

NICSP 27—AGRICULTURA

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41 *Agricultura* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 41, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo, en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las NIIF, NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” e “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 27—AGRICULTURA

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2013.

La NICSP 27 *Agricultura* fue emitida en diciembre de 2009.

Desde entonces, la NICSP 27 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre de 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 27

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
Sección de introducción	[Eliminado]	Mejoras a las NICSP octubre de 2011

NICSP 27—AGRICULTURA

ÍNDICE

	Párrafo
Objetivo	1
Alcance	2–8
Definiciones	9–12
Agricultura-Definiciones relacionadas	9–11
Definiciones Generales	12
Reconocimiento y medición	13–37
Ganancias y pérdidas	30–33
Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable	34–37
Información a revelar	38–54
General	38–51
Información a revelar adicional sobre activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad	52–54
Disposición transitoria	55
Adopción inicial de la base contable de acumulación (o devengo)	55
Fecha de vigencia	56–57
Apéndice: Modificaciones a otras NICSP	
Fundamentos de las conclusiones	
Ejemplos ilustrativos	
Comparación con la NIC 41	

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 27 *Agricultura* está contenida en los párrafos 1 a 57. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 27 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable y la información a revelar de la actividad agrícola.

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente estados financieros bajo la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma a los siguientes elementos cuando estén relacionados con la actividad agrícola:**
 - (a) **activos biológicos; y**
 - (b) **producto agrícola en el momento de su cosecha o recolección.**
3. Esta Norma no será de aplicación a:
 - (a) terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 16 *Propiedades de Inversión*, y la NICSP 17 *Propiedades, Planta y Equipo*);
 - (b) activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 31 *Activos Intangibles*); y
 - (c) activos biológicos mantenidos para la prestación o suministro de servicios.
4. Los activos biológicos son utilizados en muchas actividades llevadas a cabo por entidades del sector público. Cuando los activos biológicos se utilizan para investigación, educación, transporte, entretenimiento, esparcimiento, control de aduanas o en cualquier otra actividad que no sea una actividad agrícola, tal como se define en el párrafo 9 de esta Norma, esos activos biológicos no se contabilizan de acuerdo con esta Norma. Cuando esos activos biológicos cumplan con la definición de activo, deberán considerarse otras NICSP para determinar la contabilización apropiada (por ejemplo, la NICSP 12 *Inventarios* y la NICSP 17).
5. Esta Norma se aplica al producto agrícola, que es el obtenido de los activos biológicos de la entidad, pero solo hasta el momento de la cosecha o recolección. A partir de entonces, son de aplicación la NICSP 12, u otras Normas que correspondan. Sin embargo, esta Norma no trata el procesamiento del producto agrícola después de la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque este procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los sucesos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, este procesamiento no está incluido en la definición de actividad agrícola manejada por esta Norma.

6. La tabla siguiente proporciona ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas, y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña recolectada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

7. **La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público excepto para las Empresas Públicas.**
8. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitido por el IPSASB explica que a las Empresas Públicas (EP) se les aplica las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

Definiciones

Agricultura-Definiciones relacionadas

9. **Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**

Actividad agrícola (Agricultural activity) es la gestión por una entidad de la transformación biológica y cosecha o recolección de activos biológicos para:

- la venta;
- distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica; o
- conversión en producto agrícola o en otros activos biológicos adicionales para vender o para distribuirlos sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica.

Producto agrícola (Agricultural produce) es el producto ya recolectado procedente de los activos biológicos de la entidad.

Un activo biológico (biological asset) es un animal o una planta vivos.

La **transformación biológica** (**Biological transformation**) comprende los procesos de crecimiento, degeneración, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico.

Los **costos de venta** (**Costs to sell**) son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias. La disposición puede ocurrir mediante la venta o mediante la distribución sin contraprestación a cambio, o por una contraprestación insignificante.

Un **grupo de activos biológicos** (**group of biological assets**) es una agrupación de animales o de plantas vivos, similares.

La **cosecha o recolección** (**Harvest**) es la separación del producto del activo biológico, o el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

10. La actividad agrícola cubre una gama de actividades diversas; por ejemplo, el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:
 - (a) *capacidad de cambio*. Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas;
 - (b) *gestión del cambio*. La gerencia facilita la transformación biológica mejorando, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Esta gerencia distingue 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 marina y la deforestación); y
 - (c) *medición del cambio*. El cambio en calidad (por ejemplo ventaja genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico, y fortaleza de la fibra) y cantidad (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra, y número de brotes) conseguido por la transformación biológica o cosecha, se medirá y controlará como una función de gestión rutinaria.

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

Definiciones Generales

12. **Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado por separado.**

Reconocimiento y medición

13. **Una 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 la entidad reciba beneficios económicos o potenciales servicios futuros asociados con el activo; y**
 - (c) **el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.**
14. El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia, por ejemplo, el valor razonable del ganado en una granja es el precio de éste en el mercado pertinente, menos el transporte y otros costos de llevarlo a ese mercado o a la localización donde será distribuido sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica.
15. En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado y el marcado con hierro o por otro medio reconocido de las reses en el momento de la adquisición, nacimiento o destete. Los beneficios o el potencial de servicio futuro se evalúan normalmente midiendo los atributos físicos significativos.
16. **Un activo biológico se medirá en el momento inicial de su reconocimiento inicial y en cada fecha de presentación, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto en el caso descrito en el párrafo 34 cuando el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.**
17. **Cuando una entidad adquiere un activo biológico a través de una transacción sin contraprestación, el activo biológico se mide en el momento de su reconocimiento inicial y en cada fecha de presentación de acuerdo con el párrafo 16.**
18. **El producto agrícola cosechado que proceda de activos biológicos de una entidad se medirá a su valor razonable menos los costos de venta en el momento de la cosecha o recolección. Esta medición es el costo en esa fecha resultante de aplicar la NICSP 12 u otra Norma aplicable.**
19. La determinación del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus características más significativas; por ejemplo, la edad o la calidad. Una entidad seleccionará las características que

- correspondan de acuerdo con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.
20. A menudo, las entidades realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que el valor razonable pretende reflejar el valor actual de mercado, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Como consecuencia, el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola no se ajustará como resultado de la existencia de un contrato. En algunos casos, un contrato para la venta de un activo biológico o de un producto agrícola en una transacción con contraprestación puede ser un contrato oneroso, según se define en la NICSP 19 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. La NICSP 19 es de aplicación a los contratos onerosos.
 21. Si existiera un mercado activo para un 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 diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la entidad tuviera acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.
 22. Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará uno o más de los siguientes elementos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
 - (a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, siempre que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de esa transacción y la fecha de presentación;
 - (b) los precios de mercado para activos similares con ajustes para reflejar las diferencias existentes; y
 - (c) las referencias más destacadas del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de bandejas para la exportación, fanegas, o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.
 23. En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en el párrafo 22 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. Una entidad considerará las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.
 24. En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. En estas circunstancias, para establecer el valor razonable una entidad

- utilizará el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados para el activo, descontados a una tasa corriente definida por el mercado.
25. El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable de un activo biológico en su ubicación y condición actuales. Una entidad considerará esto al determinar una tasa de descuento adecuada a utilizar y al estimar los flujos de efectivo esperados. En el cálculo del valor presente de los flujos de efectivo esperados, una entidad incluirá los flujos de efectivo netos que los agentes participantes de ese mercado esperarían que el activo generase en su mercado más relevante.
 26. La entidad no incluirá los flujos de efectivo para la financiación de activos, impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar árboles en una plantación forestal después de la tala de los mismos).
 27. Al acordar el precio de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados que quieran realizarla, considerarán la posibilidad de variación en los flujos de efectivo. De ello se deduce que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. Por consiguiente, una entidad incorporará las expectativas sobre posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, o sobre las tasas de descuento, o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar una tasa de descuento, una entidad utilizará suposiciones congruentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, para evitar el efecto de que algunas sean doblemente tenidas en cuenta o ignoradas.
 28. Los costos pueden, algunas veces, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:
 - (a) se haya producido una pequeña transformación biológica desde que se incurrió en los costos iniciales (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes de la fecha de presentación); o
 - (b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).
 29. 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 puede haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el conjunto compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Una entidad puede usar información relativa a activos combinados para determinar el valor razonable de los activos biológicos. Por

ejemplo, el valor razonable de los terrenos sin preparar y el de las mejoras efectuadas en dichos terrenos pueden ser restados del valor razonable que corresponda a los activos combinados, para llegar al valor razonable de los activos biológicos.

Ganancias y pérdidas

30. **Las ganancias o pérdidas que surjan entre el reconocimiento inicial de un activo biológico al valor razonable menos los costos de venta, y un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico, serán incluidas en los resultados (ahorro o desahorro) del periodo en que aparezcan.**
31. Puede aparecer una pérdida en el reconocimiento inicial de un activo biológico, porque los costos de venta son deducidos al determinar el valor razonable menos los costos de venta del mencionado activo biológico. Puede aparecer una ganancia en el reconocimiento inicial de un activo biológico, como por ejemplo cuando nace un becerro.
32. **La ganancia o pérdida surgida en el reconocimiento inicial de un producto agrícola al valor razonable menos los costos de venta, se incluirá en los resultados (ahorro o desahorro) del periodo en que aparezca.**
33. Puede aparecer una ganancia o una pérdida en el reconocimiento inicial del producto agrícola como consecuencia de la cosecha o recolección.

Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable

34. **Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada solo en el reconocimiento inicial de un activo biológico para el que no estén disponibles precios o valores determinados por el mercado, y para el que se haya determinado qué estimaciones alternativas del valor razonable son claramente no fiables. En este caso, este activo biológico se medirá a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de este activo biológico llegue a ser medible de forma fiable, una entidad lo medirá a su valor razonable menos los costos de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumple con los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o es incluido en un grupo de activos para su disposición que ha sido clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la normativa contable nacional o internacional aplicable que trata sobre los activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, se supone que el valor razonable puede ser medido con fiabilidad.**

35. La presunción del párrafo 34 solo puede ser rechazada en el reconocimiento inicial. Una entidad que hubiera medido previamente el activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la disposición.
36. En todos los casos, una entidad debe medir el producto agrícola a su valor razonable menos los costos de venta en el momento de la cosecha o recolección. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola en el momento de su cosecha o recolección puede medirse siempre de forma fiable.
37. Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas, la entidad considerará la NICSP 12, la NICSP 17, la NICSP 21 *Deterioro del Valor de Activos no Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26 *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*.

Información a revelar

General

38. **Una entidad revelará la ganancia o pérdida acumulada surgida durante el periodo corriente entre el reconocimiento inicial de los activos biológicos y productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos.**
39. **Una entidad proporcionará una descripción de los activos biológicos que distinga entre activos biológicos consumibles y los que se tienen para producir frutos y entre activos biológicos mantenidos para la venta y los mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica.**
40. Son activos biológicos consumibles los que se mantienen para su cosecha o recolección como producto agrícola o para la venta o distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica como activos biológicos. Ejemplos de activos biológicos consumibles son los animales y plantas de un solo uso, tales como el ganado que se tiene para la producción de carne, el ganado mantenido para vender, el pescado en las piscifactorías, cultivos tales como el maíz o el trigo, y los árboles en crecimiento para madera. Son activos biológicos para producir frutos los activos biológicos que son utilizados repetida o continuamente durante más de un año en la actividad agrícola. Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se consideran como auto-regenerativos. Ejemplos de tipos de animales que son activos biológicos para producir frutos incluyen existencias de reproductores (incluyendo peces y aves), ganado para la producción de leche, y ovejas y otros animales utilizados para producción de lana. Ejemplos de tipos de plantas que son activos biológicos para producir frutos incluyen árboles, vides y arbustos cultivados para obtener fruta, frutos

secos, savia, resina, corteza y hojas y árboles cuya leña es cosechada, mientras que el árbol permanece.

41. La información a revelar requerida por el párrafo 39 puede tomar la forma de una descripción cuantitativa. La descripción cuantitativa puede estar acompañada de una descripción narrativa.
42. Al revelar la información requerida por el párrafo 39, también se recomienda a la entidad que distinga entre activos biológicos maduros y por madurar, según proceda. Estas distinciones proporcionan información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo y el potencial de servicio futuros. Una entidad revelará las bases sobre las que hace estas distinciones.
43. Los activos biológicos maduros son aquéllos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de mantener cosechas de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).
44. **Si no se revela en otra parte de la información publicada con los estados financieros, una entidad describirá:**
 - (a) **la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológicos; y**
 - (b) **las mediciones no financieras o estimaciones de las cantidades físicas de:**
 - (i) **cada grupo de activos biológicos de la entidad al final del periodo; y**
 - (ii) **el resultado de un producto agrícola del periodo.**
45. **La entidad revelará los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el momento de la cosecha o recolección y de cada grupo de activos biológicos.**
46. **Una entidad revelará el valor razonable menos los costos de venta del producto agrícola cosechado durante el periodo, determinado en el momento de la cosecha o recolección.**
47. **Una entidad revelará:**
 - (a) **la existencia e importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas;**
 - (b) **la naturaleza y alcance de las restricciones sobre la práctica o capacidad de la entidad para vender activos biológicos;**

- (c) **la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos; y**
- (d) **las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.**

48. **Una entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:**

- (a) **la ganancia o pérdida derivada de cambios en el valor razonable menos los costos de venta, reveladas por separado para activos biológicos para producir frutos y activos biológicos consumibles;**
- (b) **incrementos debidos a compras;**
- (c) **incrementos debidos a activos adquiridos mediante una transacción sin contraprestación;**
- (d) **disminuciones atribuibles a ventas y activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la normativa contable nacional o internacional aplicable que trate sobre activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas;**
- (e) **disminuciones debidas a distribuciones sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica;**
- (f) **las disminuciones debidas a la cosecha o recolección;**
- (g) **los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;**
- (h) **las diferencias netas de cambio derivadas 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; y**
- (i) **Otros cambios.**

49. El valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos puede variar por cambios físicos, y por cambios en los precios de mercado. La información a revelar por separado de los cambios físicos y de los precios es útil en la evaluación del rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. En tales casos, se recomienda a la entidad que revele, por grupos o de otro modo, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos de venta incluido en resultados (ahorro o desahorro) del periodo debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es por lo general menos útil cuando el ciclo de producción es

menor de un año (por ejemplo, en el engorde de pollos o crecimiento de cereales).

50. La transformación biológica produce una variedad de cambios de tipo físico—crecimiento, degeneración, producción y procreación—, cada una de las cuales es observable y medible. Cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Un cambio en el valor razonable de un activo biológico debido a la cosecha o recolección es también un cambio de tipo físico.
51. La actividad agrícola a menudo está expuesta a riesgos climáticos, de enfermedades y otros riesgos naturales. Si se produjese un suceso que diese lugar a una partida de ingresos o gastos significativa, se revelará la naturaleza y cuantía de la misma de acuerdo con lo establecido en la NICSP 1. Ejemplos de estos sucesos son una declaración de una enfermedad virulenta, una inundación, una sequía o helada importante, y una plaga de insectos.

Información a revelar adicional sobre activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad

52. **Si una entidad mide los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 34) al final del periodo, revelará para esos activos biológicos:**
 - (a) **una descripción de los activos biológicos;**
 - (b) **una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;**
 - (c) **si fuera posible, el rango de estimaciones dentro del cual es posible que se encuentre el valor razonable;**
 - (d) **el método de depreciación utilizado;**
 - (e) **las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y**
 - (f) **el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (junto con las pérdidas acumuladas por deterioro de valor) al inicio y al final del periodo.**
53. **Si durante el periodo corriente, una entidad mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 34), una entidad revelará cualquier ganancia o pérdida reconocida por causa de la disposición de tales activos biológicos y, en la conciliación requerida por el párrafo 48, revelará por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación incluirá las siguientes cuantías incluidas en resultados (ahorro o desahorro), relacionadas con tales activos biológicos:**

- (a) **pérdidas por deterioro del valor;**
 - (b) **reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y**
 - (c) **depreciación.**
54. **Si el valor razonable de un activo biológico, medido previamente por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas puede llegar a ser medido de forma fiable durante el periodo corriente, la entidad revelará para dichos activos biológicos:**
- (a) **una descripción de los activos biológicos;**
 - (b) **una explicación de las razones por las que el valor razonable ha pasado a ser medido con fiabilidad; y**
 - (c) **el efecto del cambio.**

Disposición transitoria

Adopción inicial de la base contable de acumulación (o devengo)

55. **Cuando una entidad reconoce inicialmente activos biológicos o productos agrícolas adoptando por primera vez la base contable de acumulación (o devengo), la entidad informará del efecto del reconocimiento inicial de esos activos, y del ajuste en los saldos de apertura de los resultados acumulados (ahorro o desahorro), para el periodo en el que esta Norma es adoptada por primera vez.**

Fecha de vigencia

56. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de abril de 2011, revelará este hecho.**
57. **Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) para propósitos de información financiera, tal como se define en las NICSP con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplica a los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.**

Modificaciones a otras NICSP

Las modificaciones recogidas en este apéndice se aplicarán a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

NICSP 9,-*Ingresos de Transacciones con Contraprestación*

El párrafo 10 se modifica de la forma siguiente:

- 10(e) que proceden del ~~incremento natural de rebaños y productos agrícolas y forestales en el~~ reconocimiento inicial, y de cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 27 Agricultura); y
- 10(eA) que proceden del reconocimiento inicial del producto agrícola (véase la NICSP 27), y

NICSP 12, *Inventarios*

El párrafo 2(c) se modifica de la forma siguiente:

- 2(c) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y el producto agrícola en el momento de la cosecha o recolección (véase la ~~normativa internacional o nacional de contabilidad pertinente que trate sobre agricultura~~ NICSP 27 Agricultura); y

El párrafo 29 se modifica de la forma siguiente:

29. De acuerdo con la ~~norma internacional o nacional de contabilidad pertinente que trate sobre agricultura~~ NICSP 27 los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado a partir de sus activos biológicos, se medirán, en el momento de su reconocimiento inicial, por su valor razonable menos los costos de venta estimados en el punto de venta, en el momento de su cosecha o recolección. Este es el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de esta Norma.

El párrafo 51A es insertado después del párrafo 51 de la forma siguiente:

- 51A. La NICSP 27 modificó el párrafo 29. Una entidad aplicará esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Si una entidad aplica la NICSP 27 para un periodo que comience antes del 1 de abril de 2011, la modificación deberá aplicarse para el periodo anterior.

NICSP 13, *Arrendamientos*

Los párrafos 2(c) y 2(d) se modifican como sigue:

- 2(c) activos biológicos poseídos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero (véase la ~~norma internacional o nacional de contabilidad correspondiente que trate sobre agricultura~~ NICSP 27, *Agricultura*); o
- (d) activos biológicos proporcionados por arrendatarios en régimen de arrendamiento operativo (véase la ~~norma internacional o nacional de contabilidad correspondiente que trate sobre agricultura~~ NICSP 27).

NICSP 16 *Propiedades de Inversión*

El párrafo 6 se modifica de la forma siguiente:

- 6(a) Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la ~~norma contable nacional o internacional pertinente que tratan con la agricultura~~ NICSP 27 *Agricultura*); y

NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*

El párrafo 6 se modifica de la forma siguiente:

- 6(a) Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la ~~norma contable nacional o internacional pertinente que tratan con la agricultura~~ NICSP 27 *Agricultura*); y o

NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*

El párrafo 2 se modifica de la forma siguiente:

- 2(j) Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se miden al valor razonable menos los costos de venta ~~estimados en el punto de venta~~ (véase la ~~norma contable nacional o internacional pertinente que tratan con la agricultura~~ NICSP 27 *Agricultura*);

El párrafo 8 se modifica de la forma siguiente:

8. ... Además, esta Norma no se aplicará a activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que son medidos al valor razonable menos los costos de venta ~~en cierto punto de venta~~ y activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta que son medidos al menor del importe en libros y el valor razonable menos costos de venta. La NICSP 27 *Agricultura*, que trata sobre activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, y la normativa contable nacional e internacional aplicable que trata sobre activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición)

clasificados como mantenidos para su venta, contienen requerimientos para la medición.

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 27, pero no son parte de la misma.

Introducción

- FC1. El Programa de convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea adecuado para las entidades del sector público.
- FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para apartarse. La falta de aplicación de su NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados para el sector público, o cuando sea necesario la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus NIIF equivalentes se identifican en la *Comparación con las NIIF* incluida en cada NICSP.

Activos biológicos mantenidos para la prestación o suministro de servicios.

- FC3. El IPSASB reconoce que en el sector público los activos biológicos son mantenidos a menudo para la provisión o suministro de servicios. Ejemplos de tales activos biológicos son los caballos y perros utilizados para fines policiales y plantas y árboles en parques y jardines para fines recreativos. El IPSASB concluye que tales activos biológicos no son mantenidos para su utilización en una actividad agrícola, porque no son gestionados rutinariamente con la intención de medir y controlar el cambio en la calidad o cantidad provocado por la transformación biológica o la cosecha o recolección, según se describe en el párrafo 10. Para aclarar que tales activos biológicos no son tratados en esta Norma, el IPSASB decidió incluir una exclusión de alcance en el párrafo 3(c) estableciendo que la Norma no se aplica a activos biológicos mantenidos para la provisión o suministro de servicios. El párrafo 4 proporciona ejemplos de tales exclusiones de alcance.

Definición de la actividad agrícola

- FC4. En ciertas jurisdicciones, los activos biológicos que forman parte de la actividad agrícola pueden ser vendidos o distribuidos a otras entidades del sector público, organizaciones no gubernamentales u otras entidades sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica. Aunque la NIC 41 *Agricultura*, a partir de la cual esta Norma ha sido elaborada, trata de la actividad agrícola comercial, el IPSASB concluyó que los activos biológicos mantenidos para la distribución sin contraprestación o por una

contraprestación simbólica, deben incluirse en la definición de actividad agrícola, porque tales transacciones son comunes en el sector público. El IPSASB, en consecuencia, modificó la definición a partir de la incluida en la NIC 41 para incluir referencias a los activos biológicos mantenidos para la distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica.

Subvenciones del gobierno

FC5. La NIC 41 especifica los requerimientos y guías para la contabilización de las subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos que difieren de los requerimientos de la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*. La NICSP 27 no incluye requerimientos ni guías para subvenciones del gobierno, porque la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* proporciona requerimientos y guías relacionadas con subvenciones del gobierno en transacciones sin contraprestación. El IPSASB no consideró que la contabilización de subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos deba variar de los requerimientos de la NICSP 23.

Activos biológicos y activos agrícolas adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

FC6. Una entidad puede adquirir un activo biológico o un producto agrícola en una transacción sin contraprestación. De acuerdo con esta Norma, estos activos serían medidos al valor razonable menos los costos de venta. La NICSP 23 establece que los activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación sean medidos inicialmente por su valor razonable en la fecha de adquisición. Como resultado de los distintos requerimientos de medición, el IPSASB consideró los fundamentos de medición apropiados para activos biológicos adquiridos en una transacción sin contraprestación.

FC7. El IPSASB debatió varios enfoques para medir activos biológicos y productos agrícolas adquiridos a través de transacciones sin contraprestación. En particular, consideró los siguientes tres enfoques:

- (a) Enfoque 1: Medir todos los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en una transacción sin contraprestación utilizando la NICSP 23 (es decir, excluir todos los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en una transacción sin contraprestación de los requerimientos de medición de esta Norma);
- (b) Enfoque 2: Medir todos los activos biológicos y los productos agrícolas adquiridos en una transacción sin contraprestación utilizando esta Norma (es decir, excluir todos los activos biológicos y productos agrícolas de los requerimientos de medición de la NICSP 23); y

- (c) Enfoque 3: Utilizar tanto la NICSP 23 como esta Norma para medir los activos biológicos y los productos agrícolas adquiridos en una transacción sin contraprestación.

FC8. El IPSASB rechazó el enfoque 1 porque los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en transacciones con contraprestación y sin contraprestación deberían ser medidos de forma diferente. El IPSASB acordó que no hay motivos para medir los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en una transacción sin contraprestación de manera diferente a aquéllos adquiridos en una transacción con contraprestación, porque los activos son iguales.

FC9. Al analizar el enfoque 3, el IPSASB consideró los requerimientos de la NICSP 23 en relación con la medición de otros tipos de activos. La NICSP 23, párrafo 13 establece que: "...Si se requiere a la entidad que informa que pague los costos de entrega e instalación en relación con la transferencia de una partida de planta de otra entidad, estos costos se reconocen de manera separada de los ingresos que surgen de la transferencia de la partida de planta. Los costos de entrega e instalación se incluyen en el importe reconocido como un activo, de acuerdo con la NICSP 17". Esto implica que para otros activos, la entidad considere los requerimientos de medición de otras NICSP, así como la NICSP 23 en la medición inicial de activos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación.

FC10. Un atributo adicional relevante para la medición de activos biológicos son los costos de venta. En consecuencia, el IPSASB concluyó que de acuerdo con el enfoque 3, una entidad considera los requerimientos de la NICSP 23 y de esta Norma al medir los activos biológicos y productos agrícolas adquiridos en transacciones sin contraprestación a valor razonable menos los costos de venta en el momento de su reconocimiento inicial. El IPSASB señaló que éste produce el mismo desenlace que el enfoque 2.

Activos biológicos y productos agrícolas a distribuir sin contraprestación o por una contraprestación simbólica

FC11. La NIC 41 solo aborda activos biológicos y productos agrícolas que serán vendidos. En el sector público, tales activos pueden ser gestionados con el objetivo de distribuirlos sin contraprestación, por una contraprestación simbólica. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma 36 *Agricultura*, expresaron una opinión de que debería realizarse una distinción entre el reconocimiento y medición de activos mantenidos para la venta en una transacción con contraprestación y activos biológicos mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica. El principio fue recogido en la NICSP 12 *Inventarios*, de forma que aquellos inventarios mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica, deben medirse por el menor valor entre el costo y el costo corriente de reposición. El costo no es una opción posible en esta

Norma, a menos que se aplique la excepción del párrafo 34. El costo corriente de reposición se define como el costo en que incurriría una entidad para adquirir el activo en la fecha de presentación, lo que es una aproximación del valor razonable menos costos de venta. En consecuencia, el enfoque del Proyecto de Norma 36 no fue cambiado.

- FC12. Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma también cuestionaron si las ganancias y pérdidas que surgen del uso de la medición al valor razonable deben informarse en el estado de rendimiento financiero durante el proceso de transformación. El IPSASB es de la opinión que las ganancias y pérdidas que surgen de la medición al valor razonable deben informarse en el estado de rendimiento financiero, porque esta presentación proporciona información útil para la rendición de cuentas durante el proceso de transformación biológica. Las entidades pueden decidir revelar información adicional para explicar el impacto de esos cambios en el valor razonable presentado.

Información a revelar

FC13. El IPSASB consideró si cualquier información a revelar adicional estaría justificada para tratar asuntos específicos del sector público y requerimientos de información a revelar adicionales para:

- (a) Distinguir entre activos biológicos consumibles y los que se tienen para producir frutos. Esta distinción es necesaria porque el Manual de Estadísticas Financieras Gubernamentales de 2001 (MEFG 2001) clasifica los activos consumibles como inventarios, mientras que esta Norma los clasifica como activos biológicos. La distinción permite una mejor conciliación entre los estados financieros de una entidad preparados según las NICSP y según mediciones estadísticas.
- (b) Distinguir entre activos biológicos mantenidos para la venta y aquéllos mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica. El IPSASB cree que esta distinción es necesaria para permitir a los usuarios determinar las ganancias y pérdidas no realizadas sobre activos biológicos mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica.
- (c) Mostrar los activos biológicos adquiridos a través de transacciones sin contraprestación y los activos biológicos mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica, en su conciliación de cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente. Esta información a revelar es requerida para proporcionar la información apropiada sobre transacciones sin contraprestación, que están incluidas en el alcance de esta Norma.

- (d) Revelar separadamente los cambios en el valor razonable menos costos de venta como un resultado de transacciones sin contraprestación para activos biológicos mantenidos para la venta y para activos biológicos mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica. Es importante que esta información sea proporcionada sobre el importe de ganancias y pérdidas atribuibles a activos biológicos que se pretenda distribuir sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica, para ayudar a los usuarios de los estados financieros al evaluar el costo de los programas gubernamentales.
- (e) Describir la naturaleza y alcance de las restricciones impuestas sobre la práctica o capacidad de la entidad para vender activos biológicos, tales como los importes totales y sobre los que existan restricciones de tales activos. El IPSASB es de la opinión que esta información a revelar proporciona información útil sobre la capacidad de la entidad para vender productos agrícolas a valor razonable, y por lo tanto sobre su medición.

Disposiciones transitorias

FC14. La NIC 41 no contiene disposiciones transitorias para la adopción por primera vez de la base contable de acumulación (o devengo). Esta Norma contiene tales disposiciones para ayudar a las entidades a aplicar esta Norma cuando adopten por primera vez la base contable de acumulación (o devengo).

Ejemplos ilustrativos

Estos Ejemplos acompañan a la NICSP 27, pero no son parte de la misma.

Los extractos de los estados de rendimiento financiero y de los estados de situación financiera se suministran solo para mostrar los efectos de las transacciones que se describen a continuación. Estos extractos no cumplen necesariamente todos los requerimientos de presentación e información a revelar de otras Normas.

El primer ejemplo ilustra cómo los requerimientos de información a revelar de esta Norma pueden ser puestos en práctica por una entidad lechera. Esta Norma recomienda la separación del cambio en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos de una entidad en cambio físico y cambio de precio. Esta separación se refleja en el primer ejemplo. El segundo ejemplo ilustra cómo separar el cambio físico del cambio en el precio.

Requerimientos de información a revelar

Estado de situación financiera

Entidad XYZ	Notas	31 diciembre 20X8	31 diciembre 20X7
		Unidad monetaria (u.m.)	u.m.
ACTIVOS			
Activos corrientes			
Efectivo		10.000	10.000
Cuentas por cobrar		88.000	65.000
Inventarios		82.950	70.650
Activos corrientes totales		180.950	145.650
Activos no corrientes			
Activos biológicos para producir frutos			
Ganado lechero – por madurar ⁽¹⁾		52.060	47.730
Ganado lechero – maduro ¹		372.990	411.840
Subtotal – activos biológicos para producir frutos	3	425.050	459.570
Propiedades, planta y equipo		1.462.650	1.409.800
Activos no corrientes totales		1.887.700	1.869.370
Activos totales		2.068.650	2.015.020
PASIVOS			
Pasivos corrientes			
Cuentas por pagar		122.628	150.020
Pasivos corrientes totales		122.628	150.020
ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO			
Capital aportado		1.000.000	1.000.000

¹ Una entidad debe proporcionar una descripción de los activos biológicos que distinga entre activos biológicos consumibles y para producir y entre aquéllos mantenidos para la venta y aquellos mantenidos para su distribución sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica. Esta información a revelar tomaría la forma de una descripción cuantificada que puede acompañarse por una narración descriptiva. También se recomienda a la entidad, pero no se exige, distinguir entre activos biológicos maduros y por madurar, según proceda. Una entidad revelará las bases sobre las que hace estas distinciones. Este ejemplo muestra la información a revelar de activos biológicos para producir frutos en el estado de situación financiera. La información para cumplir otros requerimientos de información a revelar es revelada en las notas a los estados financieros, según lo permitido.

Entidad XYZ	Notas	31 diciembre 20X8	31 diciembre 20X7
		Unidad monetaria (u.m.)	u.m.
Resultados acumulados (ahorro)		946.022	865.000
Total activos netos/patrimonio		1.946.022	1.865.000
Total activos netos/patrimonio y pasivos		2.068.650	2.015.020

Estado de rendimiento financiero

Entidad XYZ	Notas	u.m.	
		Año finalizado	
		31 diciembre 20X8	
Valor razonable de la leche producida			518.240
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los costos de venta del ganado lechero mantenido para la venta	3		39.930
			558.170
Inventarios utilizados			(137.523)
Costos de personal			(127.283)
Gastos por depreciación			(15.250)
Otros gastos de la operación			(197.092)
			(477.148)
Resultado del periodo (ahorro)			81.022

Estado de cambios en los activos netos/patrimonio

	Año que termina el 31 de diciembre de 20X8		
	u.m.	u.m.	u.m.
	Capital aportado	Resultados acumulados (Ahorro)	Total
Saldo al 1 de enero de 20X8	1.000.000	865.000	1.865.000
Resultado positivo (ahorro) del periodo	-	81.022	81.022
Saldo a 31 de diciembre de 20X8	1.000.000	946.022	1.946.022

*Estado de Flujo de Efectivo*²

Entidad XYZ	Año finalizado
	31 diciembre 20X8
	u.m.
Flujos de efectivo por actividades de operación	
Cobros por ventas de leche	498.027
Cobros por ventas de ganado	97.913
Pagos a proveedores y personal	(504.025)
Pagos por compras de ganado	(23.815)
Efectivo neto procedente de actividades de operación	68.100
Flujos de efectivo por actividades de inversión	
Adquisición de propiedades, planta y equipo	(68.100)
Efectivo neto utilizado en actividades de inversión	(68.100)
Incremento neto de efectivo	0
Efectivo al comienzo del año	10.000
Efectivo al final del año	10.000

Notas

1. Operaciones y actividades principales

La Entidad XYZ (“la Entidad”) se dedica a la producción de leche. A 31 de diciembre de 20X8, la Entidad contaba con 419 vacas productoras de leche (activos maduros para producir frutos), y 137 terneras en crecimiento que producirán leche en el futuro (activos inmaduros para producir frutos). La Entidad produjo 157.584 Kg. de leche con un valor razonable menos los costos de venta de 518.240 u.m. (el valor razonable de este producto agrícola se determina en el momento del ordeño) en el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8. La Entidad no posee ningún activo biológico consumible.

2. Políticas contables

Ganado y leche

El ganado se mide a su valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable del ganado se determina sobre la base de los precios de mercado de

² Este estado de flujos de efectivo informa de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación utilizando el método directo. La NICSP 2, "Estado de Flujos de Efectivo" requiere que una entidad informe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación utilizando el método directo o el método indirecto. La NICSP 2 recomienda utilizar el método directo.

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

3. Activos biológicos

	20X8
Conciliación de los valores en libros del ganado lechero	u.m.
Importe en libros al 1 de enero de 20X8	459.570
Incrementos debidos a compras	26.250
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los costos de venta atribuible a cambios físicos ³	15.350
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los costos de venta atribuible a cambios precios ⁴	24.580
Decrementos debidos a ventas	(100.700)
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X8	<u>425.050</u>

4. Estrategias de gestión de riesgos financieros

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

Cambio físico y cambio de precio

El siguiente ejemplo ilustra cómo separar el cambio físico del cambio en el precio. La separación del cambio en el valor razonable menos los costos de venta, entre la parte atribuible a los cambios físicos y la parte atribuible a los cambios de precio es una recomendación pero no una exigencia de esta Norma.

Un rebaño de diez animales de 2 años fue adquirido a 1 de enero de 20X8. El 1 de julio de 20X8 se compró un nuevo animal de 2,5 años por 108 u.m... y nació otro en esa misma fecha. No se vendió ni se dispuso de ningún animal durante el periodo. Los valores razonables por unidad menos los costos de venta fueron los siguientes:

	u.m.	u.m.
Animal de 2 años a 1 de enero de 20X8	100	
Animal recién nacido a 1 de julio de 20X8	70	
Animal de 2,5 años a 1 de julio de 20X8	108	
Animal recién nacido a 31 de diciembre de 20X8	72	

³ La separación del cambio en el valor razonable menos los costos de venta, entre la parte atribuible a los cambios físicos y la parte atribuible a los cambios de precio es una recomendación pero no una exigencia de esta Norma.

⁴ Véase Nota 3.

AGRICULTURA

Animal de 0,5 años a 31 de diciembre de 20X8	80	
Animal de 2 años a 31 de diciembre de 20X8	105	
Animal de 2,5 años a 31 de diciembre de 20X8	111	
Animal de 3 años a 31 de diciembre de 20X8	120	
Valor razonable menos los costos de venta del rebaño a 1 de enero de 20X8 (10 x 100)		1.000
Compra el 1 de julio de 20X8 (1 x 108)		108
Incremento en el valor razonable menos los costos de venta debido a cambios en los precios:		
$10 \times (105 - 100)$	50	
$1 \times (111 - 108)$	3	
$1 \times (72 - 70)$	2	55
Incremento en el valor razonable menos los costos de venta debido a cambios físicos:		
$10 \times (120 - 105)$	150	
$1 \times (120 - 111)$	9	
$1 \times (80 - 72)$	8	
1×70	70	237
Valor razonable menos los costos de venta del rebaño a 31 de diciembre de 20X8		
11×120	1.320	
1×80	80	1.400

Comparación con la NIC 41

La NICSP 27. *Agricultura* se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la NIC 41 *Agricultura* (2001) modificada hasta el 31 de diciembre de 2008. Las principales diferencias entre la NICSP 27 y la NIC 41 son las siguientes:

- La definición de “actividad agrícola” incluye las transacciones para la distribución de activos biológicos sin contraprestación. o por una contraprestación simbólica. La NIC 41 no se refiere a estas transacciones.
- La sección de alcance aclara que los activos biológicos mantenidos para la provisión o suministro de servicios no se tratan en esta Norma. La NIC 41 no incluye esta aclaración.
- La NIC 41 incluye los requerimientos para subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de venta. La NICSP 27 no incluye requerimientos ni guías para subvenciones del gobierno, porque la NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* proporciona requerimientos y guías relacionadas con subvenciones del gobierno en transacciones sin contraprestación.
- La NICSP 27 contiene requerimientos para la medición en el reconocimiento inicial y en cada fecha de presentación de activos biológicos adquiridos a través de una transacción sin contraprestación.
- Esta Norma contiene un requerimiento adicional de información a revelar para activos biológicos para los que el uso o capacidad para vender de la entidad. está sujeta a restricciones.
- Esta Norma contiene un requerimiento para distinguir entre activos biológicos consumibles y activos biológicos para producir frutos y entre activos biológicos mantenidos para la venta y aquellos mantenidos para su distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica. Esta información a revelar tomaría la forma de una descripción cuantificada que puede acompañarse por una narración descriptiva. La NIC 41 recomienda, pero no exige, a las entidades que suministren una descripción cuantificada de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo en ella entre activos biológicos consumibles y para producir frutos o entre activos biológicos maduros y por madurar según proceda.
- Esta Norma contiene provisiones transitorias sobre la adopción por primera vez de la contabilidad de base contable de acumulación (o devengo). La NIC 41 no incluye estas disposiciones transitorias.
- La NICSP 27 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 41. Los ejemplos más significativos son el uso de los términos

beneficios económicos y potencial de servicio futuros, resultados (ahorro o desahorro). y estado de rendimiento financiero en la NICSP 27. Los términos equivalentes en la NIC 41 son beneficios económicos futuros. resultado del periodo y estado de resultado integral.