego de la cosecha (faena) para obtener cortes de carne. Por consiguiente, no se deduce del valor razonable de las reses sacrificadas en el punto de la cosecha.

Si suponemos que, al final del periodo, la entidad no poseía ningún otro inventario de carne, el saldo final del inventario de carne al 31 de diciembre de 20X2 será de 7280 u.m. (cálculo: 6980 u.m. de valor razonable menos costos de venta de las reses sacrificadas (productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección procedentes de los activos biológicos de una entidad de acuerdo con el párrafo 34.5) + 300 u.m. de costos por convertir las reses sacrificadas en cortes de carne (párrafos 13.5 y 13.8)).

34.6 En la determinación del valor razonable, una entidad considerará lo siguiente:

- (a) Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Si una entidad tuviera acceso a mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.
- (b) Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará uno o más de la siguiente información para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
 - (i) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y el final del periodo sobre el que se informa;
 - (ii) los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes; y
 - (iii) las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.
- (c) En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en los apartados (a) o (b) pueden sugerir diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. Una entidad considerará las razones de esas diferencias, para llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.
- (d) En algunas circunstancias, el valor razonable puede ser fácilmente determinable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado, aun cuando no haya disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. Una entidad considerará si el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo descontados a una tasa corriente de mercado da lugar a una medición fiable del valor razonable.

⁽⁶⁾ La Sección 34 y la NIC 41 *Agricultura* no incluyen especificaciones sobre el tratamiento de gastos posteriores en la actividad agrícola (por ejemplo, costos de alimentación, servicios de veterinaria, sembrado, desmalezado, riego, fertilización, cosecha y faena). Por consiguiente, las entidades pueden optar por capitalizar dichos costos. En la práctica, muchas entidades reconocen estos costos como gasto en el periodo en que se incurre en ellos (es decir, registran los costos como "costos de producción") (Pricewaterhouse Coopers, 2009, *A Practical Guide to Accounting for Agricultural Assets*, <http://www.pwc.com/ifrs>).

Módulo 34: Actividades Especiales

Notas

De acuerdo con el párrafo 34.2, una entidad no puede elegir qué modelo de medición aplicar (valor razonable o modelo del costo) para contabilizar sus activos biológicos. Una entidad utilizará el modelo del valor razonable (valor razonable menos costos de venta) si dicho valor se puede determinar fácilmente sin un costo o esfuerzo determinado. De lo contrario, la entidad utilizará el modelo del costo (costo menos depreciación y deterioro del valor, si lo hubiere).

La medición 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 la edad o calidad. La entidad seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

El valor razonable no es una medida específica de la entidad. Debe reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Con frecuencia, suele haber precios utilizables formados por el mercado, ya que los productos agrícolas suelen adoptar la forma de materias primas básicas cotizadas que se negocian de manera activa.

El precio de cotización de un activo idéntico en un mercado activo es la mejor medida (y por ende la mejor opción) al momento de determinar el valor razonable del activo. Si no existe un mercado activo, el valor razonable se puede determinar utilizando los métodos alternativos (véase el párrafo 34.6(b)):

- el precio de una transacción reciente para el activo;
- los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes; o
- las referencias del sector.

Cuando no existan valores o precios determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual, el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo, descontados a una tasa corriente determinada por el mercado, puede igualmente dar lugar a una medida fiable del valor razonable, y por consiguiente, podrá ser utilizado por la entidad. El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos de efectivo netos esperados es determinar el valor razonable del activo en su ubicación y condición actuales. La entidad estimará los flujos de efectivo netos esperados y determinará la tasa de descuento adecuada a utilizar. Para coincidir con el objetivo de estimación del valor razonable, los flujos de efectivo deberán basarse en datos del mercado, en la mayor medida de lo posible. La entidad incluirá los flujos de efectivo netos que los participantes del mercado esperarían que el activo generase en su mercado más relevante. 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).

Por ejemplo, puede existir un mercado para animales adultos, pero no uno para animales jóvenes. Es posible determinar el valor razonable del animal joven de forma fiable y sin un costo o esfuerzo desproporcionado, proyectando las entradas de efectivo procedentes de la venta de un animal adulto, menos las salidas de efectivo necesarias para criar el animal hasta alcanzar su peso comercializable, y descontando los flujos de efectivo al valor del día actual utilizando una tasa de descuento.

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. 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 una

Módulo 34: Actividades Especiales

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, para evitar el efecto de que algunas hipótesis se cuenten doblemente o se ignoren.

Una vez que la entidad mide el valor razonable del activo biológico, deduce los costos esperados por la disposición del activo (es decir, los costos de venta) de dicho valor razonable, en el mercado a partir del cual se estimó este valor. El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Por consiguiente, el valor razonable de un activo refleja el precio de mercado menos los costos de transporte y de otro tipo necesarios para llevar el activo al mercado. Por ejemplo, el valor razonable de un cerdo que se encuentra en la granja se mide al precio de mercado del cerdo en el mercado relevante menos los costos de transporte y de otro tipo para llevar el cerdo hasta el mercado. Dado que los costos para transportar el cerdo hasta el mercado se deducen al momento de medir el valor razonable, no se pueden contabilizar también como costos de venta del activo (error de doble contabilización).

Los costos de venta son costos incrementales asociados con la propia transacción de venta (por ejemplo, comisiones pagadas a intermediarios, impuestos y gravámenes sobre las transferencias). Los costos de venta se deducen del valor razonable. Por consiguiente, no se deben deducir también para calcular el valor razonable. Los costos de venta no incluyen el costo de transporte del activo hasta el mercado, ni los impuestos a las ganancias y los costos financieros.

Los costos de venta se deducen del valor razonable cuando los activos biológicos se reconocen por primera vez y, por ello, pueden dar lugar a una pérdida inmediata. Por ejemplo, si un activo es adquirido a un valor razonable de 1000 u.m., y se estima que se pagaría una comisión del 5% al intermediario si el activo se llegara a vender, el activo se reconocerá inicialmente a un valor de 950 u.m. Por la comisión esperada del intermediario, se reconocerá una pérdida de 50 u.m. en resultados. Esta se reconocerá independientemente de que la entidad espere o no vender el activo en el futuro u obtener ganancias por la venta de dicho activo.

No obstante, si la entidad utilizara el valor presente de los flujos de efectivo netos del activo, normalmente incluiría las salidas por costos de disposición al momento de estimar los "flujos de efectivo netos esperados". En tales casos, la entidad no deduciría también los costos de venta del valor presente neto, dado que contabilizaría dos veces los costos de venta (es decir, un error de doble contabilización).

Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se incluyen en los resultados del periodo en el que los cambios tienen lugar (párrafo 34.4).

Ejemplos: determinación del valor razonable menos los costos de venta

Ej 20 Una entidad cría ganado para la industria de carne. Al 31 de diciembre de 20X0, la manada de la entidad incluía 500 reses de 18 meses de edad.

El 31 de diciembre de 20X0, el precio de cotización por animal vivo entregado al matadero local al que la entidad entrega su ganado es de 300 u.m. por animal de 18 meses de edad.

El matadero se encuentra a una distancia de 40 km de la granja de la entidad donde se cría el ganado. Los transportistas que ofrecen servicios de transporte de ganado a la entidad cobran 65 u.m. por viaje desde la granja de la entidad hasta el matadero, utilizando un camión con capacidad para 10 reses. Por la venta al matadero, no surgen costos de venta incrementales.

Al 31 de diciembre de 20X0, el valor razonable menos los costos de venta del ganado (activos biológicos) es de 146 750 u.m.

Módulo 34: Actividades Especiales

Cálculo:

- El valor razonable del ganado vendido al matadero es el precio de cotización menos los costos de transporte hasta el matadero:
 - precio de: $500 \text{ reses} \times 300 \text{ u.m. de precio de cotización por animal vivo} = 150\,000 \text{ u.m.}$
 - costos de transporte: $65 \text{ u.m. de costo por viaje hasta la ciudad} \times 50 \text{ viajes (es decir, } 500 \text{ reses} \div 10 \text{ reses por camión)} = 3250 \text{ u.m.}$
- Valor razonable: $150\,000 \text{ u.m. menos } 3250 \text{ u.m.} = 146\,750 \text{ u.m.}$ No hay costos de venta a deducir del valor razonable.

Ej 21 Los hechos son iguales a los del ejemplo 20. No obstante, en este ejemplo, la entidad vende el ganado a mataderos ubicados en dos ciudades diferentes. La Ciudad A se encuentra a 40 km de la granja donde se cría el ganado. El transportista cobra 65 u.m. por viaje en un camión con capacidad para 10 reses. La Ciudad B se encuentra a 110 km de la granja y el transportista cobra 150 u.m. por viaje en un camión con capacidad para 10 reses.

El 31 de diciembre de 20X0, el precio de cotización por animal vivo entregado en la Ciudad A es de 300 u.m., y de 304 u.m. en la Ciudad B. En ninguno de estos mercados surgen costos de venta incrementales.

La entidad espera vender el 80% de su producción en la Ciudad A y el 20% en la Ciudad B.

Dado que la entidad espera vender el 80% del ganado en la Ciudad A y el 20% en la Ciudad B, mide el valor razonable menos los costos de venta de cada mercado basándose en el uso esperado de los dos mercados (es decir, 80% en la Ciudad A y 20% en la Ciudad B). Por consiguiente, el 31 de diciembre de 20X0, el valor razonable menos los costos de venta del ganado (activos biológicos) se determina en 146 300 u.m.

Cálculo:

- El valor razonable del ganado vendido en la Ciudad A es el precio de mercado de la Ciudad A menos los costos de transporte hasta la Ciudad A:
 - precio de mercado: $500 \text{ reses} \times 80\% \times 300 \text{ u.m. de precio de cotización por animal vivo} = 120\,000 \text{ u.m.}$
 - costos de transporte: $65 \text{ u.m. de costo por viaje hasta la ciudad} \times 40 \text{ viajes (es decir, } 500 \text{ reses} \times 80\% \div 10 \text{ reses por camión)} = 2600 \text{ u.m.}$
- El valor razonable de las 400 reses a vender en la Ciudad A es: $120\,000 \text{ u.m. menos } 2600 \text{ u.m.} = 117\,400 \text{ u.m.}$ No hay costos de venta, de modo que el valor razonable menos costos de venta del ganado vendido en la Ciudad A es de 117 400 u.m.
- El valor razonable del ganado vendido en la Ciudad B es el precio de mercado de la Ciudad B menos los costos de transporte hasta la Ciudad B:
 - precio de mercado: $500 \text{ reses} \times 20\% \times 304 \text{ u.m. de precio de cotización por animal vivo} = 30\,400 \text{ u.m.}$
 - costos de transporte: $150 \text{ u.m. de costo por viaje hasta la ciudad} \times 10 \text{ viajes (es decir, } 500 \text{ reses} \times 20\% \div 10 \text{ reses por camión)} = 1500 \text{ u.m.}$
- El valor razonable de las 100 reses a vender en la Ciudad B es: $30\,400 \text{ u.m. menos } 1500 \text{ u.m.} = 28\,900 \text{ u.m.}$ No hay costos de venta, de modo que el valor razonable menos costos de venta del ganado vendido en la Ciudad B es de 28 900 u.m.
- El valor razonable menos los costos de venta de la manada de la entidad se determina en: $117\,400 \text{ u.m.} + 28\,900 \text{ u.m.} = 146\,300 \text{ u.m.}$

Módulo 34: Actividades Especiales

Ej 22 Una entidad cría ganado para la industria de carne. Al 31 de diciembre de 20X0, la manada de la entidad incluía 500 reses de 18 meses de edad. No existe un mercado activo disponible para la venta de ganado.

El 15 de octubre de 20X0, la entidad vendió diez reses de 18 meses de edad a un precio de venta bruto de 298 u.m. por cabeza y pagó costos de transporte del ganado de 65 u.m. para llevar el ganado en un camión con capacidad para 10 reses hasta el mercado de la Ciudad A. El ganado se vendió en subasta y el subastador cobró una comisión de venta del 5% del precio de venta.

Los gerentes creen que no hubo cambios significativos en las circunstancias económicas entre el 15 de octubre de 20X0 y el 31 de diciembre de 20X0.

Dado que no se produjeron cambios significativos en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la fecha sobre la que se informa, la entidad utiliza los datos de precio de la fecha de la transacción (15 de octubre de 20X0) para determinar el valor razonable del ganado de 18 meses de edad en la fecha sobre la que se informa (31 de diciembre de 20X0). Por consiguiente, el 31 de diciembre de 20X0, el valor razonable menos los costos de venta del ganado de 18 meses de la entidad (activos biológicos) se determina en 138 300 u.m. (= 145 750 u.m. menos 7450 u.m.).

Cálculo:

- El valor razonable se determina como el precio esperado menos los costos de transporte:
 - precio de mercado: 500 reses \times 298 u.m. de precio de cotización por animal vivo = 149 000 u.m.
 - costos de transporte: 65 u.m. de costo por viaje hasta la ciudad \times 50 viajes (es decir, 500 reses \div 10 reses por camión) = 3250 u.m.
- Valor razonable: 149 000 u.m. menos 3250 u.m. de costos de transporte = 145 750 u.m.
- La comisión de venta del subastador es un costo de venta. Por consiguiente, los costos de venta son: 149 000 u.m. \times 5% = 7450 u.m.

Ej 23 Una entidad cultiva la hoja de tabaco. La entidad posee 2 toneladas de hoja de tabaco cosechada (hoja entera) y 0,4 toneladas de hoja de tabaco dañada (hoja sin tallo).

En la fecha de cosecha, el precio de mercado para la hoja entera cosechada era de 3 u.m. por kilogramo. No existe un precio de cotización para la hoja sin tallo. No obstante, la entidad ha venido negociando durante varios años el precio de las hojas sin tallo al 40% del precio de mercado para las hojas enteras. La entidad espera poder negociar el mismo acuerdo que en los años anteriores.

Los costos estimados de venta (por ejemplo, gravámenes sobre el tabaco) tanto para la hoja entera como para la hoja sin tallo son del 5% del precio de la transacción.

Dado que no existe un precio de cotización para las hojas sin tallo, la entidad mide su valor razonable ajustando el precio de mercado de las hojas enteras (3 u.m. por kg) para reflejar las diferencias entre los productos similares (es decir, una reducción del 60%). Por consiguiente, en la fecha de cosecha, el valor razonable menos los costos de venta de las hojas de tabaco sin tallo (producto agrícola) se determina en 456 u.m.

Cálculo:

- Valor razonable: 400 kg de hoja sin tallo \times 1,2 u.m. de precio de mercado ajustado (es decir, 3 u.m. por kg del precio de mercado para un activo similar \times 0,4 para reflejar las diferencias) = 480 u.m.
- Costos de venta: 5% de 480 u.m. = 24 u.m.
- Valor razonable menos costos de venta: 480 u.m. de valor razonable menos 24 u.m. de costos de venta = 456 u.m.

Módulo 34: Actividades Especiales

- El valor razonable menos los costos de venta de las hojas de tabaco enteras de la entidad (producto agrícola) en la fecha de cosecha es de 5700 u.m. (es decir, valor razonable de 6000 u.m. (= 2000 kg de hoja entera × 3 u.m. por kg de precio de mercado) menos 5% de 6000 u.m. de costos de venta)).

Por consiguiente, en el punto de cosecha o recolección, el valor razonable menos los costos de venta de todas las hojas de tabaco cosechadas es de 6156 u.m.

Ej 24 Una entidad cultiva la caña de azúcar. La entidad vende la caña cosechada a plantas locales de fabricación de etanol al precio de la caña de azúcar en el mercado internacional vigente el día de entrega a la planta de etanol.

El 31 de diciembre de 20X0, la plantación de caña de 200 hectáreas de la entidad está lista para su cosecha. La gerencia espera que los costos de la cosecha sean de 3 u.m. por tonelada.

La productividad de referencia del sector es de 70 toneladas de caña de azúcar cosechada por hectárea para productores que cultivan el mismo tipo de caña en terrenos similares, utilizando los mismos insumos, métodos y tecnologías, y en la misma zona que la entidad. En los años anteriores, la cosecha de la entidad se ha aproximado a la referencia del sector y la gerencia no tiene motivos para creer que la cosecha de este año se desviará de la referencia.

El 31 de diciembre de 20X0 (fecha de los estados financieros de la entidad), la caña de azúcar se negocia en el mercado internacional a 15 u.m. por tonelada.

Los costos estimados para transportar la caña cosechada hasta el mercado son de 1 u.m. por tonelada.

Teniendo en cuenta la referencia del sector, la entidad espera cosechar 14 000 toneladas de caña de azúcar (es decir, 200 hectáreas × 70 toneladas por hectárea). Por consiguiente, el 31 de diciembre de 20X0, el valor razonable menos los costos de venta de la caña de azúcar que aún no se ha cosechado (es decir, un activo biológico) es de 196 000 u.m. (es decir, 14 000 toneladas × (15 u.m. de precio de mercado menos 1 u.m. de costos de transporte para llevar la caña hasta el mercado)).

Nota: Los costos de la cosecha no constituyen un costo incremental por la venta del azúcar.

Información a revelar – modelo del valor razonable

34.7 Una entidad revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable:

- Una descripción de cada clase de activos biológicos.
- Los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada categoría de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección y de cada categoría de activos biológicos.
- Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá lo siguiente:
 - La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta.
 - Los incrementos procedentes de compras.
 - Los decrementos procedentes de la cosecha o recolección.
 - Los incrementos procedentes de combinaciones de negocios.
 - Las diferencias netas de cambio que surgen de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa.
 - Otros cambios.

Módulo 34: Actividades Especiales

Ejemplo: información a revelar según el modelo del valor razonable

Ej 25 Una entidad que produce manzanas podría revelar la información sobre sus activos biológicos de la siguiente manera:

Extracto de las notas a los estados financieros de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Nota 1. Operaciones y actividades principales

La Entidad A se dedica al negocio de producir manzanas para abastecer verdulerías.

Nota 2. Políticas contables

Activos biológicos

Los activos biológicos son manzanos. Los manzanos se miden al valor razonable menos costos estimados de venta, y los cambios en el importe del valor razonable menos costos de venta se reconocen en el resultado del periodo en que se producen dichos cambios.

Productos agrícolas

En el punto de cosecha o recolección, las manzanas se miden al valor razonable menos costos de venta. El valor razonable de las manzanas se determina a partir de los precios del mercado local donde se espera vender las manzanas.

Nota 3. Activos biológicos

La entidad clasifica los manzanos en dos clases: árboles adultos (árboles de entre 6 y 15 años, que es el promedio de vida productiva de los manzanos de la entidad) y árboles jóvenes (árboles de menos de 6 años, que por lo general no dan manzanas).

El valor razonable de los manzanos jóvenes se mide al precio de cotización de mercado para manzanos plantados cuya edad, variedad cultivada y características genéticas son similares, con ajustes, cuando sea necesario, para reflejar las diferencias.

Solo existen precios de cotización de mercado para manzanos de menos de 6 años. El valor razonable de un manzano adulto se mide al valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del árbol. Los flujos de efectivo se basan en presupuestos financieros aprobados por los directores sobre la producción esperada de manzanas, los cuales se basan en el patrón de producción histórica de la entidad por variedad cultivada o por región durante la vida productiva restante estimada de cada árbol, y en los precios futuros esperados de la variedad de manzanas en el mercado local (donde la entidad vende las manzanas), que se basan en precios corrientes ajustados por la inflación. Para contabilizar los riesgos específicos a los manzanos adultos de la entidad, se suma un factor de ajuste por riesgo del 10% a la tasa de interés sin riesgo para arribar a la tasa de descuento utilizada para medir el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados.

Módulo 34: Actividades Especiales

Conciliación de los importes en libros de los manzanos:

	<i>Manzanos adultos u.m.</i>	<i>Manzanos jóvenes u.m.</i>
Saldo al 1 de enero de 20X0	30 950	3450
Incremento procedente de la plantación de árboles nuevos		1400
Reclasificación	1350	(1350)
Decremento procedente de la cosecha o recolección	(4900)	
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos costos de venta	3200	400
Saldo al 31 de diciembre de 20X0	<u>30 600</u>	<u>3900</u>
Incremento procedente de la plantación de árboles nuevos		900
Reclasificación	2890	(2890)
Decremento procedente de la cosecha o recolección	(5890)	
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos costos de venta	4600	1500
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	<u>32 200</u>	<u>3410</u>

Notas:

- La conciliación anterior (exigida por el párrafo 34.7(c)) muestra las dos clases de manzanos por separado para proporcionar más información. Esto no es una exigencia del párrafo 34.7. Las dos columnas se pueden combinar en una sola.
- El ejemplo anterior solo ilustra el párrafo 34.7. No presenta la información exigida por otros párrafos de la NIIF (es decir, la entidad también podría tener en cuenta la información a revelar conforme al párrafo 8.7 sobre los supuestos clave acerca del futuro, y conforme al párrafo 13.22 en relación con el inventario de manzanas).

Módulo 34: Actividades Especiales

Medición – modelo del costo

- 34.8 La entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier **depreciación** acumulada y cualquier **pérdida por deterioro** del valor acumulada.

Notas

Una entidad no puede elegir libremente el modelo del costo para medir sus activos biológicos. La entidad utilizará el modelo del costo para una clase de activos biológicos usados en actividades agrícolas, si el valor razonable de dicha clase de activos no se puede determinar fácilmente sin un costo o esfuerzo desproporcionado (véase el párrafo 34.2). Si el valor razonable de una clase de activos biológicos usados en actividades agrícolas es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, se utilizará el modelo del valor razonable. Un activo biológico se define como un animal vivo o una planta. Como se señala en el ejemplo 5, un perro guardián es un animal vivo pero no se utiliza en actividades agrícolas, de modo que se contabiliza como propiedades, planta y equipo.

El hecho de que el valor razonable de un tipo particular de activo biológico se pueda medir o no de forma fiable dependerá de hechos y circunstancias específicas relacionadas con el activo, como por ejemplo, la jurisdicción donde se vende el activo, las condiciones actuales del mercado, las condiciones específicas del activo y los recursos propios de la entidad. Por consiguiente, los activos biológicos utilizados en las notas y ejemplos de más abajo no pretenden ser ejemplos de activos biológicos cuyo valor razonable nunca podrá ser fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

La Sección 34 no ofrece guías para medir el costo de un activo biológico. Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 10.4, la gerencia utilizará su juicio profesional para desarrollar y aplicar una política contable que dé como resultado información fiable y relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios (por ejemplo, propietarios que no participan en la gestión del negocio, propietarios potenciales, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales). En este proceso, la gerencia consultará y analizará la aplicabilidad de los requerimientos y las guías de la *NIIF para las PYMES* que tratan sobre temas similares y relacionados (véase el párrafo 10.5). Por consiguiente, una entidad deberá contabilizar sus activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, considerando los requerimientos de las Secciones 17 y 27 que se describen más abajo. La entidad también deberá considerar las guías de la Sección 13 para la determinación del costo.

Componentes del costo (véanse los párrafos 17.10 a 17.12)

El costo de un activo biológico puede comprender todo lo siguiente:

- (a) el precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas (por analogía al párrafo 17.10(a)); y
- (b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de entrega y manipulación inicial (por analogía al párrafo 17.10(b)). En el caso de una vaca lechera, por ejemplo, los costos directamente atribuibles podrían incluir los costos de entrega iniciales y los impuestos no recuperables, además de los alimentos, las vacunas y otros medicamentos hasta la fecha en que la vaca pueda producir leche por primera vez (es decir, sea capaz de operar de la forma prevista por la gerencia).

Módulo 34: Actividades Especiales

Los costos por préstamos no se incluyen en el costo de un activo biológico (párrafo 25.2).

Medición del costo (véanse los párrafos 17.13 a 17.14)

El costo de un activo biológico será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros.

Si el activo biológico se adquiere a cambio de uno o más activos no monetarios, se debe considerar el párrafo 17.14.

Depreciación (véanse los párrafos 17.16 a 17.23)

Una entidad debe depreciar un activo biológico a partir de la fecha en la que está disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentra en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia (por analogía al párrafo 17.20). En el caso de un manzano, por ejemplo, la fecha en la que puede operar de la forma prevista por la gerencia podría ser el momento en que el árbol comienza a dar frutos por primera vez.

Una entidad debe distribuir el importe depreciable de un activo biológico de forma sistemática a lo largo de su vida útil (por analogía al párrafo 17.18). Por consiguiente, la gerencia deberá estimar la vida útil, el valor residual y el método de depreciación más adecuado para cada uno de sus activos biológicos medidos según el modelo del costo.

La gerencia debe seleccionar un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo biológico (o, en otras palabras, el método de depreciación debe reflejar el patrón con arreglo al cual la entidad espera consumir el potencial de servicio del activo biológico) (por analogía al párrafo 17.22). Por ejemplo, puede ser adecuado distribuir más depreciación durante los años de producción de frutas de primera calidad, y menos depreciación durante otros años.

La gerencia estimará la vida útil de un activo biológico como el periodo durante el cual se espera que el activo esté disponible para el uso por parte de la entidad, o como el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. (*Glosario*).
Por ejemplo:

- Un criador de caballos podría determinar la vida útil de una yegua como el número de potrillos que se espera que la yegua dé a luz durante toda su vida.
- La vida útil de las vacas lecheras varía mucho según la raza y las prácticas de gestión. Por lo general, los productores lecheros ordeñan las vacas lecheras por primera vez cuando tienen aproximadamente dos años de edad. El granjero A mantiene las vacas en producción lechera durante dos años solamente, mientras que el granjero B las mantiene en producción durante ocho años. Los dos granjeros venden las vacas al mercado de carne al final de sus respectivas vidas productivas (es decir, los granjeros A y B venden las vacas cuando tienen 4 y 10 años de edad, respectivamente). Teniendo en cuenta el periodo durante el cual las vacas pueden ser ordeñadas, la vida útil de las vacas del granjero A es de 2 años y la vida útil de las vacas del granjero B es de 8 años.

La gerencia estima que el valor residual de un activo biológico es el importe estimado que la entidad podría actualmente obtener al disponer del activo, después de haber deducido los costos estimados para dicho fin, si el activo tuviera la antigüedad y la condición esperadas al término de su vida útil (*Glosario*). Aplicando el ejemplo anterior, el granjero A determinaría el valor residual de una vaca de 2 años de edad como el importe al que podría vender actualmente una vaca lechera de 4 años, menos sus costos estimados de disposición. De manera semejante, el valor residual de una vaca del granjero B es el importe al que este podría vender actualmente una vaca de 10 años menos los costos estimados de disposición.

Módulo 34: Actividades Especiales

Si los indicadores sugieren que el valor residual, la vida útil o el patrón con arreglo al cual una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo biológico, han cambiado con respecto a los determinados con anterioridad, la gerencia deberá revisar sus estimaciones anteriores. Si las expectativas actuales difieren, deberá modificar el valor residual, el método de depreciación o la vida útil, y contabilizar el cambio como un cambio en una estimación contable de acuerdo con los párrafos 10.15 a 10.18 (por analogía al párrafo 17.19 y al párrafo 17.23).

Deterioro del valor

En cada fecha sobre la que se informa, una entidad debe aplicar la Sección 27 para determinar si existen indicios de deterioro del valor de un activo biológico (o grupo de activos biológicos) medido utilizando el modelo del costo, y en caso de haberlo, debe realizar una comprobación del deterioro del valor (por referencia al importe recuperable) y reconocer y medir todas las pérdidas por deterioro.

Nota: La excepción en el alcance del párrafo 27.1(e) para los activos biológicos no se aplica a los activos biológicos que se miden utilizando el modelo del costo.

La Sección 27 explica cuándo y cómo una entidad debe estimar el importe recuperable de un activo para determinar si ha experimentado deterioro del valor, y cuándo se debe reconocer o revertir una pérdida por deterioro.

Baja en cuentas (véanse los párrafos 17.27 a 17.30)

Por analogía al párrafo 17.27, una entidad dará de baja un activo biológico:

- (a) en la disposición; o
- (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

De manera semejante, para determinar la fecha de la disposición de un activo biológico, la entidad aplicará los criterios de la Sección 23 para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes (por analogía al párrafo 17.29). Si un activo biológico (por ejemplo, un animal) es faenado y su cuerpo vendido, primero se transferiría al producto agrícola y se mediría al valor razonable menos costos de venta. Luego, se contabilizaría como venta de inventario después de ser vendido, de acuerdo con la Sección 13.

Ejemplo: modelo de costo-depreciación-deterioro del valor

Ej 26 Una entidad ha comenzado recientemente a criar una raza poco común de pollos para la producción de carne. El 1 de enero de 20X0, la entidad compra 310 000 pollitos de un día de edad a 1 u.m. cada uno. Cuando los pollos tienen 45 días, la entidad los faena, procesa su carne y la vende a supermercados.

A los fines de este ejemplo, supongamos que los valores razonables de todos los activos biológicos de la entidad no son fácilmente determinables sin un costo o esfuerzo desproporcionado, debido a la raza poco común de los pollos y a la falta de información histórica.

Para el cuidado de los pollos, se emplea a un trabajador agrícola a 1000 u.m. por día. El trabajador agrícola es supervisado por un supervisor (la supervisión representa el 20% del tiempo del supervisor). En el resto del tiempo, el supervisor se dedica a tareas relacionadas con la venta de los pollos a supermercados, la comercialización y la relación con los clientes. El supervisor cobra un salario anual de 1 000 000 u.m.

Módulo 34: Actividades Especiales

El 14 de febrero de 20X0, la entidad posee 300 000 pollitos de 45 días de edad. Además de los costos de mano de obra, la entidad incurrió en costos directos por 250 000 u.m. para criar los pollitos (costo de alimentación y medicamentos) y una distribución de costos indirectos de la granja de 100 000 u.m., que incluyen la depreciación de los equipos de avicultura de la entidad (como los corrales de los pollos).

Entre el 1 de enero y el 14 de febrero de 20X0, murieron 10 000 pollos, una tasa de mortalidad que se encuentra dentro de las expectativas de la gerencia.

Dado que el valor razonable de los pollos jóvenes no es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, la entidad contabiliza estos activos biológicos utilizando el modelo del costo. Por consiguiente, los costos incurridos durante los 45 días deben reconocerse de la siguiente manera:

Dr	Activo: activos biológicos contabilizados según el modelo del costo (pollos)	729 658 u.m.	
	Cr	Activo: efectivo; o Pasivo: pasivos pendientes	729 658 u.m.

Reconocimiento de los costos incurridos en la cría de pollos. Esto significa que cada pollo tiene un costo de 2,43 u.m. (729 658/300 000 u.m.) al 14 de febrero de 20X0.

Cálculo

- Costos directos: precio de compra + mano de obra directa + otros costos directos =
 $310\,000 \text{ u.m.} + (1000 \text{ u.m.} \times 45) + 250\,000 \text{ u.m.} = 605\,000 \text{ u.m.}$
- Costos distribuidos: mano de obra indirecta + otros costos indirectos = 20% de 1 000 000 u.m.
 $\times 45 \div 365 + 100\,000 \text{ u.m.} = 124\,658 \text{ u.m.}$
- Costo total: 729 658 u.m.

34.9 La entidad medirá los productos agrícolas, cosechados o recolectados de sus activos biológicos, a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 u otras secciones de esta NIIF.

Notas

Independientemente de que una entidad mida un activo biológico con el modelo del valor razonable o el modelo del costo, medirá todos los productos agrícolas procedentes de dicho activo biológico, en el punto de cosecha o recolección, al valor razonable menos los costos estimados de venta.

Por lo general, los productos agrícolas luego del punto de cosecha cumplen con la definición de inventario y se contabilizan de acuerdo con la Sección 13. Por consiguiente, el valor razonable menos los costos estimados de venta, medido en el punto de cosecha o recolección, será el costo atribuido del inventario para la contabilización posterior conforme a la Sección 13.

Módulo 34: Actividades Especiales

Ejemplo: medición de productos agrícolas cosechados en el punto de cosecha o recolección

Ej 27 Los hechos son iguales a los del ejemplo 26. El 15 de febrero de 20X0, la entidad faena todos los pollos de 45 días utilizando un servicio de faenamiento local a un costo de 100 000 u.m. El 16 de febrero, luego de la faena, la entidad envasa los cortes de carne para la venta, e incurre en costos de procesamiento y envasado de 200 000 u.m. Se espera vender la carne a los supermercados el 20 de febrero de 20X0.

El valor razonable de un pollo faenado se estima en 5 u.m. por unidad. En ausencia de un mercado activo y de transacciones históricas, es posible que el valor razonable deba determinarse utilizando un cálculo de flujo de efectivo con descuento, usando un precio de venta esperado. Los impuestos no recuperables por la venta de pollos faenados y carne de pollo envasada se estiman en un 10% del valor razonable.

En el punto de cosecha (faena), los pollos faenados se convierten en productos agrícolas (es decir, dejan de ser activos biológicos). De acuerdo con el párrafo 34.9, los pollos faenados se miden al valor razonable menos los costos de venta. Luego de la cosecha o recolección, se reconocen como inventarios y el valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección es el costo de acuerdo con la aplicación de la Sección 13.

El valor razonable menos los costos de venta por pollo faenado es de 4,5 u.m. por unidad (es decir, 5 u.m. de valor razonable por unidad menos 10% de costos esperados de venta de 0,50 u.m.) y se faenan 300 000 pollos. Por consiguiente, la entidad podría reconocer el siguiente asiento en el libro diario:

Dr	Activo; inventario: pollos faenados	1 350 000 u.m.	(a)
Cr	Activo: activos biológicos contabilizados al costo (pollos)	729 658 u.m.	(b)
Cr	Activo: efectivo; o Pasivo: cuentas por pagar (costo de la faena)	100 000 u.m.	
Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (por el reconocimiento de productos agrícolas)	520 342 u.m.	

Reconocimiento de la cosecha, nueva medición a valor razonable y transferencia a inventario.

(a) $1\,350\,000\text{ u.m.} = 300\,000\text{ pollos} \times (5,00\text{ u.m.})^{(c)}$ menos $300\,000\text{ pollos} \times (5,00\text{ u.m.} \times 10\%)$

(b) Del ejemplo 26.

(c) Dado que el periodo de venta/cobro es de 5 días solamente, es probable que los efectos del descuento carezcan de importancia relativa y por consiguiente, han sido ignorados.

El costo incurrido luego del punto de cosecha o recolección (es decir, 200 000 u.m. de costos de procesamiento y envasado) se incluyen en el costo de inventario de acuerdo con la Sección 13.

Los costos de venta por pollo faenado, 0,50 u.m., se contabilizarán como gastos de venta y se reconocerán en resultados tras producirse la venta.

Módulo 34: Actividades Especiales

Ej 28 Una entidad cría ganado lechero para la producción de leche, ordeña las vacas y vende la leche (sin procesar) a productores de queso. La entidad ordeña las vacas durante cinco años y utiliza toros reproductores durante dos años. Posteriormente, todos los animales se venden en el mercado de carne.

El 1 de enero de 20X0, la entidad:

- compró 100 vacas lecheras adultas a 350 u.m. cada una;
- compró 2 toros reproductores adultos a 400 u.m. cada uno;
- vendió 10 vacas lecheras que habían alcanzado el final de su vida productiva de leche a 150 u.m. cada una; y
- vendió un toro reproductor que había alcanzado el final de su vida reproductora a 180 u.m.

En 20X0:

- la entidad produjo y vendió 580 000 litros de leche;
- nacieron 40 terneras (todas se conservaron para el reemplazo de la manada); y
- nacieron 60 terneros a finales de diciembre de 20X0 (algunos se conservarán para reproducción y el resto se venderá en el mercado de carne de ternera en 20X1).

No existe un mercado activo para el ganado lechero en la jurisdicción de la entidad, excepto para terneros recién nacidos en el mercado de carne de ternera (supongamos un precio de cotización de 90 u.m. por ternero al 31 de diciembre de 20X0). Los costos de venta son de 7 u.m. por ternero. A los fines de este ejemplo, además de lo expuesto, se supone que los valores razonables del ganado lechero no son fácilmente determinables sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Existe un mercado activo para la leche (sin procesar). El precio de cotización es de 0,1 u.m. por litro y los costos de venta son de 0,01 u.m. por litro.

El costo del ganado lechero y los toros reproductores comprados el 1 de enero de 20X0 es de 35 000 u.m. (es decir, 100 vacas lecheras adultas \times 350 u.m. cada una) y 800 u.m. (2 toros \times 400 u.m. cada uno).

Dado que la entidad espera disponer de las vacas lecheras luego de ordeñarlas durante cinco años, la vida útil de las vacas de la entidad es de cinco años. La entidad puede vender actualmente las vacas lecheras al final de su vida útil de cinco años a 150 u.m., y por consiguiente, el valor residual de las vacas compradas el 1 de enero de 20X0 se estima en 150 u.m. Si suponemos que la entidad espera que las vacas lecheras produzcan aproximadamente la misma cantidad de leche en cada uno de los cinco años de producción lechera, se puede utilizar el método lineal para depreciar las vacas. Por consiguiente, la entidad reconoce una depreciación de 4000 u.m. anual para las 100 vacas lecheras compradas el 1 de enero de 20X0 $((350 \text{ u.m. de costo menos } 150 \text{ u.m. de valor residual}) \div 5 \text{ años} \times 100 \text{ vacas})$.

Dado que la entidad espera usar los toros reproductores durante dos años antes de venderlos, su vida útil es de dos años. La entidad puede vender actualmente los toros al final de su vida útil de dos años a 180 u.m. y por consiguiente, su valor residual se estima en 180 u.m. Si suponemos que la entidad espera que los toros reproductores engendren un número similar de crías en cada uno de los dos años de reproducción, los toros se depreciarán utilizando el método lineal de depreciación. Por consiguiente, la entidad reconoce una depreciación de 220 u.m. anual por los 2 toros reproductores comprados el 1 de enero de 20X0 $((400 \text{ u.m. de costo menos } 180 \text{ u.m. de valor residual}) \div 2 \text{ años} \times 2 \text{ toros})$.

Módulo 34: Actividades Especiales

Los 60 terneros son activos biológicos. Debido a que existe un mercado activo para los terneros al 31 de diciembre de 20X0, la entidad reconoce los terneros al valor razonable menos los costos de venta, y registra una ganancia en resultados. Por consiguiente, la entidad reconoce una ganancia de 4980 u.m. en relación con el nacimiento de los terneros en 20X0 (es decir, 60 terneros \times (90 u.m. de valor razonable menos 7 u.m. de costos de venta)). Si bien algunos terneros se conservarán para la reproducción en lugar de venderse en el mercado de carne de ternera, se medirán igualmente al valor razonable menos los costos de venta de terneros recién nacidos en el mercado de carne de ternera.

En el caso de las terneras, por analogía a los requerimientos de la Sección 17, la gerencia deberá desarrollar una política contable para medir y contabilizar las terneras. Si el valor razonable no es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, se deberá utilizar el modelo del costo. El costo inicial de las terneras debe incluir los costos directos y los distribuidos. Esta distribución requiere la aplicación de muchas estimaciones y juicios profesionales. Los costos de preparar las terneras para ser utilizadas según lo previsto por la gerencia incluyen alimentos, vacunas y otros medicamentos, una distribución de la depreciación de los establos y una distribución del cargo de depreciación de los progenitores de las terneras. Estos costos se incluirán en el costo de las terneras hasta el momento en que se conviertan en vacas listas para el ordeño.

Los 580 000 litros de leche ordeñados en 20X0 es un producto agrícola (inventario) recolectado de las vacas (activos biológicos). En la fecha de ordeño (cosecha), la entidad reconoce la leche a su valor razonable menos los costos de venta. Por consiguiente, la entidad reconoce un ingreso de 52 200 u.m. por la producción de leche en 20X0 (es decir, 580 000 litros \times (0,1 u.m. de valor razonable menos 0,01 u.m. de costos de venta)).

Información a revelar – modelo del costo

34.10 Una entidad revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:

- (a) Una descripción de cada clase de activos biológicos.
- (b) Una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable.
- (c) El método de depreciación utilizado.
- (d) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.
- (e) El **importe en libros** bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.

Ejemplo: información a revelar según el modelo del costo

Ej 29 Extracto de las notas a los estados financieros de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Nota 1. Operaciones y actividades principales

Las operaciones de la entidad se basan principalmente en la cría de salmón en el País A y en la cría de besugo en el País B. La entidad comenzó a criar recientemente la especie de cobia de crecimiento rápido en el País C (también conocida como abadejo, un pez de carne blanca que habita en aguas tropicales). La cobia es una especie nueva en el sector de piscicultura. La entidad no se dedica a la reproducción de peces. Adquiere los peces recién nacidos de un proveedor especializado.

Nota 2. Políticas contables

Módulo 34: Actividades Especiales

Activos biológicos

Los activos biológicos son tres especies de peces: salmón, besugo y cobia. Los activos biológicos cuyo valor razonable es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado se miden al valor razonable menos los costos de venta, y los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocen en resultados del periodo en el que se producen dichos cambios. El resto de los activos biológicos se mide al costo menos la depreciación y el deterioro del valor, si lo hubiere.

El salmón adulto (de 4 kg o más) y el besugo adulto (de 350 g o más) se miden al valor razonable menos los costos de venta al final de cada periodo sobre el que se informa, y los cambios en el valor razonable se reconocen en los resultados del periodo en el que tienen lugar. El valor razonable de estos peces se determina con referencia al mercado local activo más ventajoso al que tiene acceso la entidad. En estos mercados, los precios se cotizan diariamente según el tamaño del pez.

La entidad mide todos los demás activos biológicos utilizando el modelo del costo. No existe un precio de mercado activo fácilmente disponible para los otros activos biológicos de la entidad. La gerencia ha determinado que la estimación del valor razonable implica un costo desproporcionado dado que tendría que incurrir en costos significativos para cambiar sus métodos piscícolas para determinar con más exactitud el peso de las existencias de salmónes y besugos jóvenes. Los precios pueden variar de forma significativa según el tamaño de los peces. La cobia adulta se mide al costo porque la información histórica de precios es muy escasa (debido a que la entidad ha comenzado a criar la cobia recientemente).

Nota 3. Activos biológicos

La entidad separa físicamente las existencias de peces por raza (salmón, besugo y cobia) y por tamaño y edad. A los fines contables, la entidad diferencia las existencias de salmón y besugo en peces adultos y peces jóvenes. Un pez se considera adulto cuando alcanza el siguiente tamaño:

- Salmón: 4 kg
- Besugo: 350 g

Conciliación de los importes en libros de salmónes y besugos adultos medidos al valor razonable (nota: las dos clases se pueden combinar para la información a revelar):

	<i>Salmón adulto</i>	<i>Besugo adulto</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Saldo al 1 de enero de 20X0	15 000	3550
Reclasificación a partir de peces jóvenes medidos al costo	1000	1220
Decremento procedente de la cosecha o recolección	(2500)	(660)
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos costos de venta	1500	700
Saldo al 31 de diciembre de 20X0	15 000	4810
Reclasificación a partir de peces jóvenes medidos al costo	1225	1380
Decremento procedente de la cosecha o recolección	(3260)	(2310)
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos costos de venta	2300	800
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	15 265	4680

Conciliación de los importes en libros de salmónes, besugos y cobias jóvenes medidos al valor razonable (nota: las tres clases se pueden combinar para la información a revelar).

Módulo 34: Actividades Especiales

	<i>Salmón joven</i>	<i>Besugo joven</i>	<i>Cobia</i>
	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>	<i>u.m.</i>
Costos			
Saldo al 1 de enero de 20X0	7865	3280	2545
Peces comprados	850	800	900
Reclasificación en peces maduros	(1000)	(1220)	0
Decremento como resultado de la muerte	(215)	(105)	(45)
Saldo al 31 de diciembre de 20X0	7500	2755	3400
Peces comprados	500	700	1300
Reclasificación en peces maduros	(1225)	(1380)	0
Decremento como resultado de la muerte	(250)	(150)	(50)
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	6525	1925	4650

Actividades de extracción

34.11 Una entidad que utilice esta NIIF y se dedique a la exploración, evaluación o extracción de recursos minerales (actividades de extracción) contabilizará el desembolso por la adquisición o el desarrollo de activos tangibles o intangibles para su uso en actividades de extracción, aplicando la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía*, respectivamente. Cuando una entidad tenga la obligación de dismantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

Notas

El párrafo 34.11 exige que una entidad desarrolle sus políticas contables para las actividades de extracción, aplicando la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, la Sección 18 *Bienes Intangibles Distintos de la Plusvalía* y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*. Por ejemplo, la Sección 17 se aplica a propiedades, planta y equipo, y la Sección 18 se aplica a todos los activos intangibles distintos de la plusvalía utilizados en actividades de extracción. No obstante, las entidades no tienen la obligación de aplicar estas secciones a derechos mineros y reservas minerales, los cuales quedan fuera del alcance de ambas secciones según los párrafos 17.3(b) y 18.3(b).

El párrafo 10.4 establece que cuando la *NIIF para las PYMES* no trata específicamente una transacción, suceso u otra condición, la gerencia de la entidad utilizará su juicio profesional para desarrollar una política contable. La Sección 10.5 establece que la entidad considerará otros requerimientos y guías de la *NIIF para las PYMES* que traten cuestiones similares y relacionadas. En consecuencia, una entidad puede, por analogía, utilizar los requerimientos de las Secciones 17 y 18 al desarrollar una política contable para derechos mineros y reservas minerales. La gerencia también puede optar por considerar las *NIIF completas* que traten cuestiones similares y relacionadas (párrafo 10.6).⁽⁷⁾

⁽⁷⁾ El IASB no ha desarrollado requerimientos específicos para contabilizar las actividades de extracción en la *NIIF para las PYMES* porque, al momento en que se estaba elaborando la *NIIF para las PYMES*, el IASB estaba llevando a cabo un proyecto de investigación sobre actividades de extracción. El proyecto de investigación culminó con la publicación de un Documento de discusión en abril de 2010. El IASB considerará posteriormente si comenzará o no a trabajar en una NIIF sobre actividades de extracción para reemplazar a la *NIIF 6 Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*. Cualquier decisión que tome el IASB en relación con una NIIF sobre actividades de extracción también se tendrá en cuenta en actualizaciones futuras de la *NIIF para las PYMES*.

Módulo 34: Actividades Especiales

Acuerdos de concesión de servicios

34.12 Un acuerdo de concesión de servicios es un acuerdo mediante el cual un Gobierno u otro organismo del sector público (la concedente) contrae con un operador privado para desarrollar (o actualizar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales. En esos acuerdos, la concedente controla o regula qué servicios debe prestar el operador utilizando los activos, a quién debe proporcionarlos y a qué precio, y también controla cualquier participación residual significativa en los activos al final del plazo del acuerdo.

Notas

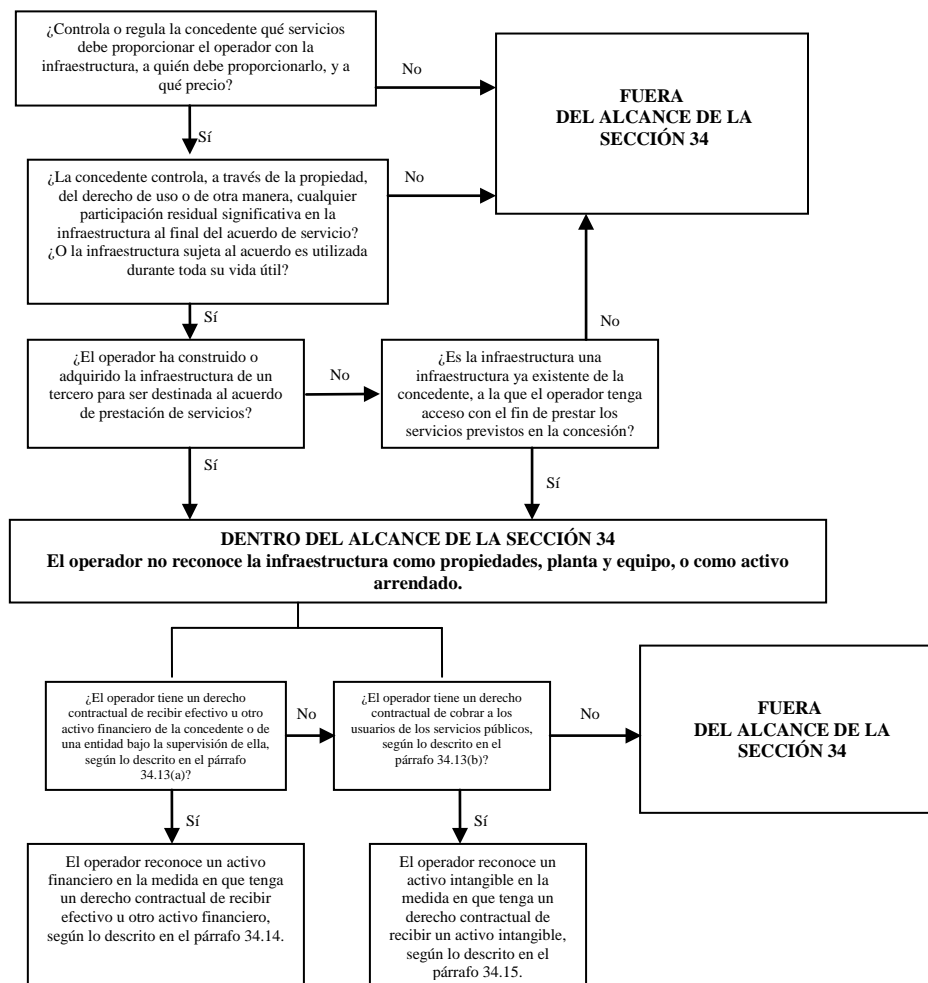
En muchos países, las infraestructuras de servicio público (como carreteras, puentes, túneles, prisiones, hospitales, aeropuertos, instalaciones de distribución de agua, redes de suministro de energía y de telecomunicaciones) han sido tradicionalmente construidas, operadas y mantenidas por el sector público y financiadas mediante asignaciones del presupuesto público.

En algunos países, los Gobiernos han introducido acuerdos de servicio contractuales para atraer la participación del sector privado en el desarrollo, la financiación, la operación y el mantenimiento de dichas infraestructuras. La infraestructura en cuestión puede existir previamente, o puede tenerse que construir durante el periodo del acuerdo de servicios. Un acuerdo que esté dentro del alcance de la Sección 34 involucra habitualmente a una entidad del sector privado (un operador) que construye o mejora la infraestructura utilizada para proporcionar el servicio público (por ejemplo, mediante el incremento de su capacidad) y que opera y mantiene esa infraestructura durante un periodo especificado. El operador recibe pagos por sus servicios durante el tiempo del acuerdo. Este se rige por un contrato que establece los niveles de ejecución, los mecanismos para ajustar los precios y los acuerdos para arbitrar disputas. Tal acuerdo a menudo se describe como un acuerdo de concesión del tipo “construir-operar-transferir”, o de “rehabilitar-operar-transferir”, o bien como un “acuerdo de concesión de un servicio público a un operador privado” o una “iniciativa de financiamiento privado” (IFP). En su mayoría, los acuerdos son contratos a largo plazo cuya duración suele ser más corta que la vida del activo suministrado. Normalmente, el activo se devuelve, en condiciones totalmente operativas, a la concedente a un costo muy bajo o sin costo alguno al finalizar el contrato.

Módulo 34: Actividades Especiales

El diagrama de abajo se basa en material de la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*.

Este diagrama ofrece una guía para identificar los acuerdos de concesión de servicios y, con ello, determinar si un acuerdo debe contabilizarse de conformidad con la Sección 34. También muestra cómo determinar el tratamiento contable adecuado según la Sección 34.



Módulo 34: Actividades Especiales

34.13 Existen dos categorías principales de acuerdos de concesión de servicios:

- (a) En una, el operador recibe un activo financiero: un derecho incondicional por contrato de recibir un importe de efectivo específico o determinable u otro activo financiero por parte del Gobierno, a cambio de la construcción o actualización de un activo del sector público, y posteriormente de operar y mantener el activo durante un determinado periodo de tiempo. Esta categoría incluye las garantías del Gobierno de pagar cualquier diferencia negativa entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables.
- (b) En la otra, el operador recibe un activo intangible: un derecho de cobrar por el uso de un activo del sector público que construye o actualiza, y posteriormente opera y mantiene por un determinado periodo de tiempo. Un derecho de cobrar a los usuarios no es un derecho incondicional de recibir efectivo, porque los importes están condicionados al grado de uso que el público haga del servicio.

Algunas veces, un acuerdo individual puede contener ambos tipos: en la medida en que el Gobierno concede una garantía incondicional de pago para la construcción del activo del sector público, el operador tiene un activo financiero y, en la medida en que el operador tiene que confiar en que el público use el servicio para obtener el pago, el operador tiene un activo intangible.

Contabilización – modelo del activo financiero

34.14 El operador reconocerá un activo financiero en la medida en que tenga un derecho contractual incondicional de recibir efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción de la concedente o de una entidad bajo la supervisión de ella. El operador medirá el activo financiero a su valor razonable. Posteriormente, para contabilizar el activo financiero, seguirá lo dispuesto en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*.

Ejemplo: acuerdos de concesión de servicios según el modelo del activo financiero

Ej 30 Una entidad (operador) celebra un acuerdo con el Gobierno local (concedente). Los términos del acuerdo exigen que el operador construya un hospital en el plazo de 3 años, y se haga cargo de su mantenimiento y operación durante 27 años (es decir, entre el año 4 y el año 30), sujeto a ciertos niveles establecidos por el Gobierno. Los términos del acuerdo también exigen que el operador entregue el hospital a la concedente al finalizar el año 30. El hospital debe estar en condiciones operativas al finalizar el año 30 cuando termine el acuerdo.

Las condiciones de pago del acuerdo exigen que la concedente pague al operador 100 000 u.m. en el año 4, con un incremento a una tasa del 3% anual en los años 5 a 30, por poner el hospital a disposición del público.

El operador reconoce los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato de acuerdo con la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*. Los costos e ingresos de cada actividad (primero la construcción y luego la operación del hospital) se reconocen como gastos e ingresos por referencia a la etapa de finalización de cada actividad. El hospital no se registra como propiedad del operador.

Módulo 34: Actividades Especiales

Si bien la concedente solo realiza pagos al operador mientras este opera el hospital entre el año 4 y el año 30, estos pagos representan, en esencia, la remuneración tanto por la construcción como por los servicios de operación.

Los importes que adeuda la concedente (en relación con la obra de construcción) cumplen con la definición de cuenta por cobrar de la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*. La cuenta por cobrar se mide inicialmente al valor razonable; al finalizar el año 1, representa el valor razonable de la obra de construcción realizada ese año. Posteriormente, se mide al costo amortizado de acuerdo con la Sección 11, es decir, la cuenta por cobrar se mide cada año teniendo en cuenta el importe en libros del año anterior, la tasa de interés y los cobros de efectivo recibidos durante el año.

El ejemplo 33 a continuación se basa en este ejemplo e ilustra el funcionamiento detallado y la contabilización resultante en cada uno de los 30 años.

Contabilización – modelo del activo intangible

34.15 El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) a efectuar cargos a los usuarios del servicio público. El operador medirá inicialmente el activo intangible a su valor razonable. Posteriormente, para contabilizar el activo intangible, seguirá lo dispuesto en la Sección 18.

Ejemplo: acuerdos de concesión de servicios según el modelo del activo intangible

Ej 31 Los hechos son iguales a los del ejemplo 30. No obstante, en este ejemplo, las condiciones de pago del acuerdo permiten al operador cobrar a los pacientes por los servicios del hospital y los precios son regulados por la concedente. El operador pronostica ingresos de 100 000 u.m. procedentes de los pacientes en el año 4, con un incremento a una tasa del 3% anual en los años 5 a 30.

El operador reconoce los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato de acuerdo con la Sección 23. Los costos e ingresos de cada actividad (primero la construcción y luego la operación del hospital) se reconocen como gastos e ingresos por referencia a la etapa de finalización de cada actividad. El hospital no se registra como propiedad del operador.

El operador construye y opera el hospital para la concedente a cambio de un derecho de cobrar a los clientes por los servicios del hospital en los años 4 a 30. Este derecho es un activo intangible. No es un derecho incondicional de recibir efectivo porque el ingreso depende del uso por parte de los pacientes. El operador reconoce el activo intangible al valor razonable (es decir, el importe al cual el activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua).

Luego del reconocimiento inicial, el activo intangible se contabiliza de acuerdo con la Sección 18. El activo intangible se amortizará a lo largo del periodo en que se espera que esté disponible para el uso por parte del operador (es decir, años 4 a 30).

El ejemplo 34 a continuación se basa en este ejemplo e ilustra el funcionamiento detallado y la contabilización resultante en cada uno de los 30 años.

Módulo 34: Actividades Especiales

Ejemplo: acuerdos de concesión de servicios según el modelo híbrido

Ej 32 Los hechos son iguales a los del ejemplo 30. No obstante, en este ejemplo, las condiciones de pago del acuerdo permiten al operador cobrar a los pacientes por los servicios del hospital y los precios son regulados por la concedente. Además, al final del año 20, la concedente pagará al operador 1 080 000 u.m. porque los precios serán regulados durante todo el periodo y el hospital se encuentra en una zona con baja densidad poblacional. El operador pronostica recibir ingresos de los pacientes por 70 000 u.m. al año, con un incremento a una tasa del 3% anual en los años 4 a 30.

El operador reconoce los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato de acuerdo con la Sección 23. Los costos e ingresos de cada actividad (primero la construcción y luego la operación del hospital) se reconocen como gastos e ingresos por referencia a la etapa de finalización de cada actividad. El hospital no se registra como propiedad del operador.

El contrato estipula un derecho contractual para que el operador reciba efectivo de la concedente y el derecho a cobrar a los usuarios por los servicios públicos. Por consiguiente, los servicios de construcción dan origen a los siguientes componentes:

- El importe en efectivo incondicional adeudado por la concedente, que cumple con la definición de activo financiero de la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*. La cuenta por cobrar se mide inicialmente al valor razonable (es decir, el valor presente del flujo de efectivo contractual incondicional) y posteriormente al costo amortizado de acuerdo con la Sección 11.
- El operador también reconoce un activo intangible por el derecho a cobrar a los pacientes por los servicios del hospital. El activo intangible se reconoce inicialmente al valor razonable y posteriormente se mide de acuerdo con la Sección 18.

Ingresos de actividades ordinarias de operación

34.16 El operador de un acuerdo de concesión de servicios reconocerá, medirá y revelará los ingresos de actividades ordinarias por los servicios que preste de acuerdo con la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.

Módulo 34: Actividades Especiales

Ejemplos: ingresos de actividades ordinarias de operación

- Ej 33 Una entidad (operador) celebra un acuerdo de concesión de servicios. Los términos del acuerdo exigen que el operador construya un hospital en el plazo de 3 años, y se haga cargo de su mantenimiento y operación durante 27 años sujeto a ciertas regulaciones establecidas por el Gobierno (es decir, años 4 a 30). Los términos del acuerdo también exigen que el operador entregue el hospital a la concedente al finalizar el año 30. El hospital debe estar en condiciones operativas al finalizar el año 30 cuando termine el acuerdo. Las condiciones de pago exigen que la concedente pague al operador 100 000 u.m. en el año 4, con un incremento a una tasa del 3% anual en los años 5 a 30, por poner el hospital a disposición del público.

El valor razonable y el costo de los servicios de construcción son los siguientes:

Ejercicio	Valor razonable	Costo
1	50 000 u.m.	42 000 u.m.
2	52 000 u.m.	44 000 u.m.
3	80 000 u.m.	69 000 u.m.

Sobre la base del valor razonable de los servicios de construcción especificado arriba y el vencimiento de los flujos de efectivo relacionados, la tasa de interés efectivo es del 7,37833%.

Los costos operativos anuales, incluido el mantenimiento, se estiman en 79 500 u.m. en el año 4, con un incremento a una tasa del 3% anual en los años 5 a 30. Se estima que el valor razonable de los servicios de operación es el costo más el 10% basado en los precios cobrados a los clientes en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Se supone que todos los flujos de efectivo tienen lugar al final del año.

El operador reconoce los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato de acuerdo con la Sección 23. Los costos e ingresos de cada actividad (primero la construcción y luego la operación del hospital) se reconocen como gastos e ingresos por referencia a la etapa de finalización de cada actividad. El hospital no se registra como propiedad del operador.

Si bien la concedente solo realiza pagos al operador mientras este opera el hospital entre el año 4 y el año 30, estos pagos representan, en esencia, la remuneración tanto por la construcción como por los servicios de operación.

Los importes que adeuda la concedente (en relación con la obra de construcción) cumplen con la definición de cuenta por cobrar de la Sección 11. La cuenta por cobrar se mide inicialmente al valor razonable; al finalizar el año 1, representa el valor razonable de la obra de construcción realizada ese año. Posteriormente, se mide al costo amortizado.

Módulo 34: Actividades Especiales

El cuadro siguiente muestra la información sobre los costos e ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la Sección 23:

<i>Ejercicio</i>	<i>Cobros</i>	<i>Costos</i>	<i>Ingresos de actividades ordinarias</i>	<i>Activo financiero al final del año</i>	<i>Ingresos financieros</i>	<i>Ganancia neta</i>
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)
1	–	(42 000)	50 000	50 000	–	8000
2	–	(44 000)	52 000	105 689	3689	11 689
3	–	(69 000)	80 000	193 487	7798	18 798
4	100 000	(79 500)	87 450	195 213	14 276	22 226
5	103 000	(81 885)	90 074	196 690	14 403	22 592
6	106 090	(84 342)	92 776	197 888	14 512	22 946
7	109 273	(86 872)	95 559	198 775	14 601	23 288
8	112 551	(89 478)	98 426	199 316	14 666	23 614
9	115 927	(92 162)	101 378	199 473	14 706	23 922
10	119 405	(94 927)	104 420	199 206	14 718	24 211
11	122 987	(97 775)	107 553	198 470	14 698	24 476
12	126 677	(100 708)	110 779	197 216	14 644	24 715
13	130 477	(103 729)	114 102	195 392	14 551	24 924
14	134 392	(106 841)	117 525	192 942	14 417	25 101
15	138 423	(110 047)	121 052	189 807	14 236	25 241
16	142 576	(113 348)	124 683	185 919	14 005	25 340
17	146 853	(116 748)	128 423	181 207	13 718	25 393
18	151 259	(120 251)	132 276	175 594	13 370	25 395
19	155 797	(123 858)	136 244	168 997	12 956	25 342
20	160 471	(127 574)	140 331	161 326	12 469	25 226
21	165 285	(131 401)	144 541	152 485	11 903	25 043
22	170 243	(135 343)	148 877	142 370	11 251	24 785
23	175 351	(139 404)	153 344	130 868	10 505	24 445
24	180 611	(143 586)	157 945	117 858	9656	24 015
25	186 029	(147 893)	162 682	103 207	8696	23 485
26	191 610	(152 330)	167 563	86 775	7615	22 848
27	197 359	(156 900)	172 590	68 409	6403	22 093
28	203 279	(161 607)	177 768	47 945	5047	21 208
29	209 378	(166 455)	183 101	25 206	3538	20 184
30	215 660	(171 449)	188 594	–	1860	19 005
Total	4 070 963	(3 391 413)	3 742 056		328 907	679 550

- (a) La primera columna muestra los años en el periodo contractual.
- (b) La segunda columna muestra los cobros recibidos de la concedente teniendo en cuenta la tasa de crecimiento del 3% anual. Por ejemplo, los cobros recibidos de la concedente en el año 5 equivalen a 103 000 u.m. = 100 000 u.m. de cobros en el año 4 \times (1 + 0,03).
- (c) Los primeros tres años de la tercera columna representan los costos de construcción. A partir del año 4 en adelante, esta columna muestra los costos operativos que se incrementan a la tasa del 3% anual. Por ejemplo, los costos del año 5 equivalen a 81 885 u.m. = 79 500 u.m. de costos en el año 4 \times (1 + 0,03).

Módulo 34: Actividades Especiales

- (d) La cuarta columna muestra los ingresos de actividades ordinarias. Los primeros tres años equivalen al valor razonable de los servicios de construcción. A partir del año 4, esta columna muestra el valor razonable de los servicios de operación (costos más margen del 10%). Por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias para el año 5 equivalen a $90\,074 \text{ u.m.} = 81\,885 \text{ u.m. de costos en el año } 5 \times (1 + 0,1)$.
- (e) La quinta columna muestra la cuenta por cobrar (activo financiero) en relación con los servicios de construcción. Esto se calcula como el importe del año anterior multiplicado por la tasa de interés efectivo (7,37833%) menos los cobros recibidos de la concedente en relación con los servicios de construcción (es decir, los cobros recibidos de la concedente mostrados en la columna (b) que superan el valor razonable de los servicios operativos correspondientes al año mostrado en la columna (d)). Por ejemplo, el importe en libros de la cuenta por cobrar al final del año 5 es de $196\,690 \text{ u.m.} = 195\,213 \text{ u.m. (importe en libros de la cuenta por cobrar al final del año } 4) \times (1 + 0,0737833)$ menos los cobros relacionados con los servicios de construcción (es decir, $103\,000 \text{ u.m. de cobros menos ingresos de actividades ordinarias de } 90\,074 \text{ u.m. por los servicios de operación correspondientes a ese año}$). En cada uno de los años durante la fase de construcción, el activo financiero se incrementa por el valor razonable de la obra de construcción realizada ese año (columna (d)).
- (f) La sexta columna muestra los ingresos financieros (calculados como el activo financiero del año anterior multiplicado por la tasa de interés efectivo). Por ejemplo, los ingresos financieros del año 5 son de $14\,403 \text{ u.m.} = 195\,213 \text{ u.m. (importe en libros de la cuenta por cobrar al final del año } 4) \times 0,0737833$.
- (g) La séptima columna muestra la ganancia neta calculada como la diferencia entre los ingresos de actividades ordinarias (columna (d)) menos los costos (columna (c)) más los ingresos financieros (columna (f)). Por ejemplo, la ganancia neta del año 5 es de $22\,592 \text{ u.m.} = 90\,074 \text{ u.m. de ingresos de actividades ordinarias menos } 81\,885 \text{ u.m. de costos} + 14\,403 \text{ u.m. de ingresos financieros}$.

Nota: Los importes de las columnas (a)-(g) se han redondeado a la 1 u.m. más cercana.

Ej 34 Los hechos son iguales a los del ejemplo 33. No obstante, en este ejemplo, los términos del acuerdo permiten al operador cobrar a los pacientes por los servicios del hospital (cuyos precios son regulados por la concedente), en lugar de recibir ingresos de la concedente. El operador pronostica ingresos de actividades ordinarias por 100 000 u.m. en el año 4, con un incremento a una tasa del 3% anual en los años 5 a 30.

El operador estima que el valor razonable del activo intangible equivale al valor razonable de los servicios de construcción.

Se supone que todos los flujos de efectivo tienen lugar al final del año.

El operador reconoce los ingresos de actividades ordinarias y los costos del contrato de acuerdo con la Sección 23. Los costos e ingresos de cada actividad (primero la construcción y luego la operación del hospital) se reconocen como gastos e ingresos por referencia a la etapa de finalización de cada actividad. El hospital no se registra como propiedad de la entidad.

El operador proporciona servicios de construcción a la concedente a cambio de un activo intangible (es decir, un derecho a cobrar a los pacientes por los servicios del hospital en los años 4 a 30) y luego opera el hospital.

Durante la fase de construcción del acuerdo, el activo del operador (que representa el derecho acumulativo de cobrar a los pacientes por los servicios del hospital que se presten en el futuro) se reconoce como un activo intangible. El operador reconoce el activo intangible al valor razonable, el cual se estima que es equivalente al valor razonable de los servicios de construcción proporcionados. El activo intangible se amortizará a lo largo del periodo en que se espera que esté disponible para el uso por parte del operador (es decir, años 4 a 30).

Módulo 34: Actividades Especiales

El cuadro siguiente muestra la información sobre los costos e ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la Sección 23:

Años (a)	Cobros estimados (b)	Costos (c)	Ingresos de actividades ordinarias (d)	Activo intangibile al final del año (e)	Amortización (f)	Ganancia neta (g)
1	–	(42 000)	50 000	50 000	–	8000
2	–	(44 000)	52 000	102 000	–	8000
3	–	(69 000)	80 000	182 000	–	11 000
4	100 000	(79 500)	100 000	175 259	(6741)	13 759
5	103 000	(81 885)	103 000	168 518	(6741)	14 374
6	106 090	(84 342)	106 090	161 778	(6740)	15 008
7	109 273	(86 872)	109 273	155 037	(6741)	15 660
8	112 551	(89 478)	112 551	148 296	(6741)	16 332
9	115 927	(92 162)	115 927	141 555	(6741)	17 024
10	119 405	(94 927)	119 405	134 815	(6740)	17 738
11	122 987	(97 775)	122 987	128 074	(6741)	18 471
12	126 677	(100 708)	126 677	121 333	(6741)	19 228
13	130 477	(103 729)	130 477	114 592	(6741)	20 007
14	134 392	(106 841)	134 392	107 852	(6740)	20 811
15	138 423	(110 047)	138 423	101 111	(6741)	21 635
16	142 576	(113 348)	142 576	94 370	(6741)	22 487
17	146 853	(116 748)	146 853	87 629	(6741)	23 364
18	151 259	(120 251)	151 259	80 889	(6740)	24 268
19	155 797	(123 858)	155 797	74 148	(6741)	25 198
20	160 471	(127 574)	160 471	67 407	(6741)	26 156
21	165 285	(131 401)	165 285	60 666	(6741)	27 143
22	170 243	(135 343)	170 243	53 926	(6740)	28 160
23	175 351	(139 404)	175 351	47 185	(6741)	29 206
24	180 611	(143 586)	180 611	40 444	(6741)	30 284
25	186 029	(147 893)	186 029	33 703	(6741)	31 395
26	191 610	(152 330)	191 610	26 963	(6740)	32 540
27	197 359	(156 900)	197 359	20 222	(6741)	33 718
28	203 279	(161 607)	203 279	13 481	(6741)	34 931
29	209 378	(166 455)	209 378	6740	(6741)	36 182
30	215 660	(171 449)	215 660	–	(6740)	37 471
Total	4 070 963	(3 391 413)	4 252 963		(182 000)	679 550

- (a) La primera columna muestra los años del periodo contractual.
- (b) La segunda columna muestra los cobros estimados teniendo en cuenta la tasa de crecimiento del 3% anual. Por ejemplo, los cobros estimados para el año 5 son de 103 000 u.m. = 100 000 u.m. en el año 4 \times (1 + 0,03).
- (c) Los primeros tres años de la tercera columna muestran los costos de construcción. A partir del año 4, esta columna muestra los costos operativos con un incremento a la tasa del 3% anual. Por ejemplo, los costos del año 5 equivalen a 81 885 u.m. = 79 500 u.m. de costos en el año 4 \times (1 + 0,03).

Módulo 34: Actividades Especiales

- (d) La cuarta columna muestra los ingresos de actividades ordinarias. Los primeros tres años muestran el valor razonable de los servicios de construcción. A partir del año 4, esta columna muestra los pagos procedentes de los clientes del hospital. Los clientes pagan los servicios al momento en que los usan, de modo que los ingresos de actividades ordinarias se reconocen cuando se proporciona el servicio. Por ejemplo, los ingresos del año 5 equivalen a los cobros estimados del año 5 de 103 000 u.m.
- (e) La quinta columna muestra el activo intangible. Durante los primeros tres años, el activo intangible se calcula como el importe del año anterior más los servicios de construcción proporcionados durante el año. A partir del año 4, el activo intangible se calcula como el valor del año anterior menos la amortización anual. Por ejemplo, el importe en libros del activo intangible al final del año 5 es de 168 518 u.m. = 175 259 u.m. de importe en libros al final del año 4 menos 6741 u.m. de amortización correspondiente al año 5^(f).
- (f) La sexta columna muestra la amortización del activo intangible. Se supone que el activo intangible se amortizará durante el periodo en el que se espera que esté disponible para el uso por parte del operador (es decir, 27 años con el método lineal). Por ejemplo, la amortización anual es de 6741 u.m. = 182 000 u.m. de importe bruto del activo intangible (es decir, (50 000 u.m. de valor razonable de los servicios de construcción en el año 1 + 52 000 u.m. de valor razonable de los servicios de construcción del año 2 + 80 000 u.m. de valor razonable de los servicios de construcción en el año 3) ÷ 27 años). Nota: Como resultado del redondeo, la amortización anual durante siete años es de 6740 u.m., en lugar de 6741 u.m.
- (g) La séptima columna muestra la ganancia neta calculada como la diferencia entre los ingresos de actividades ordinarias menos los costos y la amortización. Por ejemplo, la ganancia neta en el año 5 es de 14 374 u.m. = 103 000 u.m. de ingresos de actividades ordinarias menos 81 885 u.m. de costos menos 6741 u.m. de costo de amortización.

Nota: Los importes de las columnas (a)-(g) se han redondeado a la 1 u.m. más cercana.

Módulo 34: Actividades Especiales

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a las transacciones y los sucesos generalmente requiere de juicio profesional. La información acerca de los juicios profesionales significativos y las fuentes clave de incertidumbre en la estimación son útiles en la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 8.6, una entidad debe revelar los juicios profesionales efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, una entidad debe revelar información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente.

En otras secciones de la *NIIF para las PYMES*, se requiere que se revele información sobre juicios profesionales e incertidumbres particulares en la estimación. A continuación, se describen algunos de los juicios profesionales que son necesarios para la contabilización de agricultura, actividades de extracción y acuerdos de concesión de servicios.

Agricultura

En algunas circunstancias, establecer si el valor razonable es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado puede requerir la aplicación de juicios profesionales significativos, por ejemplo, para evaluar si existe un costo o esfuerzo desproporcionado. Además, cuando se requiere la medición a valor razonable, también se puede requerir el uso de estimaciones y juicios significativos para determinar el valor razonable de activos biológicos, sobre todo cuando no existe un mercado activo para activos idénticos.

Por lo general, una entidad conoce los atributos importantes que afectan al valor razonable de un activo biológico, ya que son los atributos que se utilizan en el mercado como base para cotizar el activo biológico. El juicio profesional se aplica al agrupar los activos biológicos o productos agrícolas de acuerdo con los atributos cotizados en el mercado, como la edad o la calidad.

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, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Las estimaciones para determinar el valor razonable de los activos biológicos se obtienen a partir de la información sobre los 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.

Cuando no existe un mercado activo para el activo biológico o producto agrícola en su ubicación y condición actuales, se puede requerir la aplicación de juicios profesionales significativos para medir su valor razonable. Por ejemplo:

- El juicio profesional puede ser necesario cuando se utiliza el precio de la transacción más reciente en el mercado para medir el valor razonable, a los fines de identificar dicho precio y evaluar si ha habido cambios significativos en las circunstancias económicas desde la transacción.
- Los juicios y las estimaciones son necesarios cuando se utilizan los precios de mercado para activos similares, para ajustar los precios de modo que reflejen las diferencias.
- Cuando se utilizan las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de

Módulo 34: Actividades Especiales

envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne, los juicios y estimaciones son necesarios al realizar ajustes para reflejar las diferencias. Asimismo, cuando la entidad posee un huerto con muchas especies de árboles diferentes, las estimaciones son necesarias para evaluar qué cantidad de cada especie tiene la entidad y utilizar las referencias del mercado.

- Las estimaciones y juicios profesionales significativos pueden ser necesarios cuando se utiliza el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo, para estimar las entradas de efectivo netas esperadas en el futuro y la tasa de descuento corriente definida por el mercado. Por ejemplo, la lista siguiente muestra los supuestos necesarios al estimar el valor razonable sobre la base de los flujos de efectivo con descuento para la madera en pie de acuerdo con la NIC 41 *Agricultura*:
 - los planes de cosecha;
 - los precios de la madera;
 - los costos de forestación;
 - las tasas de crecimiento; y
 - la tasa de descuento.⁽⁷⁾

Las entidades que contabilizan los activos biológicos utilizando el modelo del costo y que determinan el costo por analogía a la Sección 17 están sujetas a las estimaciones y juicios significativos que se describen en el Módulo 17. Sobre todo en el caso de activos biológicos, se pueden requerir juicios significativos para las distribuciones de costos entre los diferentes activos biológicos y los frutos.

Actividades de extracción

La Sección 34 hace referencia a las Secciones 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía* y 21 *Provisiones y Contingencias*. Por consiguiente, las entidades deben conocer las estimaciones y los juicios significativos que se tratan en los Módulos 17, 18 y 21. Un ejemplo de caso que puede requerir el uso de estimaciones y juicios significativos es la determinación del valor presente de los desembolsos esperados para dismantelar o trasladar un elemento, o restaurar el emplazamiento donde la entidad lleva a cabo sus actividades de extracción, ya que tales desembolsos pueden ser necesarios muchos años en el futuro.

Acuerdos de concesión de servicios

Si un contrato de concesión de servicios contiene un activo intangible, dicho activo intangible se reconocerá inicialmente al valor razonable. La determinación del valor razonable del activo intangible puede requerir el juicio profesional si se basa en los flujos de efectivo futuros esperados de los clientes, los cuales a menudo son inciertos. Por lo general, el operador conoce el valor razonable de los servicios de construcción proporcionados y, en consecuencia, podría utilizar este valor como base para determinar el valor razonable del activo intangible.

La naturaleza de la contraprestación dada por la concedente al operador se determinará por referencia a las condiciones del contrato y, cuando exista, a la ley de contratos pertinente. No obstante, si la esencia económica difiere de la forma legal, la contabilización e información del acuerdo de concesión de servicios se realizarán en línea con la esencia económica. Por consiguiente, en algunas circunstancias puede ser necesario el uso de juicios profesionales significativos.

⁽⁷⁾ PricewaterhouseCoopers, 2009, *Forest, paper & Packaging*, <http://www.pwc.com/ifrs>.

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Las NIIF completas (véase la NIC 41 *Agricultura*, la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* y la NIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*) y la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 34) publicada el 9 de julio de 2009 comparten principios similares para la contabilización e información de actividades especiales. Sin embargo, la *NIIF para las PYMES* está redactada en lenguaje sencillo e incluye bastante menos información sobre cómo aplicar los principios.

Otras diferencias entre la Sección 34 y las NIIF completas incluyen lo siguiente:

- La NIC 41 especifica que una entidad solo puede utilizar el modelo del costo al 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 (véase el párrafo 30 de la NIC 41). La *NIIF para las PYMES* permite un uso más amplio del modelo del costo para activos biológicos en la actividad agrícola (es decir, cuando el valor razonable no es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado).
- En las NIIF completas, los activos de exploración y evaluación se tratan en una norma por separado, la NIIF 6. En la *NIIF para las PYMES* no se establecen requerimientos especiales para los activos de exploración y evaluación. Estos se contabilizan de la misma manera que otros activos de acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía*. De acuerdo con la NIIF 6, una entidad debe aplicar el modelo del costo o el modelo de revaluación para contabilizar sus activos de exploración y evaluación (véase el párrafo 12 de la NIIF 6). La *NIIF para las PYMES* no permite el uso del modelo de revaluación.
- La CINIIF 12 hace referencia a los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 para el caso de activos financieros, y de la NIC 38 para los activos intangibles. En la *NIIF para las PYMES*, las Secciones 11, 12 y 18 tienen requerimientos diferentes a los de la NIC 38 y 39 y, en consecuencia, pueden surgir diferencias en la contabilización. De acuerdo con la CINIIF 12, la medición inicial de un activo intangible es al costo (por referencia a la NIC 38), mientras que, según el párrafo 34.15, los activos intangibles se deben reconocer inicialmente al valor razonable. No obstante, dado que el costo de un activo intangible adquirido a cambio de un activo no monetario generalmente se mide al valor razonable (por referencia a la NIC 38), en la práctica no suelen surgir diferencias. Además, la CINIIF 12 (párrafo 22) requiere la capitalización de ciertos costos por préstamos atribuibles a un acuerdo durante la fase de construcción, si el operador tiene un derecho contractual de recibir un activo intangible (derecho a cobrar a los usuarios del servicio público). De acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, está prohibida la capitalización de costos por préstamos (es decir, el reconocimiento de un activo); y según lo establecido en la Sección 25, los costos por préstamos deben reconocerse como gasto cuando se incurre en ellos.