

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 Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las NIIF, las 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” y “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 31 de enero de 2020.

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

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

- NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- *La aplicabilidad de las NICSP* (emitido en abril de 2016)
- *Mejoras a las NICSP 2015* (emitido en abril de 2016)
- La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *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
2	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
3	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
5	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
6	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
7	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
8	Eliminado	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
9	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016

Párrafo afectado	Cómo está afectado	Afectado por
9A	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
9B	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
9C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
13	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
28	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
34	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
40	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016
48	Modificado	Mejoras a las NICSP abril de 2016 NICSP 40 enero de 2017
55	Eliminado	NICSP 33 enero de 2015
56A	Nuevo	NICSP 33 enero de 2015
56B	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
56C	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
56D	Nuevo	Mejoras a las NICSP abril de 2016
56E	Nuevo	La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016
56F	Nuevo	NICSP 40 enero de 2017
57	Modificado	NICSP 33 enero de 2015

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, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, y el *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de 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, excepto las plantas productoras;** y
 - (b) **producto agrícola en el momento de su cosecha o recolección.**
3. Esta Norma no es aplicable a:
 - (a) terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*, y la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*);
 - (b) Las plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola (véase la NICSP 17). Sin embargo, esta Norma, se aplicará a los productos de esas plantas productoras.
 - (c) activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NICSP 31 *Activos Intangibles*); y
 - (d) 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, en el momento de la cosecha o recolección. A partir de entonces, es de aplicación la NICSP 12, u otra Norma que corresponda. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas después de su cosecha; por ejemplo, el procesamiento de las uvas para su transformación en vino por un 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 en una plantación maderera forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Plantas de algodón	Algodón cosechado	Hilo de algodón, vestidos
Caña de azúcar	Caña recolectada	Azúcar
Plantas de tabaco	Hojas recolectadas	Tabaco curado
Matas de té	Hojas recolectadas	Té
Cepas de vid	Uvas vendimiadas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Palmas aceiteras	Fruta recolectada	Aceite de palma
Árboles de caucho	Látex recolectado	Productos de caucho

Algunas plantas, por ejemplo, matas de té, viñedos, palmas aceiteras y árboles de caucho, habitualmente cumplen la definición de una planta productora y están en el alcance de la NICSP 17. Sin embargo, los productos que se desarrollan en las plantas productoras, por ejemplo, las hojas de té, uvas, el fruto de la palma aceitera y el látex, están dentro del alcance de la NICSP 27.

7. [Eliminado]

8. [Eliminado]

Definiciones

Agricultura-Definiciones relacionadas

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

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

Una **planta productora** es una planta viva que:

- (a) se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas;
- (b) se espera que produzca durante más de un periodo; y
- (c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

Un **activo biológico** es cualquier animal vivo o planta.

La transformación biológica 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 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** es una agregación de animales vivos o plantas similares.

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

- 9A. Los siguientes elementos no son plantas productoras:
- (a) plantas cultivadas para ser cosechadas como productos agrícolas (por ejemplo, árboles cultivados para su uso como madera);
 - (b) plantas cultivadas para generar productos agrícolas cuando existe más que una probabilidad remota de que la entidad cosechará también y venderá la planta como producto agrícola, de forma distinta a la venta incidental del producto de raleos y podas (por ejemplo, árboles que se cultivan por sus frutos o su madera); y
 - (c) cosecha anual (por ejemplo, maíz y trigo).
- 9B. Cuando las plantas productoras dejan de utilizarse para generar productos pueden cortarse y venderse como raleos y podas, por ejemplo, para utilizarse como leña. Estas ventas de poca importancia de raleos y podas no impedirían que la planta satisfaga la definición de una planta productora.
- 9C. Los productos que se desarrollan en plantas productoras son activos biológicos.

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, características genéticas, 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 separadamente.

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 fiable¹.**
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 del mercado 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 atributos 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 refleja el valor actual de mercado en el que un comprador y un vendedor interesados realizarían 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

¹ La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 discute el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

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 se aplica 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, cuando 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 del 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, podría no haber disponibles precios o valores de mercado para un activo biológico en su condición actual. Para determinar el valor razonable en estas circunstancias, 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 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).
27. Al acordar el precio de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados, consideran las posibles variaciones 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 incorpora 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 coherentes 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) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, en el caso de semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes del final del periodo de presentación o de ganado adquirido recientemente); 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 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 en el reconocimiento inicial de un activo biológico al valor razonable menos los costos de venta y de 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 activo biológico. Puede aparecer una ganancia en el reconocimiento inicial de un activo biológico, como por ejemplo cuando nace un becerro.
32. **Cualquier ganancia o pérdida surgida en el reconocimiento inicial de un producto agrícola a valor razonable menos costos de venta se incluirá en los resultados (ahorro o desahorro) del periodo en el que surja.**
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 que 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.**
35. La presunción del párrafo 34 solo puede ser rechazada en el momento del 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 a cambio de 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, los productos obtenidos de una planta productora 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 productores no son productos agrícolas, sino que se mantienen para generar productos. 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.
41. La revelación de información 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 hacer la revelación de 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 es objeto de revelación en otra parte en 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 debidas a ventas
 - (e) disminuciones debidas a distribuciones sin contraprestación, o por una contraprestación simbólica;
 - (f) las disminuciones debidas a la cosecha o recolección;
 - (g) Incrementos derivados de combinaciones de entidades del sector público;

- (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 un activo biológico puede variar por cambios físicos y por cambios en los precios de mercado. La revelación 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 significativa de ingresos o gastos, 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 los porcentajes de depreciación utilizados; 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

55. [Eliminado]

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.
- 56A. La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)*, emitida en enero de 2015 modificó los párrafos 55 y 57. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho periodo.

- 56B. Los párrafos 34 y 48 fueron modificados por *el documento Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.
- 56C. Los párrafos 2, 3, 5, 6, 9, 28 y 40 fueron modificados y los párrafos 9A, 9B y 9C añadidos por el documento *Mejoras a las NICSP 2015* emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad debe aplicar estas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
- 56D. En el periodo de presentación en que se aplique por primera vez las modificaciones de las NICSP 17 y NICSP 27 a partir de la parte IV del documento *Mejoras a las NICSP 2015*, una entidad no necesita revelar la información cuantitativa requerida por el párrafo 33(f) de la NICSP 3 para el periodo corriente. Sin embargo, una entidad presentará la información cuantitativa requerida por el párrafo 33(f) de la NICSP 3 para cada periodo anterior presentado.
- 56E. Los párrafos 7 y 8 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.
- 56F. El párrafo 48 fue modificado por la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017. Una entidad aplicará esta modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.
57. Cuando una entidad adopte la base de contabilización de acumulación (o devengo) tal y como se define en la NICSP 33 *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará se aplicará a los estados financieros anuales que abarquen periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Apéndice

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminado]

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 desviación de la NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados para el sector público, o cuando sea necesaria la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en *Comparación con la 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(d) 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 contenida 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 o 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 añadió requerimientos de información a revelar 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 de 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 a cambio de 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 revelación 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). Cuando se emitió, esta Norma contenía tales disposiciones para ayudar a las entidades a aplicar esta Norma al adoptar por primera vez la base contable de acumulación (o devengo). Estas disposiciones han sido reemplazadas por las guías en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo)*.

Revisión de la NICSP 27 como resultado de la Parte II de Mejoras a las NICSP 2015: cuestiones planteadas por los agentes interesados

- FC15. Los agentes Interesados indicaron que las NICSP hacen mención a los activos no corrientes mantenidos para la venta y grupos en disposición de forma incongruente. El IPSASB concluyó que la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, solo puede ser apropiada para el sector público en determinadas circunstancias, por las siguientes razones:

- (a) Las ventas de activos en el sector público pueden no estar completadas dentro de un año debido a los niveles de aprobación requeridos. Esto plantea cuestiones sobre la relevancia y congruencia de la información proporcionada de acuerdo con la NIIF 5. En concreto, el IPSASB destaca que, según la NIIF 5, los activos no corrientes mantenidos para la venta no se deprecian. Al IPSASB le preocupa que no depreciar activos durante un periodo amplio pueda ser inapropiado.

- (b) Muchos activos en el sector público se disponen mediante una transferencia o distribución sin contraprestación o por una contraprestación simbólica. Puesto que la NIIF 5 trata las ventas a valor razonable, los requerimientos de medición e información a revelar pueden no proporcionar información relevante para estas transferencias. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de medición e información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados cuando se prevea que las ventas tendrán lugar a valor razonable.
- (c) Muchas operaciones discontinuadas en el sector público son operaciones en las que anteriormente se proporcionaban servicios a coste cero o simbólico. Puesto que la NIIF 5 trata las operaciones discontinuadas que eran o unidades generadoras de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo antes de su disposición o clasificación como mantenidas para la venta, los requerimientos de información a revelar pueden no proporcionar información relevante para las operaciones discontinuadas del sector público. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados en los casos en que las operaciones discontinuadas fueran anteriormente o unidades generadoras de efectivo o uno o más grupos de unidades generadoras de efectivo.

Puesto que el IPSASB había concluido que la NIIF 5 solo sería apropiada en el sector público en circunstancias limitadas, el IPSASB acordó eliminar las referencias en las IPSAS a normas contables nacionales o internacionales que tratan activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas. Al IPSASB le preocupaba que mantener esta referencia pudiera dar lugar a que las entidades siguieran los requerimientos de la NIIF 5 en circunstancias en las que no fuera apropiado. El IPSASB señaló que la NICSP 3 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, proporciona guías para elegir políticas contables para transacciones que no se tratan específicamente en las NICSP. Estas guías permitirían que las entidades adopten una política contable que sea congruente con la NIIF 5 en los casos en que la entidad lo considere apropiado.

**Revisión de la NICSP 27 como resultado del documento del IASB
Modificaciones de Alcance Limitado emitido en junio de 2014**

- FC16. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 41 incluidas en las modificaciones de alcance limitado tituladas *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y la NIC 41) emitida por el IASB en junio de 2014 y por lo general coincidió en que no había razón específica del sector público para no adoptar las modificaciones.

Revisión de la NICSP 27 como resultado del documento del IPSASB *La Aplicabilidad de las NICSP*, emitida en abril de 2016

FC17. El IPSASB emitió *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades comerciales del sector público”, cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 1.

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.)	u.m.
ACTIVOS			
Activos corrientes			
Efectivo		10.000	10.000
Cuentas por cobrar		88.000	65.000
Inventarios		82.950	70.650
Total activos corrientes		180.950	145.650
Activos no corrientes			
Activos biológicos para producir frutos			
Ganado lechero – por madurar ²		52.060	47.730
Ganado lechero – maduro ²		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
Total activos no corrientes		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

² 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.

AGRICULTURA

Entidad XYZ	Notas	31 diciembre 20X8	31 diciembre 20X7
		Unidad monetaria	u.m.
		(u.m.)	
ACTIVOS NETOS/PATRIMONIO			
Capital aportado		1.000.000	1.000.000
Resultados (ahorro) acumulados		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
<i>Estado de Rendimiento Financiero</i>			
			u.m.
Entidad XYZ	Notas	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 operativos		(197.092)	
			(477.148)
Resultado (ahorro) del período			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.
	Resultados		
	Capital aportado	(ahorro) acumulados	Total
Saldo al 1 de enero de 20X8	1.000.000	865.000	1.865.000
Resultado (ahorro) del período	-	81.022	81.022
Saldo a 31 de diciembre de 20X8	1.000.000	946.022	1.946.022

Estado de flujos de efectivo³

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 al 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 los animales con edad, raza y características genéticas similares. La leche se valora inicialmente por su valor razonable menos los costos de venta en

³ 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.

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 ⁴	15.350
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los costos de venta atribuible a cambios precios ⁵	24.580
Decrementos debidos a ventas	(100.700)
Importe en libros al 31 de diciembre de 20X8	425.050

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 gestionar 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 correspondientes costos de venta, han sido 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	

⁴ 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.

⁵ Véase la nota al pie 4.

Animal recién nacido a 31 de diciembre de 20X8	72
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
<hr/>	
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 futuros y potencial de servicio, 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.