

**MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION
IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 28**

El documento adjunto, ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM

Saluda Atentamente,

EVELYN CANALES SANDOVAL
Secretaria General
Colegio de Contadores de Chile A.G.

JOSE LUIS BARRIA ZUÑIGA
Presidente Nacional
Colegio de Contadores de Chile A.G.

MATERIAL DE APOYO PARA LA CAPACITACION IFRS PARA EPYM - Entidades Pequeñas y Medianas - 28

El presente documento ha sido preparado por el área de capacitación técnica del Colegio de Contadores de Chile A.G., cuyo objetivo es el apoyo en la capacitación de los profesionales del área contable de este Colegio Profesional, el cual contiene material explicativo sobre las materias presentadas en el mismo. El contenido de este documento es un resumen que ha sido preparado en base al respectivo material de entrenamiento en español preparado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene en su página Web el International Financial Reporting Standards, relacionado con las IFRS para EPYM.

Capítulo 34 relacionado con Sección 34 – Actividades Especiales

Alcance

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

Notas

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

- La actividad agrícola es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación biológica de activos biológicos ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales (es decir, animales vivos o plantas).
- Las actividades de extracción abarcan la exploración, evaluación o extracción de recursos minerales (por ejemplo, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares) (párrafo 34.11).
- Un acuerdo de concesión de servicios es un acuerdo mediante el cual un Gobierno u otro organismo del sector público contrata a un operador privado para desarrollar (o mejorar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales (*Glosario*).

Una característica de estos acuerdos de servicios es la naturaleza de servicio público de la obligación asumida por el operador. Existen políticas públicas que hacen referencia a los servicios relacionados con la infraestructura que se proporcionan al público, independientemente de quién sea la parte que opera el servicio. El acuerdo de servicio obliga contractualmente al operador a proporcionar los servicios al público en nombre de la entidad del sector público. Otras características comunes son las siguientes:

- (a) la parte que concede el acuerdo de servicio (la concedente) es una entidad del sector público, lo que incluye a los organismos gubernamentales, o bien una entidad del sector privado en la que se ha delegado la responsabilidad del servicio.
- (b) el operador es responsable, al menos, de una parte, de la gestión de la infraestructura y servicios relacionados y no actúa simplemente como un agente por cuenta de la concedente.
- (c) el contrato establece los precios iniciales que debe recaudar el operador y regula las revisiones de precios durante el periodo de acuerdo del servicio.
- (d) el operador está obligado a entregar la infraestructura a la concedente en unas condiciones especificadas al final del periodo del acuerdo, sin contraprestación o con una contraprestación pequeña, independientemente de cuál haya sido la parte que la haya financiado inicialmente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Agricultura

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

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

(b) La entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los demás activos biológicos.

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

Ej 5 Una entidad cultiva una sola especie de conífera de crecimiento rápido en un ciclo de 10 años. La entidad es una de muchos productores que cultivan la misma especie de pino en una gran superficie de terreno similar.

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

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

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

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

importe el valor razonable del terreno recientemente talado en la misma área, para medir el valor razonable de sus árboles.

Ej 6 Una entidad cultiva una amplia variedad de especies de árboles de madera dura de crecimiento lento en bosques "naturales". Los ciclos de crecimiento de estas especies varían entre los 60 y 120 años, y debido a la topografía única y variada de los bosques de la entidad, los ciclos de cada especie varían considerablemente. La entidad es la única que cultiva árboles para madera en la jurisdicción donde opera.

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

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

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

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

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

Por ejemplo, la gerencia podría evaluar si la medición fiable del valor razonable puede ser fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo proporcionado, teniendo como referencia el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo, descontados a una tasa corriente definida por el mercado. En este ejemplo, la gerencia parece haber obtenido referencias relevantes del sector para fines de gestión, tal como el precio corriente de mercado de los troncos talados de cada tipo de árbol de madera dura que se cultiva y muchos de los datos requeridos para medir el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes de sus activos biológicos de madera en pie (es decir, la gerencia tiene previsiones sobre los gastos e ingresos esperados en el futuro por cada especie de árbol talado). Si la única información adicional necesaria para medir el valor razonable es la tasa de descuento a aplicar a los flujos de efectivo

previstos, sería difícil (o imposible) para la gerencia establecer que el valor razonable no es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Ej 7 Los hechos son iguales a los del ejemplo 6. No obstante, en este ejemplo, la entidad comenzó recientemente a cultivar plantaciones de árboles para madera en la jurisdicción donde opera. Nunca se ha realizado el cultivo de este tipo de plantaciones en esa jurisdicción.

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

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

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

Por ejemplo, la gerencia evaluará si el valor razonable es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo proporcionado (teniendo como referencia el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes de los activos, descontados a una tasa corriente definida por el mercado) y si el resultado es una medida fiable del valor razonable.

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

Reconocimiento

La entidad reconocerá un activo biológico o un **producto agrícola** cuando, y solo cuando:

- (a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;
- (b) sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
- (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

NOTAS

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

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

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

Esta clasificación resulta relevante a la hora de determinar qué sección de la *NIIF para las EPYM* debe aplicar la entidad. Los activos biológicos utilizados en actividades agrícolas se contabilizan de acuerdo con la Sección 34, tanto en el momento inicial como posteriormente (párrafo 34.4). Los productos agrícolas se contabilizan de acuerdo con la Sección 34 solo en el punto de su cosecha o recolección, y posteriormente, de acuerdo con la Sección 13 o la sección que corresponda de la *NIIF para las EPYM*. Los productos resultantes del procesamiento de productos agrícolas tras la cosecha o recolección quedan fuera del alcance de la Sección 34, tanto durante como después del procesamiento. Estos se contabilizan de acuerdo con la Sección 13 u otra sección pertinente de la *NIIF para las EPYM*.

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

Medición – modelo del valor razonable

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

Ejemplos: modelo del valor razonable en activos biológicos

Ej 8 Una entidad cría ganado vacuno para el mercado de carne y vende el ganado a mataderos. Al 31 de diciembre de 20X0, el valor razonable menos los costos de venta del ganado de la entidad es de 10 000 u.m.(4)

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

Ej 9 Los hechos son iguales a los del ejemplo 8. Al 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable menos los costos de venta del ganado es de 15 000 u.m. La entidad no compró ni vendió ninguna res en 20X1. Tampoco nacieron terneros en 20X1.

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

Asientos en el libro diario:

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

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

Ej 10 Los hechos son iguales a los del ejemplo 8. No obstante, en este ejemplo, nacieron ocho terneros en 20X1 y la entidad vendió diez terneras en crecimiento a 200 u.m. cada una, e incurrió en costos de venta de 10 u.m. por ternera. El valor razonable menos los costos de venta de la manada al 31 de diciembre de 20X1 es de 14 000 u.m.

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

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

Asientos en el libro diario:

Dr	Activo: efectivo	1.900 u.m.
	Cr Activo Biológico: activos registrados al valor razonable con cambios en resultados	1.900 u.m

Reconocimiento de la venta de terneras en crecimiento.

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	5.900 u.m.
	Cr Ingreso; resultados:	
	ganancia en valor razonable (activos biológicos)	5.900 u.m.

Reconocimiento del incremento en el valor razonable de la manada.

Ej 11 Al inicio del periodo, un viticultor posee vides sin uvas cuyo valor razonable menos costos de venta es de 1 400 000 u.m. Al final del periodo sobre el que se informa, las vides comienzan a dar uvas parcialmente desarrolladas. El valor razonable menos los costos de venta de las vides con uvas es de 1 650 000 u.m. al final del periodo sobre el que se informa.

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

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados (vides)	250000 u.m.
	Cr Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activo biológico)	250.000 u.m

Reconocimiento del incremento en el valor razonable de las vides.

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

Ejemplos: medición de productos agrícolas

Ej 12 Al final del periodo sobre el que se informa (31 de diciembre de 20X1), las tomateras de un productor de tomates han dado tomates maduros desarrollados. El 31 de diciembre de 20X1, el valor razonable menos los costos de venta de las tomateras con los tomates próximos a ser cosechados se mide en 24 000 u.m. El costo inicial de las tomateras fue de 5500 u.m. y el costo de su cultivo durante 20X1 (plantación, riego y fertilización) fue de 7250 u.m. La entidad cosechó los tomates el 3 de enero de 20X2.

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

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

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

Durante 20X1

Dr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados	5.500 u.m.	
	Cr Activo: efectivo		5.500 u.m.

Reconocimiento de la compra de tomateras.

Dr	Gasto; resultados: costos de plantación, riego y fertilizantes	7.250 u.m.	
	Cr Activo: efectivo		7.250 u.m.

Reconocimiento de los gastos por el cultivo de tomateras.

3 de enero de 20X2

Dr	Gasto; resultados: costo de la cosecha	1.000 u.m.	
	Cr Activo: efectivo		1.000 u.m.

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

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

Dr	Activo; inventario: tomates (=500 ×50u.m. ×99%)	24.750u.m.	
Cr	Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (por el reconocimiento de productos agrícolas)		750u.m.
Cr	Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados		24.000u.m.

Reconocimiento de los tomates en el punto de cosecha a valor razonable menos los costos de venta

Ej 13 El 1 de enero de 20X1, al comenzar el año, el valor razonable menos los costos de venta de las vides de un viticultor es de 1800.000u.m.

Al 31 de enero de 20X1, las vides han dado uvas totalmente desarrolladas que están listas para la cosecha. El valor razonable menos los costos de venta de las vides (con las uvas que han dado) es de 1860000 u.m. Al 31 de enero, el valor razonable menos los costos de venta de las vides sin uvas es de 1380000u.m. Las uvas se cosechan el 31 de enero de 20X1. El costo de la cosecha es de 2000u.m. El precio de cotización por kilogramo de uva es de 500u.m. y los costos estimados de venta son del 2% del precio. La entidad cosecha 1000 kilogramos de uva.

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

31 de enero de 20X1.

Dr Activo: activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados 60.000u.m.

Cr Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activos biológicos) 60.000u.m

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

Dr Activo; inventario: uvas (1000 × 500u.m. × 98%) 49.0000u.m.

Cr Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable

(por el reconocimiento de productos agrícolas) 10.000u.m.

Cr Activo; activos biológicos registrados al valor

Razonable con cambios en resultados: vides (=1860000 -1380000) 48.0000u.m.

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

Dr Gasto; resultados: costo de la cosecha 2.000u.m.

Cr Activo: efectivo 2.000u.m.

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

NOTA:

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

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

Ejemplos: determinación del valor razonable menos los costos de venta

Ej 14 Una entidad cría ganado para la industria de carne. Al 31 de diciembre de 20X0, la manada de la entidad incluía 500 reses de 18 meses de edad.

El 31 de diciembre de 20X0, el precio de cotización por animal vivo entregado al matadero local al que la entidad entrega su ganado es de 300 u.m. por animal de 18 meses de edad. El matadero se encuentra a una distancia de 40 km de la granja de la entidad donde se cría el ganado. Los transportistas que ofrecen servicios de transporte de ganado a la entidad cobran 65 u.m. por viaje desde la granja de la entidad hasta el matadero, utilizando un camión con capacidad para 10 reses. Por la venta al matadero, no surgen costos de venta incrementales.

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

Cálculo:

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

Ej 15 Una entidad cría ganado para la industria de carne. Al 31 de diciembre de 20X0, la manada de la entidad incluía 500 reses de 18 meses de edad. No existe un mercado activo disponible para la venta de ganado.

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

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

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

Cálculo:

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

Información a revelar – modelo del valor razonable

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

- (a) Una descripción de cada clase de activos biológicos.

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

Ejemplo: información a revelar según el modelo del valor razonable

Ej 16 Una entidad que produce manzanas podría revelar la información sobre sus activos biológicos de la siguiente manera:

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

Nota 1. Operaciones y actividades principales

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

Nota 2. Políticas contables

Activos biológicos

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

Productos agrícolas

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

Nota 3. Activos biológicos

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

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

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

Conciliación de los importes en libros de los manzanos:	<i>Manzanos adultos</i> u.m.	<i>Manzanos jóvenes</i> u.m.
Saldo al 1 de enero de 20X0	30.950	3.450
Incremento procedente de la plantación de árboles nuevos		1.400
Reclasificación	1.350	(1.350)
Decremento procedente de la cosecha o recolección	(4.900)	
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos costos de venta	3.200	400
Saldo al 31 de diciembre de 20X0	30.600	3.900
Incremento procedente de la plantación de árboles nuevos		900
Reclasificación	2.890	(2.890)
Decremento procedente de la cosecha o recolección		(5.890)
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos costos de venta	4.600	1.500
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	32.200	3.410

Notas:

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

Medición – modelo del costo

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

Notas

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

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

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

Componentes del costo

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

- (a) el precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas (por analogía al párrafo 17.10(a)); y
- (b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de entrega y manipulación inicial. En el caso de una vaca

lechera, por ejemplo, los costos directamente atribuibles podrían incluir los costos de entrega iniciales y los impuestos no recuperables, además de los alimentos, las vacunas y otros medicamentos hasta la fecha en que la vaca pueda producir leche por primera vez (es decir, sea capaz de operar de la forma prevista por la gerencia).

Los costos por préstamos no se incluyen en el costo de un activo biológico

Medición del costo

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

Si el activo biológico se adquiere a cambio de uno o más activos no monetarios.

Depreciación

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

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

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

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

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

ordeñadas, la vida útil de las vacas del granjero A es de 2 años y la vida útil de las vacas del granjero B es de 8 años.

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

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

Deterioro del valor

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

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

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

Baja en cuentas (véanse los párrafos 17.27 a 17.30)

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

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

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

Ejemplo: modelo de costo-depreciación-deterioro del valor

Ej 17 Una entidad ha comenzado recientemente a criar una raza poco común de pollos para la producción de carne. El 1 de enero de 20X0, la entidad compra 310 000 pollitos de un día de edad a 1 u.m. cada uno. Cuando los pollos tienen 45 días, la entidad los faena, procesa su carne y la vende a supermercados.

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

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

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

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

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

Dr	Activo: activos biológicos contabilizados según el modelo del costo (pollos)	729 658 u.m.	
Cr	Activo: efectivo; o Pasivo: pasivos pendientes		729.658u.m

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

Cálculo

- Costos directos: precio de compra + mano de obra directa + otros costos directos = 310 000 u.m. + (1000 u.m. × 45) + 250 000 u.m. = 605 000 u.m.
- Costos distribuidos: mano de obra indirecta + otros costos indirectos = 20% de 1 000 000 u.m. × 45 ÷ 365 + 100 000 u.m. = 124 658 u.m.
- Costo total: 729 658 u.m.

Información a revelar – modelo del costo

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

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

Ejemplo: información a revelar según el modelo del costo

Ej 18 Extracto de las notas a los estados financieros de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X1.

Nota 1. Operaciones y actividades principales

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

Nota 2. Políticas contables

Activos biológicos

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

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

La entidad mide todos los demás activos biológicos utilizando el modelo del costo. No existe un precio de mercado activo fácilmente disponible para los otros activos biológicos de la entidad. La gerencia ha determinado que la estimación del valor razonable implica un costo desproporcionado dado que tendría que incurrir en costos significativos para cambiar sus métodos piscícolas para

determinar con más exactitud el peso de las existencias de salmones y besugos jóvenes. Los precios pueden variar de forma significativa según el tamaño de los peces. La cobia adulta se mide al costo porque la información histórica de precios es muy escasa (debido a que la entidad ha comenzado a criar la cobia recientemente).

Nota 3. Activos biológicos

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

- Salmón: 4 kg
- Besugo: 350 g

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

	<i>Salmón adulto</i>	<i>Besugo adulto</i>
	u.m.	u.m.
Saldo al 1 de enero de 20X0	15.000	3.550
Reclasificación a partir de peces jóvenes medidos al costo	1.000	1.220
Decremento procedente de la cosecha o recolección	(2.500)	(660)
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos costos de venta	1.500	700
Saldo al 31 de diciembre de 20X0	15.000	4.810
Reclasificación a partir de peces jóvenes medidos al costo	1.225	1.380
Decremento procedente de la cosecha o recolección	(3.260)	(2.310)
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos costos de venta	2.300	800
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	15.265	4.680

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

	<i>Salmón joven</i>	<i>Besugo joven</i>	<i>Cobia</i>
	u.m.	u.m.	u.m.
Costos			
Saldo al 1 de enero de 20X0	7.865	3.280	2.545
Peces comprados	850	800	900
Reclasificación en peces maduros	(1.000)	(1.220)	0
Decremento como resultado de la muerte	(215)	(105)	(45)
Saldo al 31 de diciembre de 20X0	7.500	2.755	3.400
Peces comprados	500	700	1.300
Reclasificación en peces maduros	(1.225)	(1.380)	0
Decremento como resultado de la muerte	(250)	(150)	(50)
Saldo al 31 de diciembre de 20X1	6.525	1.925	4.650

Actividades de extracción

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

Notas

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

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

Acuerdos de concesión de servicios

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

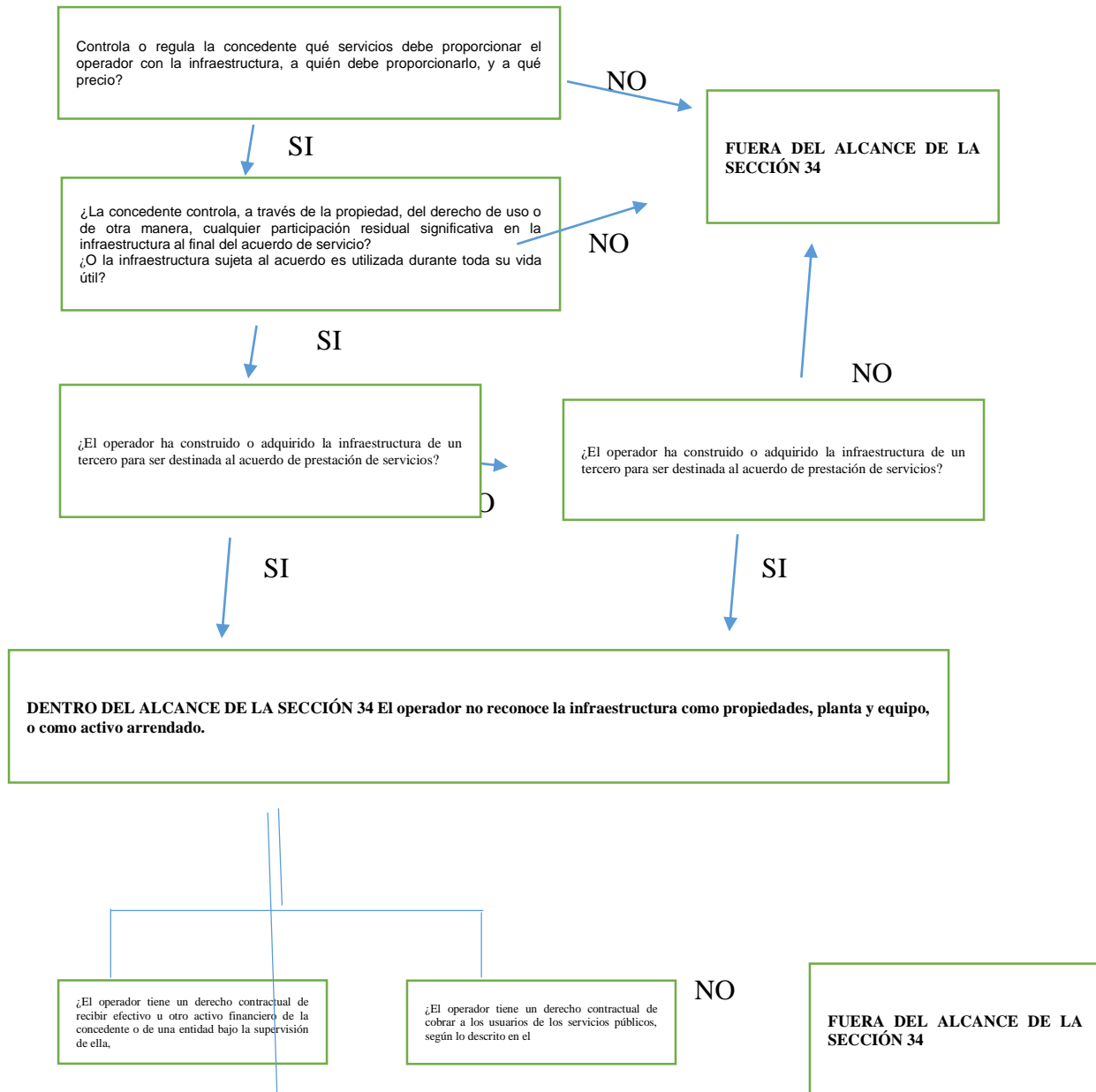
Notas

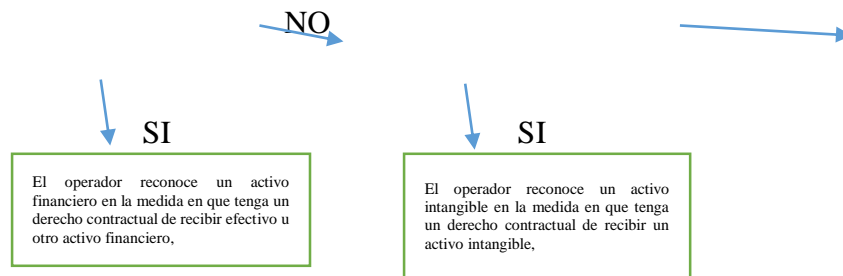
En muchos países, las infraestructuras de servicio público (como carreteras, puentes, túneles, prisiones, hospitales, aeropuertos, instalaciones de distribución de agua, redes de suministro de energía y de telecomunicaciones) han sido tradicionalmente construidas, operadas y mantenidas por el sector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

En algunos países, los Gobiernos han introducido acuerdos de servicio contractuales para atraer la participación del sector privado en el desarrollo, la financiación, la operación y el mantenimiento de dichas infraestructuras. La infraestructura en cuestión puede existir previamente, o puede

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

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





Existen dos categorías principales de acuerdos de concesión de servicios:

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

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

Contabilización – modelo del activo financiero

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

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

Ej 19 Una entidad (operador) celebra un acuerdo con el Gobierno local (concedente). Los términos del acuerdo exigen que el operador construya un hospital en el plazo de 3 años, y se haga cargo de su mantenimiento y operación durante 27 años (es decir, entre el año 4 y el año 30), sujeto a ciertos niveles establecidos por el Gobierno. Los términos del acuerdo también exigen que el operador entregue el hospital a la concedente al finalizar el año 30. El

hospital debe estar en condiciones operativas al finalizar el año 30 cuando termine el acuerdo.

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

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

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

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

Contabilización – modelo del activo intangible

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

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

Ej 20 Los hechos son iguales a los del ejemplo 19. No obstante, en este ejemplo, las condiciones de pago del acuerdo permiten al operador cobrar a los pacientes por los servicios del hospital y los precios son regulados por la concedente. El operador pronostica ingresos de 100 000 u.m. procedentes de los pacientes en el año 4, con un incremento a una tasa del 3% anual en los años 5 a 30.

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

El operador construye y opera el hospital para la concedente a cambio de un derecho de cobrar a los clientes por los servicios del hospital en los años 4 a 30. Este derecho es un activo intangible.

No es un derecho incondicional de recibir efectivo porque el ingreso depende del uso por parte de los pacientes. El operador reconoce el activo intangible al valor razonable (es decir, el importe al cual el activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua).

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

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

Ingresos de actividades ordinarias de operación

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

Ejemplos: ingresos de actividades ordinarias de operación

Ej 21 Una entidad (operador) celebra un acuerdo de concesión de servicios. Los términos del acuerdo exigen que el operador construya un hospital en el plazo de 3 años, y se haga cargo de su mantenimiento y operación durante 27 años sujeto a ciertas regulaciones establecidas por el Gobierno (es decir, años 4 a 30). Los términos del acuerdo también exigen que el operador entregue el hospital a la concedente al finalizar el año 30. El hospital debe estar en condiciones operativas al finalizar el año 30 cuando termine el acuerdo. Las condiciones de pago exigen que la concedente pague al operador 100 000 u.m. en el año 4, con un incremento a una tasa del 3% anual en los años 5 a 30, por poner el hospital a disposición del público.

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

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

Sobre la base del valor razonable de los servicios de construcción especificado arriba y el vencimiento de los flujos de efectivo relacionados, la tasa de interés efectivo es del 7,37833%. Los costos operativos anuales, incluido el mantenimiento, se estiman en 79 500 u.m. en el año 4, con un incremento a una tasa del 3% anual en los años 5 a 30. Se estima que el valor razonable de los servicios de operación es el costo más el 10% basado en los precios cobrados a los clientes en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

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

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

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

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

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

<i>Ejercicio</i>	<i>Cobros</i>	<i>Costos</i>	<i>Ingresos de actividades ordinarias</i>	<i>Activo financiero al final del año</i>	<i>Ingresos financieros</i>	<i>Ganancia neta</i>
	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)
1	–	(42.000)	50.000	50.000	–	8.000
2	–	(44.000)	52.000	105.689	3.689	11.689
3	–	(69.000)	80.000	193.487	7.798	18.798
4	100.000	(79.500)	87.450	195.213	14.276	22.226
5	103.000	(81.885)	90.074	196.690	14.403	22.592
6	106.090	(84.342)	92.776	197.888	14.512	22.946
7	109.273	(86.872)	95.559	198.775	14.601	23.288
8	112.551	(89.478)	98.426	199.316	14.666	23.614
9	115.927	(92.162)	101.378	199.473	14.706	23.922
10	119.405	(94.927)	104.420	199.206	14.718	24.211
11	122.987	(97.775)	107.553	198.470	14.698	24.476
12	126.677	(100.708)	110.779	197.216	14.644	24.715
13	130.477	(103.729)	114.102	195.392	14.551	24.924
14	134.392	(106.841)	117.525	192.942	14.417	25.101
15	138.423	(110.047)	121.052	189.807	14.236	25.241
16	142.576	(113.348)	124.683	185.919	14.005	25.340
17	146.853	(116.748)	128.423	181.207	13.718	25.393
18	151.259	(120.251)	132.276	175.594	13.370	25.395
19	155.797	(123.858)	136.244	168.997	12.956	25.342
20	160.471	(127.574)	140.331	161.326	12.469	25.226
21	165.285	(131.401)	144.541	152.485	11.903	25.043
22	170.243	(135.343)	148.877	142.370	11.251	24.785
23	175.351	(139.404)	153.344	130.868	10.505	24.445
24	180.611	(143.586)	157.945	117.858	9.656	24.015
25	186.029	(147.893)	162.682	103.207	8.696	23.485
26	191.610	(152.330)	167.563	86.775	7.615	22.848
27	197.359	(156.900)	172.590	68.409	6.403	22.093
28	203.279	(161.607)	177.768	47.945	5.047	21.208
29	209.378	(166.455)	183.101	25.206	3.538	20.184
30	215.660	(171.449)	188.594	–	1.860	19.005
Total	4.070.963	(3.391.413)	3.742.056		328.907	679.550

- (a) La primera columna muestra los años en el periodo contractual.
- (b) La segunda columna muestra los cobros recibidos de la concedente teniendo en cuenta la tasa de crecimiento del 3% anual. Por ejemplo, los cobros recibidos de la concedente en el año 5 equivalen a $103\ 000\ \text{u.m.} = 100\ 000\ \text{u.m. de cobros en el año } 4 \times (1 + 0,03)$.
- (c) Los primeros tres años de la tercera columna representan los costos de construcción. A partir del año 4 en adelante, esta columna muestra los costos operativos que se incrementan a la tasa del 3% anual. Por ejemplo, los costos del año 5 equivalen a $81\ 885\ \text{u.m.} = 79\ 500\ \text{u.m. de costos en el año } 4 \times (1 + 0,03)$.
- (d) La cuarta columna muestra los ingresos de actividades ordinarias. Los primeros tres años equivalen al valor razonable de los servicios de construcción. A partir del año 4, esta columna muestra el valor razonable de los servicios de operación (costos más margen del 10%). Por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias para el año 5 equivalen a $90\ 074\ \text{u.m.} = 81\ 885\ \text{u.m. de costos en el año } 5 \times (1 + 0,1)$.
- (e) La quinta columna muestra la cuenta por cobrar (activo financiero) en relación con los servicios de construcción. Esto se calcula como el importe del año anterior multiplicado por la tasa de interés efectivo (7,37833%) menos los cobros recibidos de la concedente en relación con los servicios de construcción (es decir, los cobros recibidos de la concedente mostrados en la columna (b) que superan el valor razonable de los servicios operativos correspondientes al año mostrado en la columna (d)). Por ejemplo, el importe en libros de la cuenta por cobrar al final del año 5 es de $196\ 690\ \text{u.m.} = 195\ 213\ \text{u.m. (importe en libros de la cuenta por cobrar al final del año } 4) \times (1 + 0,0737833)$ menos los cobros relacionados con los servicios de construcción (es decir, $103\ 000\ \text{u.m. de cobros menos ingresos de actividades ordinarias de } 90\ 074\ \text{u.m. por los servicios de operación correspondientes a ese año}$). En cada uno de los años durante la fase de construcción, el activo financiero se incrementa por el valor razonable de la obra de construcción realizada ese año (columna (d)).
- (f) La sexta columna muestra los ingresos financieros (calculados como el activo financiero del año anterior multiplicado por la tasa de interés efectivo). Por ejemplo, los ingresos financieros del año 5 son de $14\ 403\ \text{u.m.} = 195\ 213\ \text{u.m. (importe en libros de la cuenta por cobrar al final del año } 4) \times 0,0737833$.
- (g) La séptima columna muestra la ganancia neta calculada como la diferencia entre los ingresos de actividades ordinarias (columna (d)) menos los costos (columna (c)) más los ingresos financieros (columna (f)). Por ejemplo, la ganancia neta del año 5 es de $22\ 592\ \text{u.m.} = 90\ 074\ \text{u.m. de ingresos de actividades ordinarias menos } 81\ 885\ \text{u.m. de costos} + 14\ 403\ \text{u.m. de ingresos financieros}$.