



UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
(Universidad del Perú, DECANA DE AMÉRICA)
Acreditada Internacionalmente
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

ACTIVIDAD ACADÉMICA: Los Riesgos Financieros: Información Contable y Toma de Decisiones

AREA TEMÁTICA: Contabilidad

La medición inicial de los activos biológicos según el enfoque de la NIC 41 Agricultura

PONENTE:

Jeannette Andrea Cruz Ibagón



Jeannette-cruz@upc.edu.co

321 497 9644

PAÍS: Colombia

2015

Índice

Resumen y palabras clave.....	3
Introducción.....	5
Hipótesis.....	6
Metodología.....	9
Resultados.....	12
Discusión.....	12
Conclusiones.....	13
Referencias bibliográficas.....	14

La medición inicial de los activos biológicos según el enfoque de la NIC 41 Agricultura

Resumen

El presente trabajo está enfocado principalmente en explicar de manera práctica el tratamiento contable en la medición inicial y posterior de los activos biológicos, identificándose las diferencias entre el tratamiento tributario y según las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF). Esperamos que este trabajo se constituya en un material de ayuda para empresarios y personas interesadas en el negocio agrícola, de modo que realicen la valuación inicial de sus activos biológicos adecuadamente, evitándose mal interpretación de la información.

Seguidamente se espera que la exposición de ésta temática sea de total claridad para el lector, para su preparación hemos realizado investigaciones en distintas fuentes de información las cuales se encuentran expuestas en la sección bibliográfica. Al mismo tiempo expondré unas palabras clave con su respectiva definición brindada por diferentes autores expertos en el campo contable, para ayudarnos a comprender las terminologías abordadas en el contenido del presente proyecto, así como también dentro del desarrollo del mismo incluiré una introducción, una hipótesis, una metodología con su respectivo ejemplo, unos resultados y finalmente se llevara a cabo una discusión del tema.

Palabras clave: Valor Razonable, Activo Biológico, Inventario, Medición Inicial, Reconocimiento inicial.

Abstract

This work is mainly focused on practical ways to explain the accounting treatment of initial and subsequent measurement of biological assets, identifying the differences between the tax treatment and according to the International Financial Reporting Standards (IFRS). We hope this work will constitute a support material for entrepreneurs and people interested in agribusiness, so that made the initial valuation of its biological assets properly, avoiding misinterpretation of information.

Then it is expected that exposure to the subject is total clarity for the reader, for their preparation have conducted research on different sources of information which are set out in the bibliography section. At the same time I will discuss some key words with their respective definition provided by different authors who are experts in the accounting field, to help us understand the terminologies addressed in the content of this project, as well as in the development of it will include an introduction, a hypothesis, a methodology with its own example, some results and finally to conduct a discussion of the topic.

Keywords: Fair Value, Biological Assets, Inventory, Initial Measurement, Initial recognition.

Introducción

¿Cuál es la finalidad de este trabajo?

El presente trabajo revela cual debe ser el tratamiento contable para los activos biológicos los que eran considerados como activos fijos bajo el antiguo tratamiento contable llevado a cabo en la contabilidad peruana y el decreto 2649 de 1993 en Colombia. Evidenciaremos los cambios en la clasificación y reconocimiento de los mismos en los estados financieros; dando a conocer la implicación de este nuevo tratamiento sobre los resultados de las empresas Agro-industriales, así como también explicaremos qué activos deben ser considerados como parte de los activos biológicos y como debe aplicarse los criterios de medición. Como estudiante extranjera, me he permitido en realizar como punto adicional una comparación de cómo era la medición y reconocimiento a estos activos en el país de Colombia en comparación con las *Normas Internacionales de Información financiera NIIF para Pymes (Pequeñas y mediana entidades)*.

En cuanto a la aplicación de la NIC 41 Agricultura...

Detallaré el procedimiento de las exigencias requeridas por la NIC 41, explicando los cambios significativos en la contabilidad con la aplicación de esta, así como qué beneficios o implicaciones se han generado con la misma (siendo estos más positivos que negativos). Adicionalmente explicaré cómo será la medición inicial y posterior de los activos biológicos, así como su valuación alternativa en caso que no se pueda estimar el valor razonable con fiabilidad e incluiré la definición de algunos conceptos dictados por la norma dados por profesionales expertos en el tema.

Finalmente y para cerrar el tema de investigación, incluiré una discusión sobre el tema, donde expondré una serie de incógnitas que despertaran la curiosidad del lector de seguir investigado y profundizando en el tema, aunque también es una prueba al lector, para medir cuánto fue lo aprendido con el presente trabajo.

Hipótesis

La divergencia entre el criterio tributario y contable en cuanto al tratamiento de la medición inicial de los activos biológicos, es consecuencia del poco entendimiento del legislador tributario acerca del negocio agro-industrial. Esto ha generado que en la parte tributaria no se refleje la situación económica real de las compañías agro-industriales. Tributariamente se establece que la valuación de los activos biológicos se lleve por el modelo del costo histórico (costo de adquisición, menos su depreciación acumulada), mientras que la norma contable **NIC 41 Agricultura** exige que su medición sea, al cierre de cada balance, a su valor razonable; las variaciones en el valor razonable se reconocen afectando a los resultados de la compañía.

Esta situación fue normada por el IASB¹, quien emitió la norma Internacional de Información Financiera NIC 41 Agricultura (en adelante NIC 41), entrando en vigencia el 1 de enero del año 2003, teniendo como finalidad medir los activos biológicos a su valor razonable, es decir al precio por el que podría ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, una vez descontados sus costos de venta como: comisión de intermediarios, impuestos a la comercialización u otros costos del mercado. En caso de que no se pueda determinar el valor razonable de forma confiable del activo biológico la norma NIC 41 permite aplicar como método alternativo el modelo del costo, pero a diferencia de la norma tributaria, se debe evaluar de manera anual la existencia del deterioro, por lo tanto bajo el método del costo, según la NIC 41 los activos biológicos se miden al costo de Adquisición del activo, menos depreciación acumulada, menos pérdidas por deterioro.

Al entrar en vigencia la NIC 41, las compañías agro-industriales deberán evaluar de acuerdo a sus requerimientos cómo y cuándo un activo deberá ser valuado y reconocido como activo biológico, entendiéndose este como **“animal vivo o una planta”**. En contexto con esta definición, un animal o planta, será clasificado como activo biológico sólo si se tiene con fines productivos, es decir si se ha mantenido durante un proceso de crecimiento y transformación hasta el punto de su cosecha, bien sea para la reproducción de productos

¹ La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) IASB, es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. Constituido en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee). IASC

agrícolas o para convertirlos en activos biológicos diferentes, de no ser así, no estarán dentro del alcance de la NIC 41.

Haciendo un paralelo entre la contabilidad que se llevaba a cabo en Colombia bajo el decreto 2649 de 1993 y la contabilidad peruana bajo criterios tributarios, (antes de la emisión de las NIIF); se observa que el tratamiento contable era el mismo. Estos eran considerados como parte del activo fijo independientemente si fueran productivos o no, así como también su medición inicial y posterior se realizaba solo por el modelo del costo histórico. Actualmente en Colombia se exige una doble contabilidad, una para la parte tributaria y otra para cumplir con las NIIF, puesto que se seguirá manteniendo en materia tributaria la valuación inicial de los activos biológicos por el modelo del costo histórico. Así es exigido por el *Departamento Internacional de Aduanas Nacionales DIAN* (homólogo de SUNAT en Perú).

La *NIC 41 Agricultura*, parte del hecho real de que un animal o planta viva tienen características y naturaleza distintas a las de una maquinaria y por lo tanto se debe establecer una medición y reconocimiento en los estados financieros de manera diferente. “La NIC 41 requiere que los activos biológicos (animales o plantas) sean medidos a la fecha de los estados financieros o su valor razonable. Los incrementos en el valor razonable se abonan directamente a los resultados del ejercicio, generando una mayor utilidad contable. Sin embargo ello no significará un mayor pago de impuestos, porque tanto en Colombia como en Perú el impuesto a la renta se calcula a partir de la utilidad tributaria. Debido a que la medición a valor razonable no es aceptada por la DIAN en Colombia ni por la SUNAT en Perú, por lo tanto las compañías no se verán afectadas negativamente por una mayor carga tributaria”.²

Ahora bien, esta medición de los activos biológicos mediante el valor razonable se realizará dependiendo de la edad y la calidad del activo biológico para poder determinar su precio en el mercado; en ausencia de éste se podrá tomar el precio de la transacción más reciente en el mercado, los precios de mercado de activos similares o revisar las referencias del sector.

Tratándose esta del tratamiento contable que se le debe practicar a los activos biológicos en su medición inicial, estando estos en un proceso de crecimiento, mejoramiento o

² Freddy Cesar Llanto Armijo, Contador público, Universidad Católica del Perú, Máster en finanzas corporativas por CENTRUM Business School, certificado por el Colegio de Contadores Públicos.

transformación biológica, nos permite determinar si se presenta un incremento o una posible disminución en su valor razonable. Por otra parte se ha presentado que en algunas empresas se ha realizado una inadecuada clasificación de los activos biológicos en sus estados financieros, reflejándose una mala interpretación de la información, debido a la desinformación y falta de estudio de la norma.

Ahora bien para comprobar lo anteriormente escrito, me he permitido en revelar mi experiencia como practicante Peruana - Colombiana y es que en varias situaciones que se ha llevado con clientes de diferentes empresas, se ha logrado corroborar que efectivamente en la información suministrada por los mismos, no se ha ceñido al requerimiento de la norma, efectuándose clasificaciones de los activos biológicos incorrectamente, teniendo como su posterior efecto el ajuste de la información.

Seguidamente los activos biológicos formaran parte de los activos corrientes o no corrientes dependiendo de su vida útil, es decir no corrientes si no se realizan en un plazo menor a 12 meses, sino que con los años será productivo y corrientes si son productivos dentro del mismo, he aquí un párrafo de la norma que considero acorde con el hilo de la idea *“Los activos biológicos maduros son aquéllos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de sostener producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos)”*³ⁱ, esto se hace con la finalidad de poder determinar claramente para que utiliza los activos biológicos la entidad y de qué manera le generan ingresos a la misma.

Por otra parte, al efectuarse una posible venta del mismo, se debe igualmente revisar que tan fiable es medir el activo biológico por el modelo del valor razonable, revisando el costo-beneficio de la preparación de la información contable, según el marco conceptual en su característica cualitativa “costo – beneficio” en donde se debe guardar cuidado, de que los costos en que se incurran para poner el activo biológico de la empresa a precios del mercado no sean desproporcionados en relación al beneficio que genera. En reemplazo se deberá medir al costo o valor de adquisición, menos amortización acumulada, menos pérdidas por deterioro. Cabe resaltar que sólo se puede aplicar este tratamiento alternativo para los activos biológicos en caso de que definitivamente no se pueda determinar con fiabilidad el valor

³ IASB, 2003, Norma Internacional de Contabilidad nº 41 (NIC 41), pág. 11

razonable. Este tratamiento es permitido por la NIC 41 con la exigencia de realizar revelaciones adicionales, donde se informe las razones por las cuales no se puede establecer con fiabilidad el valor razonable.

Se espera que este trabajo sea de gran ayuda para aquellos empresarios especialmente agro-industriales, de modo que logren tener mayor claridad en el tratamiento contable de los activos biológicos, en cuanto a su reconocimiento, clasificación y medición, esto con el propósito de que en la preparación de la información contable, se reflejen las condiciones reales y sean confiables para la toma de decisiones.

Metodología

La metodología empleada en el presente trabajo, se ha realizado de forma cualitativa debido a la verificación de la información con la norma, la opinión brindada por autores expertos en el tema y mi experiencia llevada a cabo en la práctica.

Para el desarrollo de este tema se ha empleado un método básico sobre teorías existentes, así como también para la obtención de los datos se ha adoptado de forma documental las Normas internacionales de información financiera, sus conceptos y opiniones de especialistas en la materia (1, 2, 3,4).

Seguidamente, las opiniones de los especialistas contables internacionales anteriormente mencionados:

Activos Biológicos: Es un animal o planta viva.⁴

Valor Razonable: Es un concepto de medición adoptado por las IFRS; en él se concentra una forma clara de medir los activos y los pasivos de una compañía, basado en términos reales en los cuales se encuentra y teniendo en cuenta aquellos aspectos socioeconómicos que afectan su valor; como mercado, inflación, uso real etc. Este concepto acerca los estados financieros a una condición de realidad más acercada.³

Reconocimiento Inicial: Poder ubicar e identificar dentro de la estructura de los estados financieros un activo, pasivo, patrimonio, ingresos o gastos según la definición.⁵

⁴ Cetares Cordoba Jose Eliceo, 2014, Contador Público, Universidad Libertadores Bogotá D.C

Medición Inicial: Es el proceso contable que sigue al reconocimiento; a través del cual se cuantifica el hecho económico reconocido con anterioridad, para así incorporarlo a los estados financieros.⁶

Para comprender mejor la temática proyectaremos el siguiente ejemplo:

Un ganadero recolecta leche (Producto agrícola) ordeñada de sus vacas (Activo Biológico) y la vende para elaboración de queso (producto resultante del procesamiento).

A continuación conoceremos la fórmula para reconocer un activo biológico (vaca) y un inventario (producto agrícola) a la empresa.

Reconocimiento = Valor razonable - Costos estimados en el punto de venta

Cuadro 1
Clasificación del producto

Activos biológicos	Producto agrícola	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Oveja	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, maderas
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azucar
Ganado Lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones
Arbustos	Hojas	Té, tabaco
Vides	Uvas	Vino
Arboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

Nota: Adaptado de archivo Contaduría general de la nación, pdf.

Reconocimiento Activos Biológicos (Vaca)

Reconocimiento inicial= 50.000.000 – 5.000.000= 45.000.000

⁵ Oviedo Dámaso, 2014, Contador Público, Universidad Piloto de Colombia Seccional Alto Magdalena

⁶ Alarcón Sánchez Pablo Andrés, 2014, Contador Público, Universidad Piloto de Colombia Seccional Alto Magdalena

Activos biológicos:	50.000.000
Comisión a intermediarios:	5.000.000
Valor razonable activos biológicos	45.000.000

Como podemos ver el reconocimiento del activo biológico fue de \$ 45.000.000, el cual nos indica la medición del activo biológico (vaca).

Otro ejemplo lo vemos en las plantaciones de caña de azúcar, teniendo en cuenta que estas tienen una duración de hasta 5 cortes en promedio, una vez que tiene su cosecha queda una soca o semilla, que es capaz de reproducir hasta 4 veces más con calidad, y no es considerada como activo biológico, sino cuando ya sale su tallo, teniendo en cuenta que su producto no está como tal en su semilla sino en las ramas de su tallo, por lo tanto cuando está en semilla no hace parte de la NIC 41.⁷

Se puede observar que el producto agrícola es como tal el tallo de la plantación de caña de azúcar, los costos son todos aquellos que la gerencia incurre para colocar en disposición el terreno, intermediarios o cualquier de índole similar. Ahora bien la empresa puede optar por el modelo del costo teniendo en cuenta los cambios positivos como negativos que pueda tener la plantación de caña de azúcar por factores externos dados por la naturaleza.

Dentro del mismo orden de ideas, podemos observar que un activo será catalogado como biológico siempre y cuando sea productivo o reproductivo para la compañía, por ejemplo una empresa mantiene caballos para carreras, de ser así, se le aplica la **NIC 16 Propiedad planta y equipo** llevándolos como un activo fijo y amortizándoles su vida útil, por el contrario si esta empresa de caballos de carreras se dedicara a la reproducción y venta de los mismos se le aplicaría la NIC 41.⁸

⁷ Documento PDF Universidad ICESI extraído de página web, Valor razonable de los activos biológicos de la industria azucarera- Plantaciones de Caña de azúcar, Mayo de 2013.

⁸ Documento PDF extraído mediante página web, ACCOUNTING ADVISORY SERVICES NIC 41 Activos biológicos y prácticas Europeas de aplicación, Diciembre 2008.

Resultados

Un activo tiene diferentes formas de reconocerse al momento de ingresar a la empresa, por lo que se debe revisar el tipo de actividad que realiza la entidad, es por tal razón que se ha practicado un análisis al tema de activos biológicos; de tal forma que al conocerse los procesos de transformación que se generan en él, como su crecimiento, producción, degeneración y reproducción, se pueda determinar el aumento o disminución en el cálculo de su valor razonable, teniendo en cuenta que este se calcula al cierre de los estados financieros al ser medición posterior y que los activos biológicos tendrán cambios físicos que dependerán de varios factores externos ajenos al control humano, tales como el clima, la fertilidad del terreno entre otros.

Como resultado, a lo investigado y planteado en este trabajo, se puede resumir que más que una correcta aplicación del método de medición inicial en los activos biológicos exigido por NIC 41, se debe saber establecer en que momento y a que activos se es necesario el método de medición inicial y posterior, teniendo en cuenta de que hay empresas que a pesar de que pueden medir con fiabilidad el valor razonable de sus activos biológicos, deciden optar por el modelo del costo histórico, porque concluyen que es el más favorable de acuerdo a las condiciones económicas actuales de las mismas, lo cual no es una práctica sana debido a que las empresas se deben regir por las exigencias de la NIC 41 y aplicar el modelo del valor razonable.

Discusión

Ahora bien ya para finalizar y como temática de discusión sería propio preguntarnos:

¿Debería un activo biológico medirse a su valor razonable?

¿Cuándo es fiable utilizar el valor razonable para medir los activos Biológicos?

¿Qué implicaciones y beneficios trae la medición de los activos biológicos por el valor razonable?

¿Es recomendable el método alternativo (costo)?

En conclusión: ¿Que método de medición sería el más apropiado?

Conclusiones

En conclusión es recomendable medir los activos biológicos a su valor razonable, porque me brinda información más real y permite que los costos e ingresos se emparejen de manera natural, sin tener desfases en sus costos hasta el tiempo de su cosecha o generación de ingresos, mientras que no se sugiere medir el activo biológico al costo porque no se refleja la situación real de la empresa.

Las empresas no tienen la opción de elegir un método de valuación de sus activos, estas deben utilizar el modelo del valor razonable porque así lo exige la norma y su obtención no es costosa, del mismo modo este método de medición al valor razonable tiene sus implicaciones porque no se sabe cuándo va a cambiar su precio en el mercado. Del mismo modo si no es confiable utilizar el modelo del valor razonable, se deberá utilizar el modelo del costo histórico, solo si el costo de poder obtener la información por el método del valor razonable es desproporcionado.

Finalmente es fiable la determinación de la medición al valor razonable cuando su precio está disponible en el mercado, por lo tanto el método más apropiado para ser aplicado por las empresas agro-industriales, es el del valor razonable, porque permite la presentación real de la información financiera.

Referencias bibliográficas

- IASB, 2003, Norma Internacional de Contabilidad nº 41 (NIC 41), pág. 11
- Llanto Armijo Freddy Cesar, Contador público, Universidad Católica del Perú, Máster en finanzas corporativas por CENTRUM Business School, certificado por el Colegio de Contadores Públicos.
- Ley 1314 del 13 de Julio de 2009, Ley de convergencia Promulgada por el Gobierno Colombiano.
- Cetares Córdoba José Eliceo, 2014, Contador Público, Universidad Libertadores Bogotá D.C
- Oviedo Dámaso, 2014, Contador Público, Universidad Piloto de Colombia Seccional Alto Magdalena
- Alarcón Sánchez Pablo Andrés, 2014, Contador Público, Universidad Piloto de Colombia Seccional Alto Magdalena
- Documento PDF Universidad ICESI extraído de página web, Valor razonable de los activos biológicos de la industria azucarera- Plantaciones de Caña de azúcar, Mayo de 2013.
- Documento PDF extraído mediante página web, ACCOUNTING ADVISORY SERVICES NIC 41 Activos biológicos y prácticas Europeas de aplicación, Diciembre 2008.

i