

# AGRICULTURA NIC 41

Elaborado por:  
**Lic. Rocío Paletti**

# AGRICULTURA NIIC 41

## ANÁLISIS DE NIC 41

En la presente lectura estudiaremos todo lo relacionado con la Norma Internacional de Contabilidad 41 Agricultura, ésta prescribe el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

Para comenzar es importante conocer unas definiciones que serán fundamentales para comprender este tema.

### TÉRMINOS CLAVE

#### ACTIVIDAD AGRÍCOLA

Es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.

#### PRODUCTO AGRÍCOLA

Es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.

#### UN ACTIVO BIOLÓGICO

Es un animal vivo o una planta.

#### LA TRANSFORMACIÓN BIOLÓGICA

Comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.



## **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.

## **UN GRUPO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS**

Es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.

## **LA COSECHA O RECOLECCIÓN**

Es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

## **IMPORTE EN LIBROS**

Es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera.

## **VALOR RAZONABLE**

Es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición.

## **GOBIERNO**

Se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

## **AYUDAS GUBERNAMENTALES**

Son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades, seleccionadas bajo ciertos criterios.



No son ayudas gubernamentales, para el propósito de la NIC 20, los beneficios que se producen indirectamente sobre las entidades por actuaciones sobre las condiciones generales del comercio o la industria, tales como el suministro de infraestructura en áreas en desarrollo o la imposición de restricciones comerciales a los competidores.

**SON AYUDA GUBERNAMENTAL EN FORMA DE TRANSFERENCIAS DE RECURSOS A UNA ENTIDAD A CAMBIO DEL CUMPLIMIENTO PASADO O FUTURO DE CIERTAS CONDICIONES RELACIONADAS CON LAS ACTIVIDADES DE OPERACIÓN DE LA ENTIDAD.**

### **SUBVENCIONES DEL GOBIERNO**

Se excluyen aquellas formas de ayudas gubernamentales a las que no cabe razonablemente asignar un

valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

### **SUBVENCIONES RELACIONADAS CON ACTIVOS:**

Son subvenciones del gobierno cuya concesión implica que la entidad beneficiaria debe comprar, construir o adquirir de cualquier otra forma activos fijos. Pueden también establecerse condiciones adicionales restringiendo el tipo o emplazamiento de los activos, o bien los periodos durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos.

### **SUBVENCIONES RELACIONADAS CON LOS INGRESOS:**

Son las subvenciones del gobierno distintas de aquéllas que se relacionan con activos.

*(Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, págs. A670,A671,A1085,A1086)*



Esta Norma Internacional de Contabilidad 41 debe aplicarse para la contabilización de lo que vemos en la ilustración N° 1, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:



Ilustración 1. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1084)

También es importante aclarar que esta Norma no debe aplicarse en:

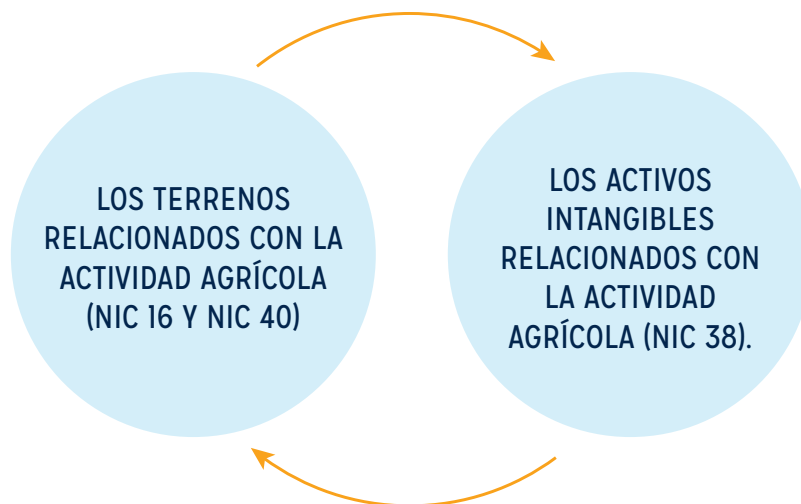


Ilustración 2. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1084)

## ACTIVO BIOLÓGICO Y PRODUCTO AGRÍCOLA

Como se observa en la ilustración N° 1 y según indica la Norma, ésta se aplica a los productos agrícolas (los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad) pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección.

En este sentido, la NIC 41 es clara al indicar que, luego de ese punto, es decir, luego de la cosecha o recolección, son de aplicación la NIC 2 Inventarios, o las otras Normas relacionadas con los productos.

Por lo tanto, esta NIC 41 resalta que no regula “el procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado.

Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola manejada por esta Norma.” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1084)

Para comprender mejor esta distinción entre el activo biológico, el producto agrícola y los productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección, veamos la ilustración N° 3:

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes
Ovejas lama	Hilo de lana	Alfombras
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

*Ilustración 3. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1084)*

Cuando se habla de actividad agrícola, la Norma explica que la misma abarca una gama de actividades diversas; por ejemplo:

- Engorde del ganado
- La silvicultura
- Los cultivos de plantas de ciclo anual o perennes
- El cultivo en huertos y plantaciones
- La floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías).

Aunque parezca actividades muy diferentes, se pueden encontrar entre ellas ciertas características comunes, como por ejemplo las que observamos en la ilustración N° 4:



---

**CAPACIDAD  
DE CAMBIO**

Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.

---

**GESTIÓN  
DEL CAMBIO**

La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad y temperatura)

Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosque naturales).

---

**MEDICIÓN  
DEL CAMBIO**

Tanto el cambio cualitativo (por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, cobertura, grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como cuantitativo (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, medirá y controlará como una función rutinaria de la gerencia.

---

*Ilustración 4. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, págs. A1085-A1086)*





La misma Norma nos explica que la transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:

---

**CAMBIOS EN LOS ACTIVOS A TRAVÉS DE:**

- A. Crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta).
- B. Degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta).
- C. Procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales).

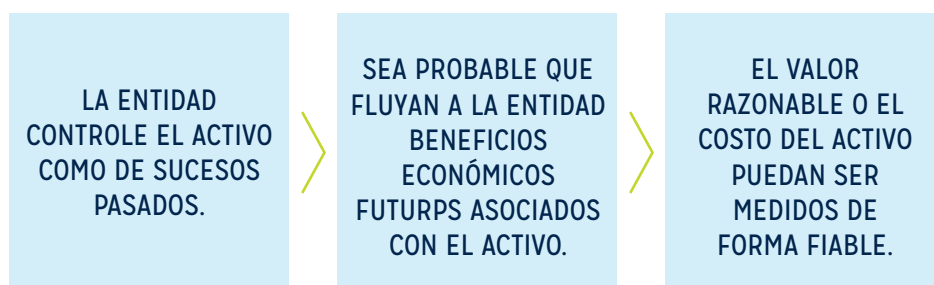
---

**OBTENCIÓN DE PRODUCTOS AGRÍCOLAS, TAL COMO:**

- A. El látex, la hoja de té, la lana y la leche.
- 

*Ilustración 5. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1086).*

Ahora bien, podemos preguntarnos a estas alturas en qué momento se reconoce un activo biológico o producto agrícola, en este caso la Norma dice que se reconocerá sólo cuando se cumplan las condiciones presentadas en la ilustración N° 6.



*Ilustración 6. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1086).*

## GANANCIAS Y PÉRDIDAS

Dadas las características propias de estos tipos de activos, se pueden producir ganancias y pérdidas en el reconocimiento inicial de los mismos, en este sentido, la Norma indica que:

“

Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.

Puede aparecer una pérdida, en el reconocimiento inicial de un activo biológico, porque es preciso deducir los costos de venta, al determinar el valor razonable menos los costos de venta del mencionado activo biológico. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro.

Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos de venta, deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan.

Puede aparecer una ganancia o una pérdida, en el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. (A1089).

”

---

**Un activo biológico** se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del período sobre el que se informa, a su **valor razonable menos los costos de venta**, excepto en el caso, descrito más adelante, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

---

**Los productos agrícolas cosechados o recolectados** que procedan de los activos biológicos de una entidad se medirán a su valor **razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección**. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra Norma que sea de aplicación.

---

La medición del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad.

---

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

---

**Un activo biológico** se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del período sobre el que se informa, a su **valor razonable menos los costos de venta**, excepto en el caso, descrito más adelante, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

---

**Los productos agrícolas cosechados o recolectados** que proceden de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor **razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección**. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 inventarios, u otra Norma que sea de aplicación.

---

*Ilustración 7. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1087)*

## VALORACIÓN Y EL VALOR RAZONABLE

Para comenzar este apartado, debemos considerar que los activos biológicos, como cualquier activo debe poder controlarse, para demostrar la propiedad del mismo.

Este control puede darse, como explica la NIC 41, con el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el tiempo de la adquisición, el nacimiento o el destete.

Con respecto a la valoración, la Norma nos explica que los beneficios futuros se evalúan, habitualmente, por medición de los atributos físicos significativos. En este sentido, veamos qué ocurre con los activos biológicos y con los productos agrícolas, en la siguiente ilustración. Al hablar de valor razonable, debemos preguntarnos de qué manera se puede calcular el mismo, para eso veamos la ilustración N° 8



---

La medición del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad.

---

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

---

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 medir el valor razonable, puesto que el valor razonable pretende reflejar las condiciones corrientes de mercado, en el que compradores y vendedores podrían acordar una transacción.

Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato.

En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37.

---

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.

---

*Ilustración 8. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1087)*



Los costos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, especialmente cuando:

Haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes del final del período sobre el que se informa).

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).

*Ilustración 9. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1086)*

Existen casos particulares, donde, por ejemplo, los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo los árboles de una plantación forestal).

En estas circunstancias, que son muy comunes, como explica la Norma, es posible que pueda no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero sí exista un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por:

- A** LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS
- B** LOS TERRENOS NO PREPARADOS
- C** LAS MEJORAS EFECTUADAS EN DICHS TERRENOS.

Al medir el valor razonable de los activos biológicos, la entidad puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos de la siguiente manera:

- Valor razonable que corresponda a los activos combinados
- Valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.
- = Valor razonable de los activos biológicos**



## IMPOSIBILIDAD DE MEDIR EL VALOR RAZONABLE DE FORMA FIABLE

Como se adelantó en la ilustración N° 7, existen casos donde no es posible medir el valor razonable de manera fiable, por ser casos poco comunes, la NIC 41 nos dice que, aunque siempre se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable, esa presunción puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios cotizados de mercado, y para los cuales se haya determinado rotundamente que no son fiables otras mediciones alternativas del valor razonable.

En estas situaciones, los activos biológicos deben ser medidos de la siguiente manera:

---

Costo

- Depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor.

---

■ **Valor razonable**



Finalmente, la NIC 41 nos da otros lineamientos al respecto del valor razonable:

---

Una vez que el valor razonable de estos activos biológicos pase a medirse fiablemente, la entidad debe medirlos a su valor razonable menos los costos de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumple los criterios para ser clasificado como mantenimiento para la venta (o ha sido incluido en un grupo de activos para su disposición que ha sido clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con los criterios de la NIIF 5, se supone que el valor razonable puede ser medido con fiabilidad.

---

La presunción de que siempre existe forma fiable de medir el valor razonable sólo puede ser rechazado en el momento del reconocimiento inicial. La 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.

---

En todos los casos, en el punto de cosecha o recolección, la entidad debe medir los productos agrícolas a su valor razonable menos los costos de venta. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola, en el punto de si cosecha o recolección, puede medirse siempre de forma fiable.

---

Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, una entidad considerará la NIC 2, la NIC 16 y la NIC 36.

---

*Ilustración 10. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1089)*





## CONTABILIZACIÓN DE SUBVENCIONES OFICIALES

### SUBVENCIONES DEL GOBIERNO

Como ya sabemos, las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la compañía.

La NIC 41 nos dice muy claramente:

“

Una subvención del gobierno incondicional, relacionada con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos los costos de venta, se reconocerá en el resultado del periodo cuando, y solo cuando, tal subvención se convierta en exigible. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. (A1090).

”

También, para ayudarnos a echar luz sobre este tema, la Norma puntualiza lo que podemos observar en las siguientes ilustraciones.

---

Si una subvención del gobierno relacionada con un activo biológico, que se mide a su valor razonable menos los costos de venta, está condicionada incluyendo situaciones en las que la subvención requiere que una entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas, la entidad reconocerá la subvención del gobierno en el resultado de período cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.

---

Los términos y condiciones de las subvenciones del gobierno pueden ser variadas,

- A. Por ejemplo, una subvención del gobierno puede requerir que una entidad cultive la tierra en una ubicación determinada durante cinco años, y exigir que la entidad devuelva toda la subvención si la cultiva durante un período inferior.
  - B. En ese caso, la subvención del gobierno no se reconocerá en resultados hasta que hayan pasado los cinco años.
  - C. Sin embargo, si los términos de la subvención permitiesen retener parte de la misma conforme al tiempo que haya pasado, la entidad reconocerá esa parte en resultados en función del tiempo transcurrido.
- 

*Ilustración 11. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1090)*



La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos biológicos que se midan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

---

Esta Norma exige un tratamiento diferente del previsto en la NIC 20 si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico medido al valor razonable menos los costos de venta, o bien si la subvención exige que la entidad no realice una actividad agrícola específica.

---

La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos biológicos que se midan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

---

*Ilustración 12. Fuente: (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 2010, pág. A1090)*

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2010). *Normas Internacionales de Información Financiera* (Vol. A). Londres, Reino Unido: Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2010). *Normas Internacionales de Información Financiera* (Vol. B). Londres, Reino Unido: Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

Guajardo Cantú, G., & Andrade de Guajardo, N. E. (2008). *Contabilidad Financiera* (5° ed.). México, D.F.: McGraw-Hill Interamericana.

Horngren, C. T., Harrison, W. T., & Robison, M. A. (1997). *Contabilidad* (2° ed.). (M. Gómez Escudero, Trad.) México: Prentice Hall Hispanoamericana, S.A.

IFRS Foundation. (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres: IFRS Foundation.

Mesén Figueroa, V. (2007). *Aplicaciones prácticas de las NIIF*. San José, Costa Rica: Editorial Tecnológica de Costa Rica.

Meza Vargas, C. (2000). *Contabilidad, análisis de cuentas* (1°, 3° reimp. ed.). San José, Costa Rica: EUNED.

Piedra Herrera, F., Balboa La Chica, P. M., Déniz Mayor, J. J., & Suárez Falcón, H. (2009). *Contabilidad Financiera* (Vol. I). (F. M. García Tomé, Ed.) Madrid, España: Delta Publicaciones.

Romero López, Á. J. (2010). *Principios de Contabilidad* (4° ed.). México D.F., México: McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.



The logo for ILUMNO, featuring the word "ILUMNO" in white, uppercase, sans-serif font. The letter "O" is replaced by a white circle with a small gap at the top, resembling a stylized eye or a lens. The logo is positioned on the left side of the page, within an orange rectangular background.

ILUMNO