

104.- Activos biológicos: semillas y cebada

Autores: Javier Márquez Vigil, Rosalía Miranda Martín y Aurora García Domonte

1. Resumen o planteamiento del caso

SEMILLAS VIGOROSAS, S.A. (SEVISA) es una empresa que ha modificado genéticamente semillas de cebada para producir plantas de muy alta calidad y que garantizan un excelente rendimiento en la fabricación de cerveza. SEVISA, a través de distintas patentes, mantiene la propiedad intelectual de dichas semillas.

No obstante, los directivos de SEVISA no tienen conocimientos agrícolas suficientes para responsabilizarse de la producción de plantas de cebada. Por ello, han llegado al siguiente acuerdo con CEBADA A TUTIPLÉN, S.A. (CETUSA):

- SEVISA facilita de forma gratuita a CETUSA, las semillas necesarias para plantar anualmente un campo de cebada de 10 hectáreas.
- Todas las labores agrícolas relacionadas con la obtención de las plantas de cebada (plantación, riego, fertilizantes, fumigación, recolección, etc.) serán realizadas por CETUSA, la cual no puede rescindir unilateralmente estas obligaciones.
- Una vez recolectadas las plantas, éstas serán entregadas a SEVISA para su comercialización en el mercado cervecero. En este contexto, el 94% del precio de venta que se obtenga por las plantas, pertenecerá a CETUSA, y el restante 6%, a SEVISA.
- Si una catástrofe climatológica hiciera perder totalmente la cosecha, ninguna de las partes (ni SEVISA ni CETUSA) cobrarían nada.

Teniendo en cuenta que a la semana siguiente de ser plantadas, las semillas ya comienzan su proceso biológico de germinación y comienzan a "transformarse" en plantas:

- 1.- ¿Debe SEVISA reconocerse una venta por las semillas entregadas a CETUSA en el momento de su plantación?
- 2.- ¿Debe SEVISA tener registrado algún tipo de activo en su balance? De ser así, de que tipo y cómo debe ser su valoración.
- 3.- ¿Cómo debe CETUSA registrar la entrega de las semillas?

2. Normativa aplicable

- Marco Conceptual.
- NIC 18: Ingresos ordinarios.
- NIC 41: Activos biológicos.

3. Definición de los principales elementos que integran este caso

- a) **Activo biológico (41.5)**. Es un animal vivo o una planta.
- b) **Producto agrícola (41.5)**. Es el producto ya recolectado procedente de los activos biológicos de la empresa.

c) **Actividad agrícola (41.5)**. Es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros artículos biológicos diferentes.

d) **Valor razonable (41.8 y 18.7)**. Es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción libre.

4. Respuesta razonada a las preguntas específicas

4.1. Interpretaciones previas

Entendemos que existen dos activos biológicos: por un lado, la semilla transformada genéticamente, y por el otro, la planta en crecimiento; y un producto agrícola: la cebada ya recolectada para la venta.

El caso que se presenta puede, entre otros, recoger los siguientes planteamientos:

A) SEVISA es la propietaria de la semilla en todo momento, así como de la planta y el producto. Llega a un acuerdo con CETUSA, por el cual, ésta realiza las labores agrícolas necesarias para obtención de la planta de cebada, por lo que recibirá el 94% del precio final de venta.

B) SEVISA traspasa a CETUSA la propiedad y el control de las semillas. A partir de aquí ésta hipótesis se subdivide, al menos, en otras dos subalternativas:

B.1. Las empresas se reparten la propiedad de los activos biológicos, en una proporción del 94% (CETUSA) y 6% (SEVISA).

B.2. Tanto la semilla como la planta y el producto pertenecen al 100% a CETUSA, que llega a un acuerdo con SEVISA para comercializar el producto agrícola. A cambio de sus servicios de intermediación comercial, junto con la provisión de las semillas, le abonará el 6% del precio final de venta.

4.2. Razonamiento fundamentado de cada una de las alternativas

A) En esta hipótesis, SEVISA no transmite la propiedad de la semilla transformada genéticamente a CETUSA, siendo aquella, en todo momento la propietaria de los activos biológicos y del producto biológico (semillas, plantas, cebada).

En el momento en que SEVISA entrega gratuitamente las semillas a CETUSA, podría plantearse la duda de si existe o no transmisión de su propiedad y, en definitiva, si se realiza la venta del producto.

En este sentido, la NIC 18, en su párrafo 14, establece los requisitos que deben cumplirse, para que una venta sea reconocida y registrada. Para ello, debe cumplir todos y cada uno de los siguientes puntos:

a) *La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;*

- b) *La entidad no conserva para sí, ninguna implicación, en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;*
- c) *La cuantía que la modificación supone, puede ser valorada con suficiente fiabilidad;*
- d) *Es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción;*
- e) *Los costes incurridos o por incurrir en relación con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.*

Parece claro, que en el caso que nos ocupa, cuando SEVISA entrega las semillas transformadas a CETUSA, no se cumple el punto "b". Podría discutirse el cumplimiento o no de los otros cuatro requisitos: "a", "c", "d", y "e", pero basta con que se produzca el incumplimiento de uno, para que no se pueda reconocer la venta.

En el caso planteado, es cierto que SEVISA entrega las semillas a CETUSA para su cultivo, pero aquella no deja de tener "implicación" en la gestión corriente del bien facilitado, siendo, incluso, quien controla el proceso de venta del producto final. Por ello, se puede entender que no se cumple el punto "b", no pudiéndose, por tanto, reconocer la venta del activo.

Bajo estas consideraciones, entendemos que la operación es controlada por SEVISA, siendo CETUSA un mero agente que interviene en el proceso de transformación del activo biológico. A cambio de sus servicios, CETUSA obtiene, como remuneración, un porcentaje fijo del precio de venta final de la cebada.

B) Existe transmisión de propiedad de SEVISA a CETUSA.

En esta alternativa, entendemos que SEVISA es propietaria de las semillas genéticamente transformadas, hasta que las transmite a CETUSA, siendo ésta quien pasa a controlar económicamente el activo biológico.

Esto es así, porque, centrándonos exclusivamente en las semillas como un activo diferente de las plantas y de la propia cebada, SEVISA deja de tener implicación en la gestión de las mismas, siendo CETUSA, la responsable de su sembrado, cultivo, riego, abono, fumigación, y recolección. SEVISA sólo vuelve a tener implicación en su gestión, en el momento en el que la cebada ya está recolectada y preparada para su venta.

Entendido este punto, a partir de entonces pueden surgir diversas alternativas más, en función de si entendemos que el propietario del activo biológico transformado (la planta) es exclusivamente CETUSA; o si comparte los riesgos con SEVISA, y, por tanto, la propiedad de la planta en una proporción de 94% / 6%, respectivamente.

B.1) La primera opción, sería entender que ambas empresas comparten los riesgos y beneficios de la gestión del activo biológico, en la proporción del 94% y 6%, según el caso. Las dos entidades se reparten el porcentaje del ingreso de ventas y los riesgos en caso de catástrofe climática. Hay un reparto de tareas de gestión, ocupándose CETUSA de los aspectos técnicos del cultivo, y SEVISA, de los aspectos comerciales.

B.2) No obstante, si atendemos al apartado a) de la NIC 18.14, podemos entender que SEVISA ha transferido los riesgos de forma significativa, ya que un 6%, es una cifra muy baja, comparada con el 94% de CETUSA. En este caso, se podría entender que una vez esté el activo

biológico en poder de CETUSA, es de su entera propiedad, siendo SEVISA, un mero agente que interviene en las labores comerciales de la venta, llevándose, a cambio, un porcentaje fijo del precio de venta.

Este problema podría complicarse más, si cabe, si nos centramos en las cláusulas contractuales de responsabilidad, en caso de fracaso del negocio. En el enunciado se detalla qué ocurriría en caso de catástrofe natural: ambas empresas corren con el riesgo de pérdida del negocio. Pero, ¿qué sucede si la cosecha se pierde por otras causas que no sean climatológicas? Es decir, ¿qué sucedería si por acciones imputables a la responsabilidad de CETUSA, se pierde la cosecha entera? Nos estamos refiriendo a ejemplos tales como una insuficiente o excesiva irrigación, un deficiente abono o fumigación, unos incorrectos procesos de recolección, tratamiento y almacenamiento del grano, etc. En estos casos, habría que atender a lo estipulado en el contrato. Si, por ejemplo, en caso de pérdida de la cosecha, sea cual sea la razón (climatológica o por responsabilidad de CETUSA), ambas empresas comparten el riesgo de pérdida del activo biológico, parece que el caso respondería mejor a la tesis de la propiedad compartida, ya que los riesgos y beneficios se comparten entre ambas compañías.

No obstante, si en caso de pérdida de la cosecha por responsabilidad de CETUSA, ésta tiene que resarcir a SEVISA con un importe prefijado, que podría ser el 6% del valor de mercado de la cebada, parece que la tesis de traspaso de riesgos a CETUSA cobra fuerza, y en consecuencia, la consideración de la venta de las semillas por parte de SEVISA.

4.3. Respuesta a las preguntas concretas y contabilización de las operaciones

Planteamos entonces, tres diferentes soluciones a las tres alternativas planteadas.

A) No existe transmisión de la propiedad. Todo el proceso es controlado por SEVISA, que contrata a CETUSA para el cultivo de la cebada.

En este caso, no hay venta, luego en el momento de la cesión de las semillas, no procedería ningún asiento. Siguiendo el sistema especulativo, al cierre del ejercicio, SEVISA reconocería la variación de existencias dando de baja las semillas del inventario.

A medida que la planta va germinando y creciendo, SEVISA reconocerá este activo biológico, en función de la NIC 41.10, ya que, como hemos dicho, la empresa controla el activo, espera obtener beneficios futuros y el valor razonable o el coste del activo pueden ser valorados de forma fiable, contra un ingreso de explotación.

Tanto la valoración inicial como la posterior a fecha de cierre del balance, se hará según su valor razonable en cada momento concreto, descontando los costes estimados en el punto de venta (NIC 41.12). En este caso, habría que tener en cuenta, que como coste de venta, hay que incluir el 94% del precio final que corresponde a CETUSA, tal como se ejemplifica en el párrafo 14 de la NIC 41.

Así, SEVISA valorará la cebada por un 6% del precio final de venta.

Hay que recordar que en la normativa española, el PGC no permite esta opción, y debería estar valorada por el menor entre el coste de producción y el valor neto realizable, reconociéndose, si fuera el caso, las oportunas correcciones valorativas por deterioro de valor.

¿Pero qué pasa con el activo "planta"? ¿Cómo lo irá valorando a medida que vaya creciendo? En este caso, habría que estar al valor razonable de una planta en el mercado, que probablemente sea muy reducido en comparación con el producto final.

Por último, en el momento de venta de la cebada, SEVISA reconocería la venta íntegra en su contabilidad por el 100% del precio, y un gasto corriente por el pago a CETUSA del 94% correspondiente (o la obligación de pago si el gasto ya se ha devengado a lo largo de toda la operación de cultivo).

Por su parte, CETUSA irá facturando sus servicios a SEVISA paulatinamente por ese 94%, que contabilizaría como un ingreso por prestación de servicios del ejercicio conforme a su devengo, reconociéndose el correspondiente derecho de cobro.

B) Existe transmisión de propiedad de SEVISA a CETUSA. Recordemos que esta alternativa puede subclasificarse en dos alternativas más:

B.1) Hay una propiedad compartida, en una proporción del 94% para CETUSA y del 6% para SEVISA.

En este caso, en el momento de la venta, CETUSA se dará de alta un activo biológico por el 94% de su valor de mercado. La contrapartida será un ingreso de ese ejercicio, conforme a la NIC 41.26 y NIC 41.28. SEVISA ajustará el valor de su activo biológico, conforme al 6% del valor razonable del mismo, siendo su contrapartida un ingreso o gasto del ejercicio.

Durante el proceso hasta la venta del producto biológico, ambas empresas irán valorando sus activos conforme al 6% ó 94% del valor razonable, en virtud de la NIC 41.10, ajustando el valor contra resultados del ejercicio (NIC 41.26 y 28). En el momento de la venta, cada empresa reconocería su parte correspondiente como un ingreso del ejercicio.

Se puede observar fácilmente como, hasta el momento de la venta, SEVISA contabilizaría el hecho igual que en la alternativa A, pues la valoración al 6% es igual que la valoración por el 100% menos los gastos de venta, cuando se considera que los gastos de venta son el 94% pendiente de pago a CETUSA.

La gran diferencia entre esta opción B.1 y la opción A es para CETUSA, que ahora se reconocería un activo biológico en su balance de situación, mientras que, en la alternativa A, todo figuraría como un crédito comercial.

B.2) Existe transmisión de la propiedad. Todo el proceso es controlado por CETUSA, que contrata a SEVISA para la comercialización de la cebada.

En este caso, entendemos que existe una venta, con transmisión de propiedad, en el momento de pasar las semillas de SEVISA a CETUSA. Esta venta se contabilizaría por el valor actual de la mejor estimación posible del precio de venta del producto final, esto es, el valor actual de ese 6% del precio de venta de la cebada. Siguiendo el sistema especulativo, al cierre del ejercicio, reconoceríamos la variación de existencias dando de baja las semillas del inventario.

A medida que la planta va germinando y creciendo, SEVISA sólo deberá reflejar la actualización del derecho de cobro sobre CETUSA, reconociéndose el ingreso financiero correspondiente, conforme al criterio del coste amortizado. Una vez se venda la cebada, se dará de baja el derecho de cobro (ya actualizado al 6% del precio de venta final).

Por otro lado, CETUSA recibe la semilla, reflejando la entrada en su patrimonio contra una obligación de pago con SEVISA por ese 6% al valor actual. A medida que la planta va creciendo, ese activo se va actualizando al valor razonable de la cebada, hasta alcanzar el 94% del precio en el momento de la venta. La contrapartida de esta actualización del valor es un ingreso de

explotación. Paralelamente, la obligación de pago (6%) se irá también actualizando contra un gasto financiero.

Finalmente, en el momento de la venta de la cebada al cliente final, CETUSA reflejará un ingreso por ventas del 100%, contra la entrada por bancos del 94% pactado y cancelará la obligación de pago con SEVISA por el 6% restante.

5. Conclusiones

En este caso que nos ocupa, podrían darse muchas posibles alternativas, que encajan perfectamente con el enunciado propuesto. Hemos seleccionado tres de ellas, las que consideramos más representativas.

Esas tres alternativas propuestas, pasan por tres soluciones diferentes, lo que nos lleva a afirmar lo ya conocido: las normas internacionales de información financiera son unas normas abiertas y de amplia aplicación, dando lugar a muchas interpretaciones válidas y correctas. Elegir una interpretación de las propuestas, o alguna otra que no hayamos presentado aquí, pasa por tener más información sobre el tipo de relación contractual entre las partes, que deje claras las responsabilidades de cada una de ellas ante los diversos hechos.

En cualquier caso, debemos llamar la atención sobre el hecho de que las soluciones propuestas presentan un efecto total idéntico en todos los casos: el efecto global (sin diferencias entre ejercicios económicos y naturaleza de las cuentas) es que una empresa se da el 94% de los ingresos, y eso es lo que cobra, y la otra el 6%, y esa será la entrada real en su tesorería.