

**IMPACTOS CONTABLES DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA  
INTERNACIONAL -NIC 41- DENTRO DEL MERCADO DEL GANADO MAYOR  
EN COLOMBIA**

**Héctor Andrés Buitrago Giraldo**  
**[Andres.acla1987@gmail.com](mailto:Andres.acla1987@gmail.com)**

**Jesús Emilio Posada Vanegas**  
**[jeposadav@gmail.com](mailto:jeposadav@gmail.com)**

**Isabel Cristina Tabares Urrego**  
**[Criss33@gmail.com](mailto:Criss33@gmail.com)**

**UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA**  
**Facultad de Ciencias Económicas**  
**Contaduría Pública**

**MEDELLÍN**  
**2014**

# IMPACTOS CONTABLES DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL -NIC 41- DENTRO DEL MERCADO DEL GANADO MAYOR EN COLOMBIA

## **Resumen**

A partir de la ley 1314 de 2009, donde el Gobierno Nacional inicia el proceso de conversión hacia las NIIF, se abre un sin número de inquietudes para todos los sectores del país, por ello esta investigación de tipo descriptivo registra, analiza e interpreta la naturaleza y composición de la NIC 41 sobre agricultura. Teniendo en cuenta que con su estudio se pretende hacer un comparativo entre la norma Internacional de contabilidad NIC 41 frente a Decreto 2649 de 1993 y analizar el impacto que tiene en la información contable y financiera del sector ganadero. En el presente proyecto lo que se pretende recopilar información sobre todo lo que concierne a la revelación de la información contable y financiera del sector agropecuario en dirección de la producción del ganado mayor y realizar un análisis de los cambios generados con la adopción de las normas internacionales de contabilidad.

**Palabras claves:** Activo biológico; Activo realizable agrícola; Activo realizable no agrícola; Convergencia, Ganado de gorda; Ganado de producción; Ganado mayor; Gasto en la explotación agrícola, NIC, PCGA, Valor razonable.

## INTRODUCCIÓN

La normatividad de la información financiera y contable de las empresas colombianas durante los últimos años no ha tenido muchos cambios, en el año 2009 el Congreso de Colombia emitió sobre el tema la ley 1314 o Ley de Convergencia, que pretende preparar el camino para la adopción hacia las NIIF (IFRS por sus siglas en inglés), donde se contraponen la normatividad colombiana con las normas internacionales, punto que se trata de ahondar en esta investigación sobre la NIC 41 y los efectos contables que se puedan dar en Colombia para el tratamiento del ganado mayor.

Mediante la misma ley se otorga potestad al Concejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) para la normalización de las normas contables y de información financiera.

Ante la necesidad de adquirir conocimientos en Normas Internacionales en Contabilidad (NIC), por la globalización y la expansión de la información a nivel mundial, el sector agropecuario colombiano se ve obligado a identificar cuales son sus cambios por la implementación de estas normas, debido a que los pilares en contabilidad colombiana no tienen la especialización suficiente para la revelación de la información de este sector ni la exigencia de llevar contabilidad.

Para el desarrollo de la investigación se ejecutaron varias etapas, la primera comprendió la recopilación de conceptos sobre el sector agropecuario Colombiano además de los antecedentes del decreto 2649 de 1993 y de la Normatividad Internacional, posteriormente con la información recopilada se analizaron los principales conceptos de la NIC 41 Activos Biológicos y productos agrícolas, en comparación con el Decreto 2649 de 1993 con lo cual se desarrollaron escenarios o situaciones específicas de la ganadería, que permitieron la obtención de resultados que soportaron las conclusiones.

Desde la academia también se hace un esfuerzo por incorporar estas normas en el territorio colombiano mediante la realización de Diplomados en diversas universidades para formar personal capacitado en estas, además se cuenta con los trabajos adelantados por parte de las organizaciones contables en el país, buscando así obtener la preparación necesaria para poner en funcionamiento la elaboración de la información con base en las NIIF.

En el año 2011 se emite el decreto 4946 abriendo la posibilidad de la aplicación voluntaria de las NIIF, que es modificado en febrero de 2012 por el decreto 0403 con el fin de ampliar la participación de las empresas en la etapa del periodo de prueba de aplicación de las NIIF en el año 2012.

Luego de esto se pronuncia el Consejo Técnico de la Contaduría Pública con el direccionamiento estratégico del 5 de diciembre de 2012, para establecer el proceso

de la convergencia de las normas nacionales a las normas internacionales, divide las empresas en tres grupos de acuerdo a su tamaño y a su participación en los mercados internacionales, y de esta manera acogerse a la convergencia de acuerdo a esta clasificación mediante tres grupos de aplicación de NIIF (NIIF plenas, NIIF para PYMES y Contabilidad Simplificada), igualmente establece un cronograma de trabajo y deja como fecha obligatoria 1 de enero de 2015 para presentar estados financieros con base en las NIIF o NIC de acuerdo al grupo en el cual se encuentran.

Con el fin de aclarar los requisitos para permanecer al grupo 1 NIIF plenas, se emite el decreto 2784 de 2012, modificado por el decreto 3023 y 3024 de 2013, con el fin de actualizar la aplicación de todos los estándares de contabilidad presentados por el IASB al mes de agosto de 2013.

La NIC 41 de agricultura fue aprobada en diciembre de 2000 por el IASC, en esta se establece el tratamiento contable para los activos biológicos, tema que cubre al ganado mayor por ser clasificado entre estos activos.

# **IMPACTOS CONTABLES DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL -NIC 41- DENTRO DEL MERCADO DEL GANADO MAYOR EN COLOMBIA**

## **1. Ejercicio contable en Colombia y la Convergencia a las NIIF.**

El ejercicio de la contabilidad está ligado al desarrollo del derecho comercial. Observando los inicios de la actividad comercial en Colombia y a la ganadería enmarcada dentro de ellas, fue creada la legislación mercantil encargada de regular dichas actividades. La normatividad inicial de (Código de Comercio de 1885, Art.33) obligaba al comerciante a organizar su contabilidad, indicando el contenido que debía ser registrado en los libros buscando así satisfacer los requerimientos de información en esa época.

A partir de ese momento, fueron presentados decretos y leyes que surgían con el fin de regular la información contable, hasta llegar a una norma que integrara los registros contables y la presentación de los Estados Financieros básicos.

En esta vía, el Consejo Permanente para la Revisión de las Normas Contables, integrado por representantes de los ministerios de Hacienda y Desarrollo, las Superintendencias Bancaria, de Sociedades y de Valores; la Junta Central de Contadores, Asociación de Facultades de Contaduría y asociaciones de contadores; entregaron al Estado un nuevo texto (Decreto 2649/93) y ( Decreto 2650/93) sobre las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Colombia y el Plan Único de Cuentas, respectivamente.

El impulso que tuvo la normatividad contable con los Decretos en mención, fue en gran parte gracias al haberse ligado dentro del marco conceptual del IASC, (ahora IASB) estableciéndose Colombia como un vanguardista en cuanto a normatividad contable para principios de los años noventa. Pero mientras este organismo internacional evoluciona constantemente a través de los años, publicando revisiones y derogaciones parciales o totales, los entes encargados en Colombia de revisar y mantener actualizadas dichas normas no han generado nuevas legislaciones que permitan la evaluación constante, generando con ello un estancamiento inmenso durante casi dos décadas.

Además de lo anterior, según (ALVAREZ, 2005) con el surgimiento de varias autoridades sobre las cuales descansa la obligación de inspeccionar, vigilar y controlar a los entes, se ha generado una asimetría en la información contable en Colombia, ya que cada uno de estos organismos expide disposiciones de contabilidad de acuerdo a sus necesidades de información, a partir de lo cual surgen múltiples lineamientos que generan una disgregación en las prácticas contables, imposibilitando de esta forma que nuestra normatividad regida en principio por el decreto 2649/93 se pueda comparar a nivel internacional; claro que con la ley 1314/09 de convergencia se pretende disminuir tal desarticulación puesto que las superintendencias y la DIAN han cedido poderes al Concejo Técnico de la

Contaduría para que se logre nuevamente una articulación entre normas colombianas y normas internacionales.

Como ya está latente más que nunca el proceso de globalización, se observa inminentemente la necesidad de adoptar una sola normatividad contable para todo el mundo, la cual va dirigida específicamente a la contabilidad financiera, auditoría financiera y la contaduría profesional. De esta manera, cada nación presenta una preocupación por ir a la par de este proceso.

En su trayectoria son muchas las organizaciones que han participado a lo largo de la vida del IASC (TORRES, 2005), como el IOSCO, FASB, SEC entre otras, que entre 1973 y el 2000 lograron influir sustancialmente en todo el cuerpo de una normatividad que busca conseguir una uniformidad y comparabilidad de los Estados Financieros a nivel mundial.

Es por eso que se emitieron inicialmente 41 normas, de las cuales hoy están vigentes 28, conocidas como NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) las cuales son estudiadas por personas capacitadas en materia contable para su correcta aplicación en cada país.

Sin embargo la globalización en su ritmo de crecimiento rampante aunado a los volúmenes incrementales de los negocios internacionales, y a la exigencia de los inversionistas por una información que fuera posible comparar, se decidió para abril de 2001 poner en funcionamiento un nuevo comité con mayor independencia y que entraba a remplazar el IASC, llamado IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) cuyo objetivo es desarrollar normas contables de calidad, transparencia y comparabilidad para el mercado mundial.

Dicho Consejo se dedicó a la emisión de NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), hasta el momento van 15, además de continuar con la aplicación de las 28 NIC vigentes y de las 13 interpretaciones SIC, algunas aprobadas por su predecesor el IASC; ahora el Comité de Interpretaciones de Información Financiera (CINIIF) es el designado para ayudar al IASB en mejorar las normas internacionales y se han emitido 21 CINIIF hasta el 2014.

La NIC 41, que fue presentada por el Consejo del IASC como Proyecto de Norma E65, Agricultura, que es nuestro interés de estudio, fue aprobada en diciembre de 2000 y emitida por el IASC en febrero de 2001 siendo modificada por diferentes NIC como las NIC1, NIC2 y NIC21; así como la NIIF5 y NIIF9, modificándola en sus párrafos 5, 6,17, y 21 y eliminando el párrafo 14. Haciendo visible el gran dinamismo que integran todas estas normativas contables internacionales convirtiéndose en una necesidad para nuestro país en adaptarse rápidamente al cambio.

## **2. NIC 41- Agricultura**

El objeto de esta Norma es fundamentar el tratamiento contable y la consecuente presentación y revelación en los estados financieros concernientes a la actividad

agrícola, la cual es la administración de la transformación de activos biológicos (animales o plantas vivientes) para la producción agrícola o en activos biológicos adicionales. Dicha norma debe ser aplicada en los estados financieros de uso general de cada una de las empresas que realizan actividades agrícolas específicamente esta norma debe ser aplicada para: llevar una contabilización de todo los activos biológicos destinados en la actividad agrícola y medir la producción creada por los diversos activos biológicos en el punto de cosecha.

El resumen técnico de la NIC 41 detalla lo siguiente, “La NIC 41 prescribe, entre otras cosas, el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la medición inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. Se requiere la medición de estos activos biológicos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. Los costos en el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaigan sobre las transferencias. En los costos en el punto de venta se excluyen los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado. Tales transportes y otros costos son deducidos en la determinación del valor razonable (esto es, el valor de razonable es el precio de mercado menos los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado).”

La siguiente tabla suministra ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan:

| ACTIVO BIOLÓGICO           | PRODUCTO DE LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA QUE ESTA DENTRO DEL ALCANCE DE ESTA NORMA | PRODUCCIÓN POSTERIOR QUE ESTA FUERA DEL ALCANCE DE ESTA NORMA |
|----------------------------|---|---|
| Rebaño de ovejas           | Lana  | Hilo, alfombras   |
| Árboles en un bosque       | Troncos maderables  | Vigas, pulpa  |
| Cosecha en Crecimiento     | Granos  | Pan   |
| Plantas en una plantación  | Algodón   | Hilo, ropas   |
| Hato lechero               | Leche   | Queso, caseína  |
| Hato porcino               | Carne y derivados porcinos  | Embutidos y jamón curado                                      |
| Plantas en una plantación  | Caña cortada  | Azúcar  |
| Árboles en una plantación  | Látex   | Hule  |
| Arbustos en una plantación | Hojas   | Te, tabaco curado   |
| Enredaderas de un viñedo   | Uvas  | Vino  |

### 3. Sector ganadero en cifras y clasificación del ganado

En Colombia, la ganadería es un sector de gran importancia, en cifras, ésta participa con el 3,6% del PIB nacional según el DANE, porcentaje notable para una actividad individual y, sobre todo, para una actividad rural. Dentro del sector agropecuario su importancia relativa es indiscutible, con una participación del 27% del PIB agropecuario y del 64% del PIB pecuario.

Para el primer trimestre de 2014 el PIB del país creció con respecto al mismo periodo de 2013 el 6.7% y el sector agropecuario represento un crecimiento del 6.1%.

Otros reportes como la Encuesta Nacional Agropecuaria 2013 revelan que la actividad pecuaria está presente en el 80.3% del total del territorio nacional y que el inventario de ganado vacuno alcanzo un total de 20.920.410 cabezas, de las cuales el 60% son hembras.

El Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) dice que no todas las tierras que actualmente se encuentran dedicadas a la ganadería tienen el uso adecuado. Según el IGAC, de las 38,3 millones de hectáreas destinadas a la ganadería, sólo 19,3 millones se encuentran adecuadamente asignados. Esto indica que el potencial ganadero puede aumentar al aprovecharse correctamente la totalidad de tierras dedicadas a esta actividad.

Agregando a lo anterior, es importante reconocer cómo está clasificado el ganado entendiéndose este como el conjunto de animales criados por el hombre, en especial mamíferos, para la producción de carne y sus derivados que serán utilizados en la alimentación humana.

Una primera clasificación es según su destinación, este puede ser ganado de selección, que está orientado a la reproducción y al mejoramiento genético de la raza, o ganado comercial destinado para la producción de carne, leche, huevo, lana o piel.

También se puede clasificar el ganado según su estructura física entre ganado mayor y ganado menor. Al primero corresponden lo bovinos, equinos, caprinos y ovinos, el cual será el punto de atención en el desarrollo de esta investigación; en cuanto al último incorpora la porcicultura, avicultura, apicultura, acuicultura, cunicultura y lombricultura.

Y por último se clasifican según la especie domesticada o criada a saber: ganado vacuno o bovino, cría de vacas y ternero; ganado caprino, cría de cabras; ganado ovino, cría de ovejas; ganado caballar o equino, cría de caballos; ganado mular; cría de animales de carga híbridos como lo mula; ganado porcino o de cerda, cría de cerdos o puercos; ganado avícola, cría de aves generalmente gallináceas;

cunicultura, cría de conejos; apicultura, cría de abejas para producir miel; helicultura, cría de caracoles; piscicultura, cría de peces.

#### **4. Esquematización de la contabilidad del sector agropecuario**

En Colombia, por lo general, la explotación agrícola y pecuaria se ha realizado de manera individual por una persona que cuenta con la tierra y el capital, siendo la responsable de todo el manejo agropecuario y sin responsabilidades comerciales ni contables, siempre y cuando no ejerza otra actividad catalogada como comercial. Aunque, si desea llevar libros de contabilidad lo puede hacer y es lo más recomendable, para tener acceso a información administrativa que le permita cumplir con las obligaciones fiscales y hacer uso de los beneficios para este sector.

Sin embargo, ahora se está hablando de la ganadería empresarial, desarrollada con capitales privados o con recursos de otros sectores como la industria minera y comercio. La primera forma de ganadería empresarial se dedica a la producción intensiva de leche, al doble propósito (leche y cría, o leche, cría y engorde), con gran utilización de recursos productivos. La segunda forma se dedica a la cría extensiva y en menor proporción al engorde en pastoreo, beneficiando el negocio de tierras por valorización y, por consiguiente, logrando mayor concentración de los recursos con menor generación de empleo local y menor utilización de los desarrollos tecnológicos.

La ganadería empresarial con ánimo de lucro, tiene gran incidencia comercial al dar nacimiento a las formas asociativas que se rigen por las disposiciones del Código de Comercio, y por lo tanto, deben cumplir con todas las obligaciones comerciales como registrarse ante la Cámara de Comercio, y llevar contabilidad.

Vale la pena evocar los objetivos de la información contable que los podemos encontrar dentro del marco conceptual de la contabilidad en el Título II del Decreto 2649 de 1993, artículo 3º, a saber:

*La información contable deber servir fundamentalmente para:*

- 1. Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período.*
- 2. Predecir flujos de efectivo.*
- 3. Apoyar a los administradores en la planeación, organización y dirección de los negocios.*
- 4. Tomar decisiones en materia de inversiones y crédito.*
- 5. Evaluar la gestión de los administradores del ente económico.*
- 6. Ejercer control sobre las operaciones del ente económico.*
- 7. Fundamentar la determinación de cargas tributarias, precios y tarifas.*
- 8. Ayudar a la conformación de la información estadística nacional, y*

*9. Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente representante para la comunidad.*

Estos objetivos de la información contable se deben cumplir a cabalidad durante todo el proceso contable, desde sus etapas de sistematización, valuación, procesamiento hasta la evaluación y la información.

En las empresas ganaderas la administración es responsable de la toma de decisiones día a día, año tras año. El éxito o fracaso de sus decisiones depende, en gran parte, de la cantidad y calidad de la información que tenga a su alcance en el momento oportuno.

Por esta razón se hace más que indispensable entonces, contar con elementos en forma actualizada, y esto se logra a través de los registros fieles a la realidad y un adecuado sistema de información contable, además de cambiar la afirmación dada por ARGILES, Josep María al concluir que: *“Farm accounting has not received much attention from accounting researchers, practitioners or standard setters, and in spite of its potential usefulness for farmers and external stakeholders financial statements are generally not very satisfactory or not even prepared at all”* (ARGILÉS, 2001), que en español afirma que la información contable ganadera no ha recibido mucha atención por parte de profesionales, investigadores u organismos de normalización, a pesar de su gran utilidad para ganaderos y usuarios externos, y que la información financiera suministrada no es de satisfacción o no está completamente preparada.

Por lo tanto se debe discutir profundamente las características que debe cumplir la información contable según la normatividad colombiana aplicada al sector ganadero, su parte estructural desde los principios y premisas, sobre el uso y el deber ser del manejo de la información contable. Todo esto con el objeto de direccionar y estructurar unas bases sólidas para los estados financieros de acuerdo a los usuarios que requieren dicha información.

Qué mejor oportunidad para reevaluar estos objetivos y su cumplimiento con un estudio concienzudo sobre la armonización de las normas internacionales de contabilidad y sus implicaciones directas e indirectas, dándole la debida importancia a este sector económico de nuestro país.

## **5. Internacionalización de la contabilidad, nuevo reto y oportunidad para el sector agropecuario**

El IASB reafirma la importancia del sector agrícola dentro de la economía para países en desarrollo, puesto que la mayoría de organizaciones que se encuentran envueltas en actividades agrícolas son pequeñas, independientes, preocupadas por el efectivo y los impuestos, son entidades familiares a las que a menudo se aconseja, aunque no siempre se exige, elaborar estados financieros con propósito de información general.

El IASB con la emisión de la NIC 41- agricultura cree que tendrá gran aplicabilidad ya que las entidades agrícolas buscan capital y ayudas particularmente de bancos o del gobierno, y estos agentes que suministran el capital intensifican con ello la demanda de estados financieros que representen fielmente la realidad económica.

La NIC 41, tiene como objetivo regular el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola. Por ende esta NIC abarca al sector primario de la economía e introduce el criterio de valor razonable a la contabilidad impactando el reconocimiento, la medición y la revelación de las actividades relacionadas con activos biológicos.

La ganadería, de igual modo que otras actividades agrícolas, requieren de un tratamiento contable especial debido a circunstancias asociadas con algunos de sus activos, pues se trata de seres vivos (activos biológicos) sujetos a transformaciones continuas que alteran sus características cualitativas y cuantitativas, por tanto, dificulta un tratamiento contable al ser medidos por medio del costo histórico menos depreciaciones.

Como consecuencia de lo anterior, las expectativas de beneficios económicos derivados de los activos biológicos (ganado mayor) pueden afectarse no sólo con los cambios en el valor de los precios de mercado, sino también a los cambios físicos por crecimiento (cría-levante-ceba), degeneración, producción y procreación.

Según la NIC 41, podemos definir la actividad ganadera como la gestión por parte de una empresa de la transformación biológica de ganado, ya sea para su venta (engorde de becerro), para generar productos agrícolas (leche, carne) o para obtener activos biológicos adicionales (nacimientos de becerros). Dentro de la actividad ganadera se pueden reconocer tres características a saber: primero, capacidad de experimentar transformaciones biológicas, como ya se mencionó anteriormente; segundo, el cambio puede ser gestionado por la gerencia, puesto que facilita dicha transformación o por lo menos estabilizarlo, por ejemplo la nutrición o fertilidad del ganado; y tercero, se puede medir el cambio conseguido por la transformación biológica tanto a nivel cualitativo (adecuación genética, maduración, contenido proteínico, cobertura de grasa) como cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso).

Algo que se debe aclarar son los momentos en que se aplica la NIC 41, puesto que ésta no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección, por ejemplo: nuestro activo biológico objeto de estudio es el ganado mayor, cuyos productos agrícolas son la carne, leche, cuero, entre otros, y al procesarlos se convertirán en salchichas, embutidos, queso, mantequilla, cuero procesado. Estos últimos productos no son considerados como actividad agrícola, a partir de la recolección se considera de aplicación la NIC 2 (Inventarios) u otras relacionadas con los productos.

Una vez precisada la aplicación de la norma para activos biológicos y productos agrícolas, el estándar internacional contempla que la empresa debe reconocerlos sólo cuando se cumpla los siguientes tres criterios (NIIF41, 2010.)

- 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*
- d) Un activo biológico debe ser valorado, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo, según su valor razonable menos los costos de ventas.

El valor razonable de un activo biológico se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia de ello, por ejemplo, el valor razonable del ganado vacuno en una granja es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el costo de transporte y otros costos de llevar las reses a ese mercado.

Igual medida, deben tener los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos, siendo valorados en el punto de cosecha o recolección, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, recordando que las transformaciones no biológicas posteriores a la recolección deben ser valoradas según la NIC 2 (inventarios).

Es en este punto donde el Consejo del IASB no está cómodo al permitir diferentes opciones para establecer el valor razonable cuando no existiera un mercado activo que cumpla con las siguientes condiciones (NIIF41, 2010.):

- a) *Las partidas negociadas en el mercado son homogéneas;*
- b) *Normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y*
- c) *Los precios están disponibles al público.*

Por tanto, la norma da alternativas para la medición fiable del valor razonable, aun si no existe un mercado activo. Se pueden utilizar datos como el precio de la transacción más reciente en el mercado, los precios de mercado ajustados de activos similares o las referencias del sector, por ejemplo el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

Igual ocurre si no existe ningún tipo de precio basado en el mercado para activos biológicos, se puede calcular el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo biológico, o si este último se trata de un activo combinado se podría hallar el valor razonable restando el valor de los terrenos sin preparar menos las mejoras efectuadas en los mismos. Estos dos casos serían muy específicos y poco utilizados para hallar el valor razonable del ganado mayor, pero la Norma las

presenta para dar suficiente flexibilidad a todas las circunstancias que podrían darse en el sector agrícola.

Una última opción que nos muestra la norma, es el caso cuando los costos pueden presentarse en ocasiones como aproximación al valor razonable, esto ocurre siempre y cuando: a) haya tenido poca transformación biológica; b) no se espera un impacto importante en la transformación biológica; el primero se aplica cuando el activo biológico se encuentra a comienzo de su ciclo de transformación y el segundo cuando sean ciclos muy largos (más de veinte años), se torna imposible estimar el valor razonable con fiabilidad.

Con todos los diferentes criterios anteriores, se presume que siempre se podrá determinar el valor razonable de forma fiable. Sin embargo existen algunos activos biológicos que para su reconocimiento inicial no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, ni otras alternativas fiables como estimaciones del valor razonable. En este caso se deben determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, considerando las NIC 2 Inventarios, NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, y la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.

“Cuando el activo biológico no corriente cumpla con los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta” (NIIF, 2010) por ejemplo, cuando se sacrifica una res para vender su carne, se presume que el valor razonable puede determinarse de forma fiable.

En este orden, al utilizar la medición de valor razonable definida por la directrices internacionales, los efectos de los cambios causados por la transformación biológica quedan mejor reflejados tomando como referencia los cambios en el valor razonable de los activos biológicos siendo más relevante, fiable, comparable y comprensible que al ser medido por su costo histórico. Además, muchos activos biológicos y dentro de estos el ganado mayor, son negociados en mercados activos con precio de mercado definidos, aportando una medida fiable de las expectativas de mercado relativas a los beneficios económicos futuros.

Por otra parte la norma internacional en cuestión, plantea cambios notables en cuanto a la información que se debe revelar. La norma aconseja revelar por separado los cambios físicos de los cambios en los precios, por lo tanto, es útil revelar por grupos la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos de venta, que se ha incluido en la ganancia o la pérdida neta del periodo. La descripción de cada grupo puede ser narrativa o cuantitativa pero se prefiere la segunda ya que ayuda a evaluar los flujos de efectivo futuros.

Se puede hacer una distinción dentro de activos biológicos entre consumibles y activos biológicos para producir frutos. El primer caso son las cabezas de ganado de las que se obtiene la carne o se tienen para la venta. El segundo caso es el ganado para la producción de leche, éstos no se consideran productos agrícolas sino auto-regenerativos. Otra clasificación que utiliza la norma es de activos biológicos maduros que son aquellos que han alcanzado las condiciones para su

cosecha o recolección, o son capaces de mantener la producción de forma regular; y los activos biológicos por madurar son los que no cumplen con las condiciones anteriores.

En este punto, puede surgir una oposición a la medición, debido a que requiere una mayor complejidad de cálculos, o incluso se hace imposible estimar el valor razonable de forma fiable, o que puede ser muy costoso revelar la información hasta este nivel de detalle y más aún si se requiere información intermedia. Sin embargo, la norma reconoce que pueden existir excepciones al momento de reconocimiento inicial por falta de fiabilidad en la Norma.

Vale la pena mostrar a continuación como se presenta la conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente: (NIIF, 2010.)

- a) *La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta;*
- b) *Los incrementos debidos a compras;*
- c) *Las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;*
- d) *Los decrementos debidos a la cosecha o recolección;*
- e) *Los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;*
- f) *Las diferencias netas de cambio derivados de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y*
- g) *Otros cambios e información relativa a subvenciones del gobierno.*

Es evidente que la norma internacional supone una carga adicional de trabajo para las empresas y en ciertos casos resulta complicado calcular el valor razonable de los activos biológicos, sin embargo existen circunstancias donde la norma aconseja pero no exige ciertos procedimientos. Con respecto al ganado mayor la concepción de la NIC 41 es acertada en la aplicación del valor razonable, puesto que, busca mayor confiabilidad y relevancia a los stakeholders del sector y en general a los usuarios de la información contable. Cambios que conlleven a grandes beneficios, serán bienvenidos para el desarrollo de la profesión contable.

## 6. Evidencia de los cambios contable de la norma colombiana a la aplicación de la NIC 41

A continuación, se presentará un cuadro comparativo entre la normatividad nacional y la NIC 41 –Agricultura, donde se muestran los cambios mas significativos con la implementación de la NIC41 en Colombia.

| VARIABLES                | NORMATIVIDAD COLOMBIANA  | NIC 41 - AGRICULTURA   |
|--------------------------|--|--|
| Definición               | Los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizaran o consumirán en la producción de otros, que van a ser vendidos. | Es un animal vivo o planta. El estandar se enfoca en la transformación biológica, Comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.   |
| Reconocimiento Inicial   | Artículo 63, Decreto 2649 del 93 "Artículo 63 .....El valor de los inventarios, el cual incluye todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de utilización o venta"                             | Los activos biológicos deben valorarse en el momento inicial y en cualquier fecha posterior al Valor razonable menos los costos de venta, salvo si en el momento de reconocimiento inicial el valor razonable no puede ser medido con fiabilidad. En tal caso se valorará por su costo menos amortización acumulada y pérdidas de valor hasta que pueda utilizarse el método de valor razonable. |
| Reconocimiento posterior | Permite la capitalización de todos costos incurridos hasta el momento de ponerlo en venta. Costos asociados como salarios, jornales, vacunas, pastoreo, en general todo lo relacionado con el mantenimiento del ganado.                              | Los activos biológicos deben valorarse en el momento inicial y en cualquier fecha posterior al Valor razonable menos los costos de venta, salvo si en el momento de reconocimiento inicial el valor razonable no puede ser medido con fiabilidad. En tal caso se valorará por su costo menos amortización acumulada y pérdidas de valor hasta que pueda utilizarse el método de valor razonable. |
| Metodos de valoración    | se debe determinar utilizando el método PEPS (Primeros en Entrar, Primeros en Salir), UEPS (últimos en Entrar, Primeros en Salir), el de identificación específica o el promedio ponderado.  | No trata este tema, tema tratado en la NIC2 (Inventarios), que no es del alcance de esta investigación.  |

|                              |  |  |
|------------------------------|--|--|
| <p>Metodos de valoración</p> | <p>Articulo 115 del Decreto 2649 del 93,"Norma general sobre Revelaciones.....5. Costo ajustado, gastos capitalizados, costo asignado y métodos de medición utilizados en cada caso." Articulo 116 del Decreto 2649 del 93"Revelaciones sobre rubros del Balance General....Principales clases de inventarios, método y bases de valuación, provisiones por cada clase, indicando las originadas en pérdidas poco usuales o en pérdidas acumuladas sobre compromisos de compras en firme."</p> | <p>Los requerimientos de revelación contenidos en la NIC 41 incluyen: valor en libros de los activos biológicos, descripción de los activos biológicos de la empresa, por grupos amplios, cambio en el valor razonable durante el período, valor razonable de la producción agrícola cosechada durante el período, descripción de la naturaleza de las actividades de la empresa relacionadas con cada grupo de activos biológicos y medidas no-financieros o estimados de las cantidades físicas del resultado durante el período y activos en mano al final del período, información sobre activos biológicos cuyo título esté restringido o que se hayan entregado en garantía, compromisos para desarrollo a adquisición de activos biológicos, estrategias de administración del riesgo financiero, métodos y supuestos para determinar el valor razonable, conciliación de los cambios en el valor en libros de los activos biológicos, mostrando por separado los cambios en el valor, compras, ventas, cosechas, combinaciones de negocios, y diferencias de cambio.</p> |
|------------------------------|--|--|

Para evidenciar aun mas los impactos a nivel contable, se mostraran las transacciones mas frecuentes e importantes en el sector ganadero, como es el reconocimiento de la compra, los nacimientos, las muertes, la capitalización de costos y el reconocimiento posterior.

### Compra de Semovientes

El reconocimiento inicial en compra de semovientes, no tiene gran diferencia entre el DC 2649/93 y la NIC 41, pues se registran ambos como activos, aunque difieren un poco de la categoría, pues para el modelo colombiano se registra en inventarios y bajo NIC 41 se debe registrar en una categoría de activos biológicos.

| DC. 2649/93  |            |            | NIIF               |            |            |
|--|------------|------------|--------------------|------------|------------|
| Ejemplo; una hacienda ganadera realiza la compra de 500 cabezas de ganado a \$300 cada uno, el total de la compra es de 150.000. |            |            |                    |            |            |
| Cuenta   | Debito     | Credito    | Cuenta             | Debito     | Credito    |
| Inventarios  | \$ 150.000 |            | Activos biológicos | \$ 150.000 |            |
| Bancos   |            | \$ 150.000 | Bancos             |            | \$ 150.000 |
| <b>Impacto:</b>  | Ninguno    |            |                    |            |            |

### Nacimientos

El reconocimiento de los nacimientos, es un evento que la normatividad colombiana no se registra, por ende no se reconoce, esto difiere de la NIC 41, en la cual se debe reconocer al valor razonable.

| <b>DC. 2649/93</b>   | <b>NIIF</b>  |         |        |         |                    |        |  |                              |  |        |
|--|--|---------|--------|---------|--------------------|--------|--|------------------------------|--|--------|
| En la fecha 2 de septiembre año 20X1, nacen 3 semovientes, el valor razonable de estos animales es de \$35 cada uno. |  |         |        |         |                    |        |  |                              |  |        |
| <b>No se registra el nacimiento.</b>   | <table><thead><tr><th>Cuenta</th><th>Debito</th><th>Credito</th></tr></thead><tbody><tr><td>Activos biológicos</td><td>\$ 105</td><td></td></tr><tr><td>Ingresos por valor razonable</td><td></td><td>\$ 105</td></tr></tbody></table>   | Cuenta  | Debito | Credito | Activos biológicos | \$ 105 |  | Ingresos por valor razonable |  | \$ 105 |
| Cuenta   | Debito   | Credito |        |         |                    |        |  |                              |  |        |
| Activos biológicos   | \$ 105   |         |        |         |                    |        |  |                              |  |        |
| Ingresos por valor razonable   |  | \$ 105  |        |         |                    |        |  |                              |  |        |
| <b>Impacto:</b>  | Para aquellos hatos ganaderos donde tengan muchas crías de ganado, el impacto puede llegar a ser medio, pues aumenta el valor del activo y sus ingresos por cambios en el valor razonable. Esto les permitirá mostrar un patrimonio mas fuerte que el presentado bajo la normatividad colombiana que se venia aplicando. |         |        |         |                    |        |  |                              |  |        |

### Muertes

El registro de las muertes, es un reconocimiento que se da tanto en la normatividad local como en la NIC 41 con una diferencia, en el DC 2649/93 se registra la baja a costo historico (precio de compra si lo hubiere) + la capitalización de costos que lleve acumulada hasta la fecha, en NIC 41, tambien se registra la muerte del semoviente, pero se debe registrar a valor razonable (precio de mercado en el momento de la muerte)

| <b>DC. 2649/93</b>   | <b>NIIF</b>  |         |         |                           |  |        |                    |        |  |  |        |        |         |                    |  |        |                    |        |  |
|--|--|---------|---------|---------------------------|--|--------|--------------------|--------|--|--|--------|--------|---------|--------------------|--|--------|--------------------|--------|--|
| El 2 de junio del año 20x1, se presento la muerte de dos semovientes, los cuales tenian un costo primo de \$300 cada uno, mas una capitalización de costos de \$143 entre ambos. El valor razonable de cada semoviente a la fecha era de \$452 |  |         |         |                           |  |        |                    |        |  |  |        |        |         |                    |  |        |                    |        |  |
| <table><thead><tr><th>Cuenta</th><th>Debito</th><th>Credito</th></tr></thead><tbody><tr><td>Inventario de semovientes</td><td></td><td>\$ 743</td></tr><tr><td>Gastos por pérdida</td><td>\$ 743</td><td></td></tr></tbody></table>            | Cuenta   | Debito  | Credito | Inventario de semovientes |  | \$ 743 | Gastos por pérdida | \$ 743 |  | <table><thead><tr><th>Cuenta</th><th>Debito</th><th>Credito</th></tr></thead><tbody><tr><td>Activos Biológicos</td><td></td><td>\$ 904</td></tr><tr><td>Gastos por muertes</td><td>\$ 904</td><td></td></tr></tbody></table> | Cuenta | Debito | Credito | Activos Biológicos |  | \$ 904 | Gastos por muertes | \$ 904 |  |
| Cuenta   | Debito   | Credito |         |                           |  |        |                    |        |  |  |        |        |         |                    |  |        |                    |        |  |
| Inventario de semovientes  |  | \$ 743  |         |                           |  |        |                    |        |  |  |        |        |         |                    |  |        |                    |        |  |
| Gastos por pérdida   | \$ 743   |         |         |                           |  |        |                    |        |  |  |        |        |         |                    |  |        |                    |        |  |
| Cuenta   | Debito   | Credito |         |                           |  |        |                    |        |  |  |        |        |         |                    |  |        |                    |        |  |
| Activos Biológicos   |  | \$ 904  |         |                           |  |        |                    |        |  |  |        |        |         |                    |  |        |                    |        |  |
| Gastos por muertes   | \$ 904   |         |         |                           |  |        |                    |        |  |  |        |        |         |                    |  |        |                    |        |  |
| <b>Impacto:</b>  | El impacto se debe calificar dependiendo de la mortandad que maneje la compañía ganadera, pues en compañías donde sea baja la mortandad, el impacto es bajo. |         |         |                           |  |        |                    |        |  |  |        |        |         |                    |  |        |                    |        |  |

### Gastos Asociados al mantenimiento de los semovientes

En este punto, se puede ver un poco mas la diferencia entre el DC 2649/93 y la NIC41, pues en la primera todos los costos asociados se registran como mayor valor del inventario, mientras que en la segunda se pueden registrar todas las erogaciones en el gasto.

| <b>DC. 2649/93</b>   | <b>NIIF</b>  |           |         |                      |           |  |        |  |           |  |        |        |         |        |           |  |        |  |           |
|--|--|-----------|---------|----------------------|-----------|--|--------|--|-----------|--|--------|--------|---------|--------|-----------|--|--------|--|-----------|
| Durante el año, se incurrieron en costos por mantenimiento de ganado (jornales, vacunas, pastoreo) por valor de \$36.060.  |  |           |         |                      |           |  |        |  |           |  |        |        |         |        |           |  |        |  |           |
| <table><thead><tr><th>Cuenta</th><th>Debito</th><th>Credito</th></tr></thead><tbody><tr><td>Capitalizacion costo</td><td>\$ 36.060</td><td></td></tr><tr><td>Bancos</td><td></td><td>\$ 36.060</td></tr></tbody></table> | Cuenta   | Debito    | Credito | Capitalizacion costo | \$ 36.060 |  | Bancos |  | \$ 36.060 | <table><thead><tr><th>Cuenta</th><th>Debito</th><th>Credito</th></tr></thead><tbody><tr><td>Gastos</td><td>\$ 36.060</td><td></td></tr><tr><td>Bancos</td><td></td><td>\$ 36.060</td></tr></tbody></table> | Cuenta | Debito | Credito | Gastos | \$ 36.060 |  | Bancos |  | \$ 36.060 |
| Cuenta   | Debito   | Credito   |         |                      |           |  |        |  |           |  |        |        |         |        |           |  |        |  |           |
| Capitalizacion costo   | \$ 36.060  |           |         |                      |           |  |        |  |           |  |        |        |         |        |           |  |        |  |           |
| Bancos   |  | \$ 36.060 |         |                      |           |  |        |  |           |  |        |        |         |        |           |  |        |  |           |
| Cuenta   | Debito   | Credito   |         |                      |           |  |        |  |           |  |        |        |         |        |           |  |        |  |           |
| Gastos   | \$ 36.060  |           |         |                      |           |  |        |  |           |  |        |        |         |        |           |  |        |  |           |
| Bancos   |  | \$ 36.060 |         |                      |           |  |        |  |           |  |        |        |         |        |           |  |        |  |           |
| <b>Impacto:</b>  | En este punto el impacto es alto, dado que en el DC 2649/93 dichos costos hacian parte del valor del activo, en la NIC 41, se presentaran como gastos del ejercicio y todo lo que esto implica, un menor valor del patrimonio. |           |         |                      |           |  |        |  |           |  |        |        |         |        |           |  |        |  |           |

### Reconocimiento posterior del Inventario

Para este caso, el DC2649/93 al respecto actualiza el valor del inventario vía capitalización de costos. En la NIC 41 en cada periodo se debe verificar el valor razonable de los activos biológicos contra el valor en libros, la diferencia se debe registrar contra resultados.

A diciembre 31 del año 20x1, el valor razonable del inventario es el siguiente.

| Cantidad                 | Edad     | Valor  | Total                |
|--------------------------|----------|--------|----------------------|
| 500                      | 24 meses | \$ 450 | \$ 225.000           |
| 3                        | 6 meses  | \$ 80  | \$ 240               |
| <b>Total</b>             |          |        | <b>\$ 225.240</b>    |
| Saldo Activos Biológicos |          |        | \$ 150.105           |
|                          |          |        | Diferencia \$ 75.135 |

#### DC. 2649/93

No se registra Nada

#### NIIF

| Cuenta                       | Debito    | Credito   |
|------------------------------|-----------|-----------|
| Activos biológicos           | \$ 75.135 |           |
| Ingresos por valor razonable |           | \$ 75.135 |

Impacto: El impacto en esta situación es medio-alto, porque como se evidencia en el ejemplo, se deberá reconocer en los resultados los cambios en el valor razonable. Entonces en la medida que el valor razonable sea mayor al costo en contabilidad, se reconocerá un ingreso y un mayor valor del activo, con esto se evidenciará los ingresos obtenidos por las compañías en cada periodo gestionado y no solamente en el periodo que ocurra la venta del semoviente.

## CONCLUSIONES

Los cambios importantes derivados de la aplicación de la NIC 41 a nivel contable, son:

1. El reconocimiento posterior del valor de los activos biológicos, aplicación del valor razonable como método de valoración.
2. Estructura en información que asegure el correcto cálculo del valor razonable (planillas, precios de subasta ganadera, relación de activo biológico a cada fecha de corte con información detallada como peso inicial, peso final)
3. Identificación específica de los activos biológicos, para dar una mejor revelación en los Estados Financieros.
4. No capitalización de costos como método de valuación, estas erogaciones quedaran en el gasto.

Para la toma de decisiones, teniendo en cuenta que el estándar es mucho mas aproximado a la realidad, puede dar orientación para gestionar mejor los lugares objetivos de ventas, mayor análisis en los gastos incurridos, mejor gestión de inventarios donde se puede evidenciar el aumento de peso y del crecimiento del hato ganadero.

El sistema contable colombiano, tiene su base de registro en el costo histórico, salvo algunas partidas para las cuales se deben realizar avalúos cada cierto tiempo. Este método hace que la información carezca de calidad, pues si bien representan unas transacciones económicas, no reflejan fielmente dicha transacción en un corte determinado, caso específico, la medición del ganado mayor, dado que se realiza su registro al costo histórico más las erogaciones que se capitalizan al inventario, estas partidas no se aproximan al costo real de los semovientes en una fecha determinada, como si lo hace la NIC 41 con su medición al valor razonable, actualizando su valor en cada fecha de cierre.

Tomando en cuenta lo anterior, más el hecho de la desactualización de nuestro marco normativo a nivel contable, podemos concluir que la aplicación de las NIIF en Colombia, específicamente en ganadería con la aplicación de la NIC 41, podrá mejorar los estándares de información financiera que actualmente presentan, dando información razonable para todos los terceros de la información y así crear valor en los informes que hoy por hoy son más el cumplimiento de una obligación que el resultado de una gestión analítica.

## Bibliografía

Activos Biológicos de Largo Plazo". Tomado de file:///D:/MIS%20DOCUMENTOS/Downloads/INFORME\_N%C2%BA\_33.pdf. Autor: Comisión Forestales de FACPCE.

ACTUALICESE.COM, Información Contable y Tributaria al día. "Se actualizan los Estándares NIIF (IFRS Full) aplicables en Colombia" Tomado de: <http://actualicese.com/actualidad/2014/01/17/se-actualizan-los-estandares-niif-ifrs-full-aplicables-en-colombia/> .

ALVAREZ, O. M. (2005). Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional. .Contaduria Medellin N°46 , 111-157.

CCI.ORG.CO, "Sector Agropecuario Colombiano más productivo y competitivo". Tomado de: <http://cci.org.co/ccinew/pdf/SEMBREMOS/JULIO%202010%20REVISTA%2013/gobierno.pdf>

Decreto 2650 de 1993. Por el cual se reglamenta el PUC para comerciantes. (1993).Código de comercio colombiano

Decreto 2649 de 1993. Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. (1993).

DNP.GOV.CO, "Crecimiento Sostenible y competitividad". Tomado de: <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/PND/4C.%20Cap%C3%ADtulo%20III.pdf>

DNP.GOV.CO, "Balance de Resultados: Enfoque Nacional 2013". Tomado de: <https://sinergia.dnp.gov.co/Sinergia/Archivos/e443a04f-478c-40f5-b663-9ef34e8309f8/BALANCE%20RESULTADOS%202013%20-%20Enfoque%20Nacional.pdf>

GESTIONFINANCIERACP.COM, "Normas Internacionales de Contabilidad Vigentes". Tomado de: <http://www.gestionfinancieracp.com/colombia/nic-normas-internacionales-de-contabilidad-vigentes/>

Ley 1314 de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia. (2009)

MONOGRAFÍAS.COM, "AGRICULTURA. NIC 41". Tomado de <http://www.monografias.com/trabajos21/agricultura/agricultura.shtml>. Autora: Soto, Alma.

Norma Internacional de Contabilidad 41. Agricultura. Por la cual se prescribe el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola. Extraída del sitio web: <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC41.pdf>

SAC.ORG.CO, “PIB Agropecuario”. Tomado de: <http://www.sac.org.co/es/estudios-economicos/estadisticas.html>

Agronet.gov.co, “Cifras Agropecuarias”. Tomado de: <http://www.agronet.gov.co/agronetweb1/Estad%C3%ADsticas.aspx>

TORRES, 2005, Extraído del sitio Web: <http://www.monografias.com/trabajos31/normas-contabilidad/normas-contabilidad.sht>