

CONTABILIDAD	NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA: APLICACIÓN DEL VALOR RAZONABLE	Núm. 62/2000
---------------------	--	-------------------------

LUIS CASTRILLO LARA
M.ª SONIA MARCOS NAVEIRA

*Universidad de Burgos. Facultad de Ciencias Económicas y
Empresariales*

Extracto:

LA agricultura es una de las actividades económicas que más ha evolucionado en los últimos años. La especialización y división del trabajo, los cambios tecnológicos, el nacimiento de mercados activos, junto con las nuevas inversiones y, por consiguiente, nuevas fuentes de financiación, han provocado la demanda de nuevas formas societarias y la transformación de los tradicionales negocios agrícolas en sistemas organizativos más complejos.

Atendiendo a las específicas características de la agricultura y entendiendo que las mismas justificaban el desarrollo de una normas contables de aplicación diferente a las del resto de sectores, en junio de 1994 el Consejo del International Accounting Standards Committee (IASC) incluyó a la agricultura como tema contable objeto de una Norma. Es en noviembre de 1997 cuando se aprueba la realización del Proyecto de Norma Internacional de Contabilidad para la Agricultura (Exposure Draft, E65), que se finaliza en 1999, siendo el periodo de comentario hasta el 31 de enero del año 2000 y cuya aplicación será efectiva a partir de enero de 2001.

En la presente comunicación hemos realizado un estudio pormenorizado de los métodos utilizados en este Proyecto, para el reconocimiento, medida, presentación y publicación en los estados financieros del impacto financiero de los hechos y transacciones asociados con las actividades agrícolas, poniendo de manifiesto lo inadecuado que resulta, por su escasa relevancia, la aplicación de la valoración a coste histórico a la transformación de activos biológicos y a la producción agrícola.

Evidentemente, la utilización de una base de medida diferente al coste histórico, a la que el Marco Conceptual del IASC es neutral, altera la distribución periódica de las rentas, aunque los ingresos a lo largo de la vida útil serán los mismos. Será precisamente esa diferente distribución de la renta a lo largo de la vida útil, provocada por la utilización preferente del valor razonable, la que condicione en gran medida el desarrollo de este Proyecto de Norma.

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. Objeto y alcance de la norma.
 - III. Los activos biológicos.
 - IV. La producción agrícola.
 - V. Terrenos agrícolas.
 - VI. Tratamiento contable de las subvenciones oficiales.
 - VII. Conclusiones.
- Bibliografía.
- Anexo 1.

I. INTRODUCCIÓN

Una de las novedades más significativas que se han introducido en la normalización contable en los últimos años, que supone en parte la ruptura con el tradicional método de valoración del coste histórico, ha sido la incorporación por parte de los más importantes organismos encargados de la normalización contable del concepto *fair value* - traducido al castellano como valor razonable- para la valoración de determinados activos y pasivos.

El valor razonable, que ha sido definido como el precio al que un activo puede ser intercambiado, o un pasivo cancelado, entre dos partes competentes y que consienten proceder a su transacción en condiciones normales, se ha considerado como un criterio más adecuado que el del coste histórico para la valoración de aquellos activos o pasivos en los que existe, generalmente, un mercado eficiente, y en el que el indicador principal del valor razonable será el valor de mercado.

La agricultura, siguiendo a CASTRILLO y otros (1998) es una de las actividades económicas que más ha evolucionado en los últimos años. La especialización y división del trabajo, los cambios tecnológicos, el nacimiento de mercados activos, junto con las nuevas inversiones y, por consiguiente, nuevas fuentes de financiación, han provocado la demanda de nuevas formas societarias y la transformación de los tradicionales negocios agrícolas en sistemas organizativos más complejos. Se ha pasado de un objetivo basado en la subsistencia familiar a objetivos y formas organizativas semejantes a los de cualquier otra entidad económica.

Es evidente que los temas que rodean a la agricultura son de suficiente importancia y significación, como para el desarrollo de una norma contable de aplicación diferente al resto de los sectores. Algunas de las razones que ponen de manifiesto la importancia de la agricultura en muchos países y que justifican la emisión de esta norma, son:

- a) La importancia de la agricultura en países en desarrollo y recientemente industrializados; por ejemplo, según indica el International Accounting Standards Committee (IASC), las operaciones agrícolas suponen entre el 25 y el 50 por 100 del Producto Interior Bruto de muchos países desarrollados y en vías de desarrollo, y los empleos relacionados con la agricultura suponen aproximadamente un 20 por 100 de la población en los países del Este y Centro de Europa.

- b) Cada vez son más los grupos externos que tienen intereses en las empresas agrarias (proveedores, clientes, acreedores o el propio estado) y se convierten en exigentes demandantes de información.
- c) Los trabajadores y directivos de las empresas agrarias también necesitan información para realizar su trabajo diario y para gestionar su empresa.
- d) La naturaleza de las actividades agrarias, crea conflictos cuando se aplican los métodos contables tradicionales.
- e) La agricultura, como reconoce el propio IASC, permanece al margen del ámbito de la normativa contable en varias jurisdicciones (por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad 16, Inmovilizado Material, no es aplicable a los bosques ni recursos naturales renovables).
- f) Actualmente, existe una gran diversidad en la práctica contable aplicada a las empresas del sector agrario.
- g) Las cuentas anuales elaboradas por las empresas agrarias, conforme a las normas actuales, no muestran la imagen fiel de la situación patrimonial y del resultado del periodo. Por lo tanto, la información contenida en las cuentas anuales no es útil para la toma de decisiones.
- h) Algunos países han tomado ya la iniciativa respecto a la normalización contable de la actividad agraria. Por ejemplo, la Comisión de Actuación Profesional en empresas agropecuarias del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (Argentina) elaboró una propuesta sobre criterios de valuación para este tipo de negocios, aprobada el 4 de diciembre de 1991.

Atendiendo a las específicas características de la agricultura y entendiendo que las mismas justificaban el desarrollo de normas contables de aplicación diferente a las del resto de sectores, en junio de 1994 el Consejo del IASC incluyó a la agricultura como tema contable objeto de una Norma. En diciembre de 1996, el Comité Directivo, designado por el Consejo, publicó un Borrador preliminar de Norma (*Draft Statement of Principles, DSOP*) el cual fue objeto de comentarios hasta el 30 de abril de 1997. Es en noviembre de 1997 cuando se aprueba la realización de este Proyecto de Norma (*Exposure Draft, E65*), en adelante la Norma, que se finaliza en 1999, siendo el periodo de comentario hasta el 31 de enero del año 2000 y cuya aplicación será efectiva a partir de enero de 2001.

Si bien es cierto, como se pone de manifiesto en la introducción de la Norma, que el objeto de ésta es la mejora y armonización de los métodos utilizados para el reconocimiento, medida, presentación y publicación en los estados financieros del impacto financiero de los hechos y transacciones asociados con las actividades agrícolas, en el fondo el problema que subyace y que motiva y condiciona esta norma contable es lo inadecuado que resulta, por su escasa relevancia, la aplicación de la valoración a coste histórico a la transformación de activos biológicos y a la producción agrícola.

Evidentemente, la utilización de una base de medida diferente al coste histórico, a la que el Marco Conceptual del IASC es neutral, altera la distribución periódica de las rentas, aunque los ingresos a lo largo de la vida útil serán los mismos. Será precisamente esa diferente distribución de la renta a lo largo de la vida útil, provocada por la utilización preferente del valor razonable, la que condicione en gran medida el desarrollo de esta Norma.

El grupo encargado de la elaboración de esta Norma entendió que para el desarrollo de la misma resultaba imprescindible, en un primer momento, identificar y describir las características de la agricultura y, posteriormente, buscar métodos que aseguren que las consecuencias financieras de estas características fuesen reflejadas en los estados financieros de forma adecuada. De esta forma, tras delimitar el alcance de la Norma, se establecen para los activos biológicos y la producción agrícola, de forma separada, normas sobre reconocimiento contable y valoración, para finalmente, y después de tratar otros problemas contables propios de la actividad agrícola (terrenos agrícolas o subvenciones oficiales), indicar la forma en que debe presentarse la información en las cuentas anuales.

II. OBJETO Y ALCANCE DE LA NORMA

El objeto de esta Norma (pfo. 7, Borrador) es la mejora y armonización de los métodos utilizados para el reconocimiento, medida, presentación y publicación en los estados financieros del impacto financiero de los hechos y transacciones asociados con las actividades agrícolas. Para ello es imprescindible identificar y describir las características de la agricultura y buscar métodos que aseguren que las consecuencias financieras de estas características sean reflejadas en los estados financieros adecuadamente.

En este proceso, de identificación y descripción de las características propias del sector, es necesario partir de la definición de agricultura dada por el grupo de trabajo encargado de la elaboración de esta Norma : «la agricultura es la gestión de la transformación biológica de animales y plantas vivos (activos biológicos) en producción agrícola destinada a la venta, procesado o consumo o en activos biológicos adicionales». Lo cual abarca un amplio número de actividades, por ejemplo, ganadería, silvicultura, cultivos de temporada, cultivos perennes, huertas, plantaciones, ...

La gestión de la transformación biológica es lo que hace la actividad agrícola única y la distingue del resto de las actividades económicas. Existen una serie de rasgos específicos que contribuyen a esta distinción (pfo. 11), como son:

- a) La capacidad de cambio. Tanto los animales como las plantas que componen los sistemas agrícolas están vivos y son capaces de transformarse biológicamente;

- b) La gestión del cambio. La gestión facilita la transformación biológica mejorando, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar;
- c) La valoración del cambio. El cambio tanto cuantitativo como cualitativo que se produce con la transformación biológica es valorado como parte más de la gestión.

Con carácter general esta norma será de aplicación a todas aquellas empresas que emprendan actividades agrícolas. En concreto se aplicará en los siguientes casos:

- a) Contabilización de los activos biológicos usados en la actividad agraria;
- b) Valoración inicial de la producción agrícola obtenida a partir de los activos biológicos poseídos por la empresa; y
- c) Contabilización de las ayudas gubernamentales relacionadas con la actividad agraria.

A la hora de delimitar el alcance de esta Norma, es necesario saber que al hablar de actividad agrícola nos estamos refiriendo a la gestión de la transformación biológica de animales o plantas que conlleve producción para la venta, consumo o proceso posterior. Cabe destacar que la producción agrícola puede requerir diversos procesos antes del consumo final. Por lo tanto, atendiendo al nivel de procesos de transformación biológica a los que pueden ser sometidos los animales o plantas, nos podemos encontrar con:

- a) Activos biológicos, que son grupos de animales y plantas vivos caracterizados por sus habilidades regenerativas y auto generativas;
- b) Producción agrícola, que son los productos recolectados sin vida, obtenidos de los activos biológicos poseídos por las empresas y que se caracterizan por encontrarse a la espera de su venta, consumo o proceso posterior; y
- c) Producción agrícola incorporada en otros procesos de empresas con negocios integrados.

Con carácter general esta Norma será de aplicación a la actividad agrícola desarrollada por cualquier empresa, incluyendo aquellas empresas en las que su actividad principal es otra diferente de la agrícola. No obstante es necesario destacar que esta Norma prescribe el tratamiento contable para los activos biológicos y para la valoración inicial de la producción agrícola recolectada, pero no para la producción agrícola incorporada a otros procesos. Por lo tanto, la producción resultante de procesos posteriores cae fuera del alcance de esta Norma.

Presentamos a continuación una serie de ejemplos recogidos en la propia Norma:

ACTIVOS BIOLÓGICOS dentro del alcance de la Norma	PRODUCCIÓN AGRÍCOLA dentro del alcance de la Norma	OUTPUT DEL PROCESO DE PRODUCCIÓN fuera del alcance de la Norma
Rebaño ovino	Lana hilo	Alfombras
Bosque	Tronco	Madera o pulpa de madera
Planta de cultivo	Trigo	Pan
Planta de cultivo	Algodón	Hilo / Ropa
Rebaño bovino	Leche	Queso / Proteína de leche
Plantación	Caña	Azúcar
Plantación	Látex	Goma
Plantación	Hojas	Té
Viñedo	Uvas	Vino

Los activos biológicos también pueden ser usados para actividades no productivas, como usos recreativos, residenciales, o protección del medioambiente. En estos casos no se trata de actividades agrícolas y por lo tanto los activos biológicos utilizados principal o exclusivamente en dichas actividades no productivas quedan fuera del alcance de esta Norma.

III. LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS

Los activos biológicos son los recursos más importantes en la obtención de ingresos en las actividades agrícolas y, por lo tanto, de gran significación en la presentación de la posición financiera del ejercicio y la predicción de futuros *cash-flows*.

Estos activos son poseídos por su capacidad de transformación. Concretamente, siguiendo el párrafo 12 de la Norma, esta transformación biológica resulta de dos tipos de fenómenos:

- a) Cambios en los activos, a través de:
 - i) Crecimiento: un incremento en la cantidad o mejora en la calidad del animal o planta;
 - ii) Envejecimiento: una disminución en la cantidad o deterioro de la calidad del animal o planta; y
 - iii) Reproducción: creación de animales y plantas vivos separables.
- b) Creación de productos sin vida, separables y clasificados inicialmente como producción agrícola (látex, hoja de té, lana, leche).

Los activos biológicos serán objeto de reconocimiento contable siempre que sea probable que la empresa obtenga beneficios futuros asociados a ellos y el coste o valor del activo pueda ser medido fiablemente.

En cuanto a la valoración de los activos biológicos, aspecto éste que más nos interesa, el párrafo 21 de la Norma establece de forma explícita que los mismos deben ser medidos en la fecha de cierre de las cuentas anuales a su valor razonable.

El valor razonable ha sido definido (pfo.10) como «la cantidad por la cual un activo puede ser intercambiado entre dos partes con conocimiento, predispuestas a realizar una transacción de forma legal».

A pesar de que el criterio del coste histórico es el comúnmente adoptado y que su sustitución por el valor razonable supone un cambio en el Marco Conceptual del IASC, el grupo de trabajo encargado de la elaboración de esta Norma ha llegado a la conclusión de que el valor razonable posee mayor relevancia, fiabilidad, comparabilidad, y comprensibilidad, que el coste histórico, a la hora de determinar los beneficios futuros que se espera obtener de los activos biológicos.

Para determinar el valor razonable de los activos biológicos la Norma sugiere que se siga alguno de estos criterios:

- a) Si existe un mercado eficiente para un determinado activo, el indicador principal del valor razonable de dicho activo será el valor neto de mercado. Por lo tanto, los costes en los que se haya incurrido para colocar el activo en el mercado (por ejemplo, transporte del ganado) deben ser deducidos del valor de mercado para estimar el valor razonable;
- b) En ausencia de mercados activos, la determinación del valor razonable tendrá en cuenta los siguientes aspectos:
 - i) Los precios más recientes para esa clase de activo en el mercado.
 - ii) Los precios en el mercado para activos similares.
 - iii) Las reglas del sector aplicables a esa clase de activo biológico.
 - iv) El valor actual neto de los *cash-flows* esperados de ese activo.
 - v) El valor neto de realización, particularmente en sistemas agrícolas con ciclos cortos de producción y en los cuales la mayor parte del crecimiento biológico del activo ya se ha realizado (por ejemplo, pollos para el consumo).
 - vi) El coste, particularmente en sistemas donde se ha producido una reducida transformación biológica desde que el coste tuvo lugar (por ejemplo, siembra anual de cultivos en otoño, como trigo o maíz, en empresas con un balance de situación fechado en invierno) o en los que el impacto de las transformaciones biológicas en el precio no se ha materializado (por ejemplo, el crecimiento inicial en un ciclo de producción de una plantación de pinos de 30 años).

Un caso especial, a la hora de determinar el valor razonable, se da en aquellos sistemas en los que los activos biológicos son físicamente inseparables de la tierra en la que se encuentran (por ejemplo, los árboles de una plantación o bosque). Lo más frecuente es no encontrar un mercado separado para los activos biológicos inmaduros que están unidos a la tierra, pero puede existir un mercado para los activos combinados, es decir, para los activos biológicos y para la tierra considerados como un todo. A la vez, puede existir un mercado para la tierra no cultivada. En este caso, el valor razonable de los activos biológicos vendrá determinado por la diferencia entre el valor de mercado de los activos biológicos junto con la tierra y el de la tierra sin cultivar.

Los mercados utilizan una serie de atributos significativos de los activos biológicos como base del precio, por ejemplo, la edad, y dentro de la misma la calidad (el peso, casta, engorde, sistema de poda, etc.). Las empresas verán facilitada su tarea, en la determinación del valor razonable de los activos biológicos, mediante la subclasificación de los mismos en función de los atributos usados en los mercados.

Un problema derivado de utilización del valor razonable para valorar los activos biológicos es que si en el momento de determinar el valor razonable se añaden los costes de producción y recolección de los activos biológicos, obtendremos una valoración de los activos por encima de la base del valor del mercado.

Los costes de producción y recolecta deben ser considerados como un gasto del periodo en el que tienen lugar. Por otro lado, los costes que dan lugar a un incremento de las unidades de activos biológicos deben ser agregados al valor del activo.

Los incrementos en el valor razonable de los activos biológicos serán reconocidos como ingresos a la hora de calcular el beneficio o pérdida neta del periodo. Como consecuencia de lo anterior, los costes en que se haya incurrido para producir esos incrementos serán reconocidos como gastos a la hora de calcular el beneficio o pérdida neta del periodo.

No obstante, determinados costes sí pueden ser tenidos en cuenta al estimar el valor razonable de los activos biológicos, como podemos observar en los siguientes casos:

- a) El valor razonable es el precio de mercado deducidos los costes incurridos al colocar el activo en el mercado para su venta.
- b) Si el valor razonable se basa en el valor actual neto de los flujos de caja esperados para el activo, los futuros costes de producción y recolecta y los futuros costes de venta serán deducidos del precio de venta que se estime para el activo, a la hora de calcular el valor actual neto.
- c) Si el valor razonable se basa en el valor neto de realización, los futuros costes de venta serán deducidos del precio de venta estimado para el activo.

Una vez desarrollados los mecanismos de valoración y reconocimiento de los activos biológicos, establecidos al respecto por la Norma, detallamos a continuación aquella información que como mínimo deben suministrar las cuentas anuales de las empresas agrícolas, para reflejar de la forma más clara posible las características inherentes a esta actividad.

Los activos biológicos deben presentarse en el balance de situación, bien de forma agregada o bien por grupos de activos biológicos. Si la empresa distingue en el balance entre activo fijo y circulante, los activos biológicos se clasificarán a su vez, como fijos o circulantes, siguiendo los criterios de la NIC 1, Presentación de Estados Financieros.

Con respecto a la presentación de ingresos y gastos en la cuenta de resultados, el grupo de trabajo anima a las empresas agrícolas significativas a que presenten un análisis de ingresos y gastos basado en la naturaleza de los mismos, por entender que proporciona una información más útil en este tipo de empresas.

El grupo de trabajo encargado de la elaboración de esta Norma establece que las empresas deberán presentar en la Cuenta de Resultados la cantidad correspondiente al cambio en el valor razonable de todos los activos biológicos mantenidos por la empresa durante el periodo de explotación, bien de forma agregada o bien separadamente por grupos de activos biológicos. Si se realiza de forma agregada, la empresa deberá informar posteriormente en la memoria de dicho cambio en el valor razonable, haciendo en este momento esta distinción.

Será necesario describir claramente en la memoria la naturaleza y el estado de cada grupo de activos biológicos. No obstante, la empresa puede elegir entre, informar sobre el estado de los activos biológicos en la memoria o bien en el balance de situación, mediante una adecuada clasificación de los mismos (pfo.47). La información suministrada debe incluir:

- a) Valor contable de los activos biológicos perecederos o consumibles ¹, distinguiendo entre aquellos que son o están maduros de los que permanecen inmaduros para el propósito perseguido.
- b) Valor contable de los activos biológicos perdurables o portadores ², distinguiendo a su vez entre maduros e inmaduros.

La consideración de estos criterios de clasificación de los activos biológicos significa que dentro de cualquier clase de animales o plantas puede haber algunos en condiciones de realización y otros con capacidad para obtener productos realizables. Tal potencial productivo está en función de la madurez para el uso que se pretende.

¹ Activos biológicos perecederos o consumibles, son aquellos de los cuales se derivan actividades en las que animales o plantas tienen que ser consumidas, por ejemplo: vacuno, bosques o cultivos anuales como maíz, trigo, cebada, etc.

² Activos biológicos perdurables o portadores son aquellos de los cuales se derivan actividades en las que animales o plantas llevan el producto para ser recogido, por ejemplo: frutales que proporcionan frutos, animales que proporcionan leche, etc.

La distinción entre madurez o inmadurez es importante para diferenciar los activos biológicos, que proporcionan un flujo de beneficios en el siguiente periodo, de aquellos que proporcionan beneficios en futuros periodos. Estas distinciones son fundamentales para conseguir una medida de liquidez, prediciendo futuros *cash-flows*, y controlar la renovación de activos por parte de la dirección y, por tanto, el mantenimiento de la actividad agrícola.

La descripción de los activos biológicos debe ser coherente con la descripción de la naturaleza de las operaciones de la empresa y sus actividades.

De igual manera que con los activos biológicos, se deberá explicar claramente en la memoria la actividad o actividades que desarrolla la empresa, identificando como mínimo los siguientes puntos (pfo. 63):

- a) Las diferentes clases de activos biológicos;
- b) La naturaleza de las actividades que recogen cada tipo de activos biológicos, esto es, consumibles o portadores;
- c) La madurez o inmadurez para los propósitos perseguidos de cada grupo de activos biológicos;
- d) La importancia relativa de las diferentes actividades; y
- e) Las medidas no financieras o estimaciones de las cantidades físicas de cada grupo de activos biológicos poseídos por la empresa al final del periodo, y del total de la producción agrícola del periodo.

Además, se deberá informar, con respecto a cada tipo de activos biológicos, de los siguientes aspectos (pfo. 64):

- a) La medida base utilizada para calcular su valor de mercado;
- b) Si se ha implicado a evaluadores independientes;
- c) Si se ha utilizado el valor actual neto para determinar el valor razonable, deberá informarse acerca de la metodología empleada, así como del tipo de descuento y horizonte temporal utilizado;
- d) Los activos biológicos afectos a garantías de pasivos;
- e) El importe de los compromisos o entregas para el desarrollo o adquisición de activos biológicos;

- f) Las estrategias adoptadas en relación con la protección de inversiones en activos biológicos y producción agrícola; y
- g) Las actividades que son insostenibles, con una fecha estimada de cese de la actividad.

Un aspecto a tener en cuenta, derivado de la utilización del valor razonable en la valoración de los activos biológicos, son las modificaciones que se producen en el valor de activos biológicos, como consecuencia de la transformación biológica a la que están sometidos los dichos activos y a los cambios en los precios de los mercados.

El valor razonable de un activo biológico puede cambiar por dos motivos principales:

- a) Cambios físicos en el activo biológico. Estos cambios físicos son debidos a la transformación biológica que sufre el activo (crecimiento, degeneración, producción y procreación). Estos cambios son medibles y tienen una relación directa con los beneficios futuros.
- b) Diferencias en los valores de mercado. Los cambios en los precios son cambios en valor razonable unitario, debidos a factores del mercado, y no guardan relación con los cambios físicos que experimentan los activos biológicos.

El grupo de trabajo entiende que es necesario tratar contablemente estas dos situaciones de forma separada, ya que proceden de fenómenos diferentes, siempre y cuando la actividad predominante no tenga un ciclo de producción de menos de un año (por ejemplo, pollos para el consumo, cereales, plantas de vivero y hongos).

Si es posible hacer esta distinción, entre cambios físicos y cambios en los precios, el grupo de trabajo anima a las empresas agrícolas a informar acerca de la cuantía del cambio en el valor razonable, reconocida como beneficio o pérdida de las actividades de explotación, que se ha debido a la transformación biológica de los activos biológicos y, por otro lado, la que se ha debido a un incremento o disminución del valor de mercado unitario.

La cuantía del cambio en el valor razonable atribuible a cambios físicos, viene dada por la diferencia entre:

- a) El valor razonable, al final del periodo, para activos biológicos con las mismas características físicas que los poseídos por la empresa al principio del mismo; y
- b) El valor razonable, al final del periodo, de los activos biológicos poseídos por la empresa al principio del mismo.

Asimismo, la cuantía del cambio en el valor razonable atribuible a cambios en el precio unitario, se obtiene de la diferencia entre:

- a) El valor contable de los activos biológicos al principio del periodo; y
- b) El valor razonable, al final del periodo, para activos biológicos con las mismas características que los poseídos al principio del mismo.

En ningún caso, se tienen en cuenta los incrementos en los activos biológicos debidos a las compras, ni las disminuciones debidas a las ventas. (ANEXO 1)

Es necesario, que las empresas agrícolas presenten una conciliación de los cambios en el valor contable de cada grupo de activos biológicos, entre el principio y el final del periodo (pfo. 61). Esta conciliación deberá incluir:

- a) Los cambios en el valor razonable atribuible a cambios físicos y a cambios en los precios unitarios, bien de forma conjunta o separadamente, en función de que el ciclo de la producción sea inferior o superior al año.
- b) Compras y ventas de activos biológicos, que supongan incrementos y disminuciones en el total de los mismos.
- c) Disminución en los activos biológicos como consecuencia de la cosecha.
- d) Diferencias de cambio netas surgidas al traducir los estados financieros de una entidad extranjera.
- e) Otros cambios en el valor contable.

La agricultura es una actividad expuesta a cambios climáticos, plagas, y otros riesgos naturales, los cuales se aceptan como parte de la actividad. Será necesario informar sobre la siniestralidad de estos hechos, de tal forma que se puedan comprender mejor las cifras contenidas en los estados financieros.

IV. LA PRODUCCIÓN AGRÍCOLA

La producción agrícola es el producto no vivo que se obtiene de los activos biológicos de una empresa y que está disponible para su venta, proceso o consumo.

En lo que se refiere a su reconocimiento contable, y que se presentará de forma separada a otros activos, la Norma establece (pfo. 35) que la producción agrícola debe reconocerse, teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- a) En el momento en que el activo biológico es recolectado, después del cual la producción agrícola no puede generar procesos biológicos o tales procesos permanecen latentes (por ejemplo, el grano almacenado que posteriormente puede utilizarse como semilla).
- b) En el momento en que los activos biológicos son maduros y se destinan a la venta antes de que tengan lugar nuevas transformaciones significativas.

En cuanto a la valoración de la producción agrícola obtenida a partir de los activos biológicos de la empresa, la Norma establece que se deberá valorar por su valor razonable en el momento en que es cosechada y que dicho valor será la cantidad considerada como coste del inventario, a efectos de valorar las existencias.

Los cambios habidos en el valor razonable entre la fecha del último balance y el momento de la cosecha se incluirán al determinar el beneficio o pérdida del periodo procedente de las actividades de explotación.

En el momento de la elaboración de las cuentas anuales, la producción agrícola aparecerá clasificada como existencias en el balance de situación, siendo necesaria información adicional en la memoria sobre el cálculo del valor contable de la misma.

V. TERRENOS AGRÍCOLAS

El grupo de trabajo de esta Norma no determina ningún tratamiento contable especial para los terrenos agrícolas, pero sí determina, en el párrafo 65, que su valoración se hará según la NIC 16, Inmovilizado Material, y propone una enmienda a la citada norma internacional, que hasta el momento no recogía esta posibilidad. De esta forma, según la nueva redacción de la NIC 16, los activos biológicos usados en un contexto agrícola así como otros recursos naturales renovables, quedan fuera del ámbito de aplicación de la misma, pero sí resulta de aplicación a los terrenos agrícolas.

Calculado el valor contable de los terrenos agrícolas poseídos por la empresa, deberá informarse en la memoria de las bases utilizadas para su determinación.

VI. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS SUBVENCIONES OFICIALES

En el sector agrario, es relativamente frecuente que las empresas con actividades agrícolas significativas reciban ayudas estatales y subvenciones oficiales, que contribuyan al mejor desarrollo de su actividad.

Las subvenciones procedentes del sector público requieren como contrapartida, en la mayoría de los casos, el cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de explotación. Podemos distinguir, por lo tanto, las subvenciones incondicionales de aquellas en las que sí es necesario el cumplimiento de ciertas condiciones para su recepción.

De esta manera, el párrafo 41 explica cómo deben proceder las empresas que reciben subvenciones oficiales y que tienen valorados sus activos biológicos a valor razonable: si la empresa recibe una subvención oficial incondicional en relación con activos biológicos poseídos por la misma, valorados a valor razonable, la empresa deberá reconocer la cantidad recibida en concepto de subvención como un ingreso en el momento que ésta sea exigible. Si, por el contrario, se trata de subvención sujeta al cumplimiento de determinadas condiciones por parte de la empresa, se reconocerá como un ingreso cuando exista una razonable seguridad de que la empresa cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute. Si la subvención es recibida antes de que se cumplan las condiciones establecidas, ésta no se reconocerá como un ingreso sino como una obligación contraída con la administración correspondiente, hasta el momento del cumplimiento de dichas condiciones.

Es importante recordar que, el mero hecho de recibir la subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.

La empresa receptora de la subvención, deberá informar en sus cuentas anuales de la naturaleza y alcance de la subvención e indicar adicionalmente, todas aquellas otras ayudas estatales de las cuales la empresa se haya beneficiado directamente. En el caso de que las condiciones asociadas a la subvención no hayan sido cumplidas deberá informarse acerca de las causas que impidieron el cumplimiento así como de cualquier otra contingencia derivada de la misma.

VII. CONCLUSIONES

El trabajo que hemos realizado trata de poner de manifiesto la necesidad de la aplicación de formas alternativas de valoración en determinados sectores como el agrícola. La introducción del concepto de valor razonable en la normativa contable internacional rompe con el método del coste histórico, recogido como principio básico de valoración en las normas internacionales. Este hecho,

unido a la importancia de la agricultura en la economía de determinados países, hace necesario el desarrollo de una Norma Internacional de Contabilidad que recoja los aspectos únicos y característicos de la actividad agrícola, y que no pueden ser reflejados con la utilización de los métodos contables tradicionales.

Esta Norma Internacional de Contabilidad para la agricultura, sigue la misma línea de trabajo que se empezó en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Contabilización e Información Complementaria, y más tarde en la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, al considerar el valor razonable con un método de valoración más adecuado y relevante en aquellos casos en los que exista un mercado activo y eficiente que se pueda tomar como referencia.

BIBLIOGRAFÍA

- CASTRILLO, DELGADO, MATA y PRIETO (1998a) «Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Agrario». *Fundamentos*. Argentina (Admitido para su publicación, Agosto, 1998).
- CASTRILLO, L. y COSTANTINO, H. (1998b) «Estudio Comparado de la Información Contable Nacional e Internacional destinada a las Empresas Agropecuarias». *V Jornada Científica y Técnica de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Río Cuarto*. Río Cuarto (Argentina).
- CASTRILLO, L. y COSTANTINO, H. (1998c) «Empresas Agrícolas: Las Propuestas del Borrador del IASC y el Informe del CEYCYT». *XIX Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Mendoza (Argentina).
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (1991) *Propuesta de la Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias*. Buenos Aires.
- Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Centro de Estudios Científicos y Técnicos (1995) Informe 19 Área Contabilidad. *Actividad Agropecuaria Preparación y Exposición de Estados Contables*. Buenos Aires.
- International Accounting Standards Committee (1989a) *Información para reflejar los efectos de cambios en los precios*. IAS 15. London: IASC. (Traducido en: Normas Internacionales de Contabilidad del IASC. Ediciones del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid, 1997).
- International Accounting Standards Committee (1989b) *Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros*. London: IASC.
- International Accounting Standards Committee (1993) *Existencias* IAS 2 (revisada). London: IASC.
- International Accounting Standards Committee (1995) *Financial Instruments: Disclosure and Presentation*. IAS 32. London: IASC.

International Accounting Standards Committee (1996) *Borrador de declaraciones de principios sobre agricultura*. Comité Directivo de Agricultura del IASC. London: IASC. (Traducido en: *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. 1998. N.º 94: págs. 241-282).

International Accounting Standards Committee (1998) *Financial Instruments: Recognition and Measurement*. IAS 39. London: IASC.

International Accounting Standards Committee (1999) *Proposed International Accounting Standard Agriculture*. Exposure Draft, E65. London: IASC.

ORTEGA, E. (2000) «Normativa Contable Española y el enfoque de la Globalización Internacional». *II Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad Financiera*. Toledo. ASEPUC.

PACTER, P. (1999) «Accounting for life». *Accountancy*. Vol. 124: pág. 72.

ANEXO 1

Presentamos a continuación dos ejemplos ilustrativos, recogidos en la propia Norma, sobre cómo separar los cambios producidos en el valor razonable de los activos biológicos, en función de que se deban a cambios físicos en dichos activos o a cambios en los precios de mercado:

1

Ejemplo:

Una empresa dedicada a la cría de ganado posee un rebaño de 10 animales durante todo el periodo de explotación. Para simplificar, el cambio físico atribuible a los animales se debe únicamente a su crecimiento durante el ejercicio, pasando los animales de tener 2 años de edad al principio del periodo, a tener 3 años, al final del mismo. Datos:

Valor razonable de los animales de 2 años a 1 de enero	100
Valor razonable de los animales de 3 años a 31 de diciembre ...	120
Valor razonable de los animales de 2 años a 31 de diciembre ...	105
Valor razonable del rebaño a 1 de enero (10 x 100)	1.000
	.../...

.../...

Incremento en el valor razonable debido al cambio físico:

(10 x 105)	1.050
(10 x 120)	1.200
	150

Incremento en el valor razonable debido a cambios en el precio:

(10 x 100)	1.000
(10 x 105)	1.050
	50

Valor razonable del rebaño a 31 de diciembre (10 x 120) 1.200

2

Ejemplo:

En este caso utilizaremos los mismos datos que en el ejemplo anterior, pero añadiendo a los 10 animales poseídos por la empresa durante el periodo de explotación, la compra de un animal de 2,5 años, el 1 de julio, por un importe de 108. Por lo tanto, al final del periodo el rebaño está compuesto por un total de 11 animales.

Valor razonable de un animal de 2,5 años a 1 de julio	108
Valor razonable de un animal de 3 años a 31 de diciembre	120
Valor razonable de un animal de 2,5 años a 31 de diciembre	111
Valor razonable del rebaño a 1 de enero (10 x 100)	1.000
Compra de un animal a 1 de julio (1 x 108)	108

Incremento en el valor razonable debido al cambio físico:

[10 x (120 – 105)]	150
[1 x (120 – 111)]	9
	159

Incremento en el valor razonable debido a cambios en el precio:

[10 x (105 – 100)]	50
[1 x (111 – 108)]	3
	53

Valor razonable del rebaño a 31 de diciembre (11 x 120) 1.32

