

MEMORIA METODOLÓGICA

**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

Jesús Emilio Posada Vanegas
jeposadav@gmail.com

Isabel Cristina Tabares Urrego
Criss33@gmail.com

UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA
Facultad de Ciencias Económicas
Contaduría Pública

MEDELLÍN
2014

EL PROBLEMA

Ante la necesidad de adquirir y aportar conocimientos en el proceso de convergencia a las Normas Internacionales en Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), por la globalización y la expansión de la información a nivel mundial, Colombia y específicamente en nuestro caso particular el sector agropecuario, se ve obligado a adoptar su paso a estas normas, debido a que los pilares en contabilidad colombiana no tienen la especialización suficiente para el reconocimiento, la valoración y la revelación de la información de este sector.

Por todo lo anterior, la presente investigación pretende definir cuáles son las modificaciones más importantes que se vienen para este sector que por hoy es poco desarrollado a nivel contable. Con la aparición de la NIC 41, que habla de la agricultura y sus similares, se está a la expectativa de nuevos retos contables que deben ser analizados detalladamente, para compararla luego con la contabilidad actual ganadera en Colombia, y con ello evaluar los efectos al aplicar los cambios más importantes que profieren las normas internacionales sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

LA HIPOTESIS

Teniendo en cuenta las disposiciones planteadas en la normatividad internacional referente a agricultura y que en nuestro país este sector no es muy desarrollado contablemente, sin duda alguna van a existir profundas reformas de los estados financieros, pero, dicho cambio va a ser muy aceptable, empezando por la mejor valoración y revelación de los activos biológicos, todos estos cambios van a generar efectos que implican modificaciones en la normatividad actual, tales como:

- Modificación de artículos referentes a los activos biológicos de los cuales la normatividad colombiana no habla sobre ellos y estableciendo nuevos cálculos para realizar estimaciones contables.
- Mayor cantidad de información a revelar en los estados financieros con el fin de ayudar a los participantes del mercado a tomar mejores decisiones económicas.
- Reestructuración del Plan de Cuenta acatando los ajustes necesarios de acuerdo a la armonización de las normas internacionales para clasificar correctamente las partidas que integran los estados financieros, evitando que para una empresa lo que puede ser gasto para otra sea un activo por ejemplo.
- Significativos cambios en la presentación de los estados financieros básicos por la aplicación del valor razonable y los cambios en la técnica y métodos utilizados para el cálculo del fair value.
- Mejor calidad de la información contable al ser esta más relevante, fiable, comparable y comprensible, del mismo modo que su control al hacerse la norma de obligatorio cumplimiento.

Hipótesis: La adopción de la NIC 41 permitirá una presentación más razonable y consistente de los estados financieros en las empresas colombianas.

LAS VARIABLES

VARIABLE	DEFINICIÓN	MEDICIÓN	POSIBLES RESULTADOS
Normatividad colombiana	Modo de aplicación de la NIC 41 según la normatividad colombiana	<ul style="list-style-type: none"> • En la actualidad se vive en el país la convergencia de las normas colombianas a la norma internacional. 	<ul style="list-style-type: none"> • Adaptación de la NIC41 • Adopción de la NIC41
Criterios de	Criterios aceptados en el	<ul style="list-style-type: none"> • Actualmente, que método de 	<ul style="list-style-type: none"> • Costo Histórico

valoración	país para la aplicación de la NIC41	<p>valoración usa para los activos biológicos?</p> <ul style="list-style-type: none"> • De acuerdo a la NIC 41, ¿Qué elemento de valoración para activos biológicos ve más coherente? • ¿Cuál cree más conveniente? 	<ul style="list-style-type: none"> • VPN flujos efectivo • Valor de mercado • Activos combinados • Sector de referencia
Criterios de reconocimiento	Posibilidad de medir el valor razonable de un activo biológico en forma fiable.	¿Cómo son los procedimientos para reconocer un activo biológico actualmente en comparación con la norma internacional?	<ul style="list-style-type: none"> • Muy adecuados • Adecuados • Medianamente adecuados • Inadecuados
Revelación de información	Requerimientos de revelar por separado tanto los cambios físicos de los activos biológicos como el cambio en precios.	<ul style="list-style-type: none"> • La revelación de la información, relacionada con los activos biológicos, se hace actualmente de manera adecuada?, de acuerdo con la normatividad internacional 	<ul style="list-style-type: none"> • Si • No
Controles en los procesos contables	Tipos de controles inherentes a los procesos contables de la actividad ganadera.	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Qué controles realiza con la norma local para la valoración, reconocimiento y revelación de los activos biológicos? • De acuerdo a la norma internacional, ¿Qué controles realizaría para cumplir con la valoración, reconocimiento y revelación de los activos biológicos en los Estados Financieros? 	<ul style="list-style-type: none"> • Verificación de la información financiera versus la realidad • Criterios de materialidad definidos para determinar la información a revelar • Verificación de cálculo operaciones de valoración. • Evaluación de la conveniencia de los criterios de valoración, reconocimiento y revelación. • Seguimiento de la periodicidad de la información.

LOS INSTRUMENTOS

Se van a realizar encuestas a profesionales con experiencia en el área del ganado con el fin de conocer que tan informados y que percepción tienen sobre la implementación de la NIC 41.



ENCUESTA

UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS CONTABLES
TRABAJO DE GRADO

Ante la necesidad de adquirir y aportar conocimientos en el proceso de convergencia a las Normas Internacionales en Contabilidad (NIC), por la globalización y la expansión de la información a nivel mundial, Colombia y específicamente en el sector agropecuario, se ve obligado a planear, cuál va a ser su paso a estas normas, debido a que los pilares en contabilidad colombiana no tienen la especialización suficiente para el reconocimiento, la valoración y la revelación de la información de este sector.

Por lo anterior se decidió realizar una investigación sobre los conocimientos que tienen tanto el profesional contable como los de áreas afines referentes a las implicaciones de la implementación de la NIC 41 al modelo Colombiano.

A continuación se realizarán algunas preguntas sobre el tema:

Pregunta N°1

Según su criterio ¿cómo considera el tratamiento contable que se da a los activos biológicos en empresa o terreno?

Muy bueno	Bueno	Regular	Deficiente	No existe	No
-----------	-------	---------	------------	-----------	----

					responde

Pregunta N° 2

¿Con que periodicidad ha recibido capacitaciones en el tema del manejo contable de su empresa?

Mensualmente	Semestralmente	Anualmente	No recuerda	Nunca	No responde

Pregunta 3

¿Utiliza información contable o información financiera en el desarrollo de sus actividades?

Siempre	Con frecuencia	Poco	Casi nunca	Nunca	No responde

Pregunta 4

¿Cómo considera el sistema contable o financiero utilizado?

Muy bueno	Bueno	Eficaz	Inadecuado	Inexistente	No responde

Pregunta 5

¿Con que periodicidad se presenta información financiera en su empresa?

Mensual	Trimestral	Semestral	Anual	Nunca	No responde

Pregunta 6

¿Se identifican los costos variables y los costos fijos en el desarrollo de su actividad agropecuaria?

Siempre	Con frecuencia	A veces	Casi nunca	Nunca	No responde

Pregunta 7

¿El registro de los costos consultados en la pregunta anterior a su criterio es?

Muy adecuado	Adecuado	Bueno	Inadecuado	Inexistente	No responde

Pregunta 8

¿Lleva un registro de los ingresos generados por el desarrollo de su actividad agropecuaria?

Siempre	Regularmente	Ocasionalmente	Casi nunca	Nunca	No responde

Pregunta 9

¿Se verifica y se guarda documentación que soporte los ingresos obtenidos y los gastos ocasionados?

Siempre	Regularmente	Ocasionalmente	Casi nunca	Nunca	No responde

Pregunta 10

¿Ha recibido ayuda por parte de consultores externos en materia financiera o contable?

Habitualmente	Con frecuencia	Ocasionalmente	Casi nunca	Nunca	No responde

Pregunta 11

¿Tiene conocimiento acerca de la normatividad contable que rige la actividad agrícola?

Mucho	Bastante	Suficiente	Poco	No	No responde

Pregunta 12

¿Tiene conocimiento acerca de la normatividad internacional que rige la actividad agrícola?

Mucho	Bastante	Suficiente	Poco	No	No

					responde

Pregunta 13

¿Con que frecuencia asiste a capacitaciones sobre normas internacionales de contabilidad?

Siempre	Casi siempre	Algunas veces	Casi nunca	Nunca	No responde

Pregunta 14

¿Si se tiene en cuenta que el manejo de información financiera con base a normas internacionales de contabilidad deberá comenzar a partir del primero de enero del año 2015, como considera este tiempo para la adopción de las mismas?

Muy largo	Largo	Mediano	Corto	Muy corto	No responde

Pregunta 15

¿Para su criterio que complejidad tiene el proceso de adopción de normas internacionales?

Simple	Normal	Aceptable	Complejo	Muy complejo	No responde

Pregunta 16

¿Considera que la emisión de la NIC 41 impactara la información financiera que usted presenta?

Demasiado	Mucho	Medianamente	Poco	Nada	No responde

LAS FUENTES SECUNDARIAS

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-ifsr-full-aplicables-en-colombia/> .

ALVAREZ, O. M. (2005). Descripción del modelo contable colombiano y del modelo contable internacional. .Contaduría Medellín 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>

LA RUTA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DE LA INVESTIGACION

La investigación nace como desarrollo del proyecto titulado “Impactos Contables Derivados De La Aplicación De La Norma Internacional -Nic 41- Dentro Del Mercado Del Ganado Mayor”, en este aparecen las bases y sustentos de la misma, al igual las fuentes que a nivel normativo, periodístico, legal, económico, estadístico, entre otros, que han tratado el tema.

Basadas en el contenido del proyecto de grado, se comenzó a desarrollar y buscar información para aclarar el tema objeto de investigación.

En principio se indago y aclaro hasta donde queríamos llegar con este proyecto, a quienes, para que, como, y posteriormente se construyeron marcos alrededor del tema basados en fuentes secundarias y objetivos de las investigadoras.

Es de resaltar que el tema de la información financiera comparable en los mercados internacionales es un tema necesario para la economía colombiana en su actualidad, debido a los tratados internacionales y a la inversión extranjera.

Es en este punto debimos llevar a cabo la investigación, es decir, se realizó una planeación para desarrollar y llegar a los resultados requeridos.

Decidimos hablar con profesionales que tuvieran conocimiento en el manejo de la información contable ganadera y de las normas internacionales de contabilidad que en el país están en una etapa de convergencia.

Se visitaron diferentes sitios web en los que se encontró información y opiniones acerca de los cambios que conlleva la nueva normatividad contable para las empresas colombianas.

En el momento de la construcción de la encuesta, los investigadores aclararon las variables a evaluar y comenzaron a surgir una serie de preguntas que posiblemente ayudarían a aclarar esas variables y adicionalmente a confirmar o negar la hipótesis.

La bibliografía encontrada que contribuye con la solución la investigación, fue tomada en cuenta respetando los derechos de autor.

Con la información recolectada mediante los instrumentos previamente mencionados, se procede a redactar el artículo de investigación, informando en forma clara los resultados obtenidos.

LA LECTURA Y ESCRITURA

La lectura principalmente se basó en palabras claves como activo biológico, activo realizable agrícola, activo realizable no agrícola, convergencia, ganado de gorda, ganado de producción, ganado mayor, gasto en la explotación agrícola, NIC41, PCGA y valor razonable. Por estas razones, en la bibliografía sugerida se lee primeramente el contenido y luego se procede a leer los artículos que contenían las palabras clave previamente mencionadas.

En lo que respecta a la escritura, se respetó los artículos tomados de otros autores, así como los comentarios de las personas encuestadas.

LAS CONCLUSIONES

Los instrumentos utilizados para llevar a cabo el desarrollo de la investigación, fueron los más adecuados, ya que apuntaron a dar solución a las variables del proyecto y ayudaron a dar respuesta a la pregunta de investigación.

Toda la bibliografía recolectada contribuye a mejorar la redacción del artículo de investigación y un mejor lineamiento en el desarrollo de la misma.

LOS ANEXOS

Tabulación de las encuestas.

Recopilación de información sobre los efectos de la implementación de la NIC 41 dentro del mercado de ganado mayor en Colombia.

RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN NIC 41

TABLA DE CONTENIDO

CAPITULO 1	15
1.1. Antecedentes información financiera	16
1.2. Ejercicio contable en Colombia	10
CAPÍTULO 2	16
2.1. Sector ganadero en cifras y clasificación del ganado	16
2.2. Esquematización de la contabilidad del sector agropecuario	18
2.3. Internacionalización de la contabilidad, nuevo reto y oportunidad para el sector agropecuario	24
2.4. La NIC 41 en el entorno Nacional	34
CAPÍTULO 3	46
3.1. Normas aplicables al sector ganadero	46
3.1.1. Normatividad general del sector agropecuario colombiano, (resoluciones expedidas por el Instituto Colombiano Agropecuario, leyes y los decretos).	47
3.1.2. Normatividad concerniente a la movilización y la comercialización	49
CAPÍTULO 4	51
4.1. Análisis del manejo contable de la NIC41 en el sector agrario colombiano	51
4.1.1. Análisis del contexto: comentarios	52
4.1.2. Aplicabilidad: NIC 41 en Colombia	54
4.1.3. Definiciones	56
4.1.4. Operabilidad de la NIC 41	58
4.1.5. Medición, los activos biológicos deben ser medidos a la fecha del balance a su valor justo	59

CAPITULO 1

1.1. Antecedentes de la información financiera

“Las Dinámicas Económicas Internacionales, la Revolución Tecnológica y los procesos de transformación de las estructuras regulatorias a escala mundial, reclaman nuevas competencias conceptuales y capacidades técnicas para el desarrollo de la información contable y financiera. En este sentido, la globalización de los mercados financieros vienen reclamando un conjunto de criterios que garanticen la transparencia de la información empresarial para conseguir una mejor dinámica del mercado. Los Estándares Internacionales de Información Financiera NIIIF (NIIF) y los estándares Internacionales de Contabilidad NIC (IAS), producidos por la International Accounting Standards Board - IASB -, han conseguido el apoyo de diversos órganos de política económica internacional para constituirse en las reglas de utilización para la Producción de la Información Financiera, por parte de las empresas cotizadas en el los mercados globales” (Villanueva, 2011).

Es así como en Junio de 1973 surge el IASC (International Accounting Standard committee o Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) responsable de emitir las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad), “nace del acuerdo de los representantes de profesionales contables de varios países (Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido) para la formulación de una serie de normas contables que pudieran ser aceptadas y aplicadas con generalidad en distintos países con la finalidad de favorecer la armonización de los datos y su comparabilidad” (NIC-NIIF).

Más tarde, el IASC se convertiría en el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante IASB), “El cual funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). El IASB se constituyó en el año 2001 para sustituir al Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee)- (NIC-NIIF), este ha estado inspirando a varios investigadores del área contable a realizar estudios sobre las NIC vs PCGA. Sin embargo, aunque son muchos los países que se han acogido a la aplicación de las NIC, existen algunos, como Estados Unidos, que aun utilizan USS GAP en la preparación de los estados financieros y rechazan la aplicación global del “*fair value*”.

Para el caso colombiano, el gobierno viene estudiando la forma de incorporar las normas internacionales, para lo cual emitió la ley (1314/2009) otorgando la potestad al Concejo Técnico de la Contaduría Pública (CPT) para la normalización de las normas contables y de las normas de información financiera. 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 NIC.

Existen publicaciones de otros países, como en el caso de España que ya adoptaron las normas internacionales y han realizado estudios acerca de la NIC 41 aplicada a activos biológicos forestales (FULLANA B). Un caso más cercano, fue presentado por HORWATH-Venezuela sobre “Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) y Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs). Aspectos importantes” (De la Vega)

donde se informa la situación y algunos efectos de efectos observados con la adopción de estas normas en Venezuela.

Para las compañías colombianas, son importantes los estudios que se vienen adelantando sobre la diferencia entre la normatividad colombiana y la internacional y el impacto que esto tiene sobre la información de estas compañías. Razón por la cual a los diferentes grupos de interés les queda determinar su participación en el proceso de convergencia o negarse la posibilidad de comercializar con el exterior.

El congreso de Colombia ha legislado sobre el tema con la Ley 1314 de 2009 o Ley de Convergencia, que pretende preparar el camino para la adopción de las NIC, donde se enfrenta la normatividad colombiana con las normas internacionales, punto que se trata de ahondar en esta investigación sobre la NIC 41 (AGRICULTURA) y los efectos contables que se puedan dar en Colombia para el tratamiento del ganado mayor.

Posteriores a la ley 1314 de 2009, en el país se han expedido decretos regulativos, entre ellos el decreto 3048 de 2011 mediante el cual se crea el comité intersectorial encargado de velar por la armonización de las normas de contabilidad entre los sectores público y privado y de garantizar la comparabilidad y homogeneidad entre la información financiera de entidades agrupadas en un mismo sector.

Posteriormente se emite el decreto 4946 de 2011 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 la Superintendencia de Sociedades mediante la circular externa 115 de 2012, para establecer el proceso a seguir en 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 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.

Contenida dentro de las NICs que incluye la NIIF 5 de Activos, encontramos la NIC 41 de agricultura 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.

1.2. Ejercicio contable en Colombia

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. En ese trabajo/investigación se hizo un compendio de las normas contables, se agrupó en un normograma de las leyes relacionadas con la contabilidad como los (decretos 2160/86) (1798/90) y (2112/91), de igual modo las disposiciones que los modificaban o complementaban, así como las disposiciones sobre los ajustes integrales por inflación y las directrices para los registros y los libros.

Al nacer el (decreto 2649/93) “Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expide los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia” fueron derogados todos los anteriores, y conjuntamente se expidió el (decreto 2650/93), donde se establecía el Plan Único de Cuentas (PUC) para comerciantes con el fin de buscar “...la uniformidad en el registro de las operaciones económicas realizadas por los

comerciantes con el fin de permitir la transparencia de la información contable y por consiguiente, su claridad, confiabilidad y comparabilidad” (PUC).

Bajo el cumplimiento de estos dos decretos, se ha pretendido buscar a través del tiempo que se mejore la comparabilidad de la información contable pues Javier Carvalho afirma que “el decreto 2649 de 1993 se desarrolló teniendo como fuente, los avances conocidos de otros países y organizaciones internacionales, incluyendo los conceptos y normas revisados en ese entonces por el IASC” (JAVIER, 2003 p. 17).

El impulso que tuvo la normatividad contable con el decreto 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 permanecía en constante cambio -aún lo hace- y evolucionando 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 este orden de ideas, con la necesidad de crear una sola normatividad para la preparación de la información financiera, se dieron los primeros pasos en el año 1973 cuando México, Estados Unidos de América y algunos países europeos crean el IASC (Comité de Estándares Contables Internacionales) encargado de recopilar estándares internacionales en uso en los diferentes países del mundo emitiendo normas para la presentación de los estados financieros promoviéndolas por todo el mundo.

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.

Es por eso que se emitieron 41 normas, hoy vigentes, 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 reemplazar 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 7, además de continuar con la aplicación de las 41 NIC 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 NIIF cinco y nueve, 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.

En suma, vale la pena traer la afirmación dada por señor David Tweedie, Presidente del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9 de septiembre de 2004 JOIGNANT-DELOITTE (2007):

"Un funcionamiento eficaz de los mercados de capitales es esencial para nuestro bienestar económico. Una sólida infraestructura de presentación de información financiera debe construirse sobre cuatro pilares: (1) normas de contabilidad que sean uniformes, globales, y que estén basadas en principios claros para permitir que los informes financieros reflejen la realidad económica subyacente; (2) prácticas eficaces de gobierno corporativo, incluyendo una obligación de establecer fuertes controles internos que implanten las normas de contabilidad; (3) prácticas de auditoría que den al mundo exterior la seguridad de que una entidad está reflejando fielmente sus resultados económicos y su situación financiera; (4) Un mecanismo de aplicación o supervisión que garantice que se están cumpliendo los principios establecidos por las normas contables y de auditoría." (JOIGNANT, 2007)

CAPÍTULO 2

2.1. 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.

Aun durante el año 2013 que el PIB creció el 4.3%, este sector hizo su aporte con cifras positivas del 5.2%, superando a sectores como electricidad, gas y agua, hotelería y restaurantes, incluso al sector manufacturero, demostrando así una gran estabilidad incluso al presentarse la recuperación de crisis financieras a nivel mundial. 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 representó un crecimiento del 6.1%.

Otro dato económico, es el empleo que genera este sector, empleando alrededor de 950.000 personas siendo el generador de empleo directo con una participación del 25% y 7% del sector agropecuario y nacional, respectivamente. De tal modo la ganadería representa más de la cuarta parte de la capacidad de generación de riqueza del sector agropecuario (FEDEGAN, Plan Estratégico de la Ganadería Colombiana 2019: Por una ganadería moderna y solidaria. , 2006).

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 alcanzó 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.

2.2. 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. Por lo tanto, sin la obligación de llevar contabilidad, siempre y cuando no realice actividades que sean catalogadas como comerciales. 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, tienen 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.

“La contabilidad identifica, evalúa, registra y produce cuadros- síntesis de información. La contabilidad tiene como principal misión el proporcionar una información adecuada y sistemática del acontecer económico y financiero de las empresas. La contabilidad es la ciencia que estudia el patrimonio en sus aspectos estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo, empleando diversas técnicas para registrar los hechos económico-financieros.

El objetivo de la contabilidad es registrar los diferentes movimientos que acontecen en la empresa para su posterior análisis y síntesis, de manera que se produzca una información útil para el proceso de toma de decisiones” (Martínez, 2009).

La contabilidad se define como un sistema de información de los hechos económicos de un negocio, además de ser medio probatorio en términos legales, por ende, uno de los principales aspectos que contribuye al crecimiento y sostenimiento de una organización es la información contable, ya que ésta es considerada como un indicador de la posición competitiva de la empresa; y a su vez es el método de comunicación más utilizado por los entes económicos para fortalecer las relaciones comerciales.

Es en este sentido, es donde la contabilidad brinda ese apoyo como base para el desarrollo, midiendo y comunicando los hechos económicos y sociales que se

presentan en la actividad ganadera en este caso, proporcionando a sus usuarios juicios informados y la toma de decisiones conducentes a la colocación óptima de recursos y al cumplimiento de los objetivos de una organización (AGUIAR, 1998).

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:

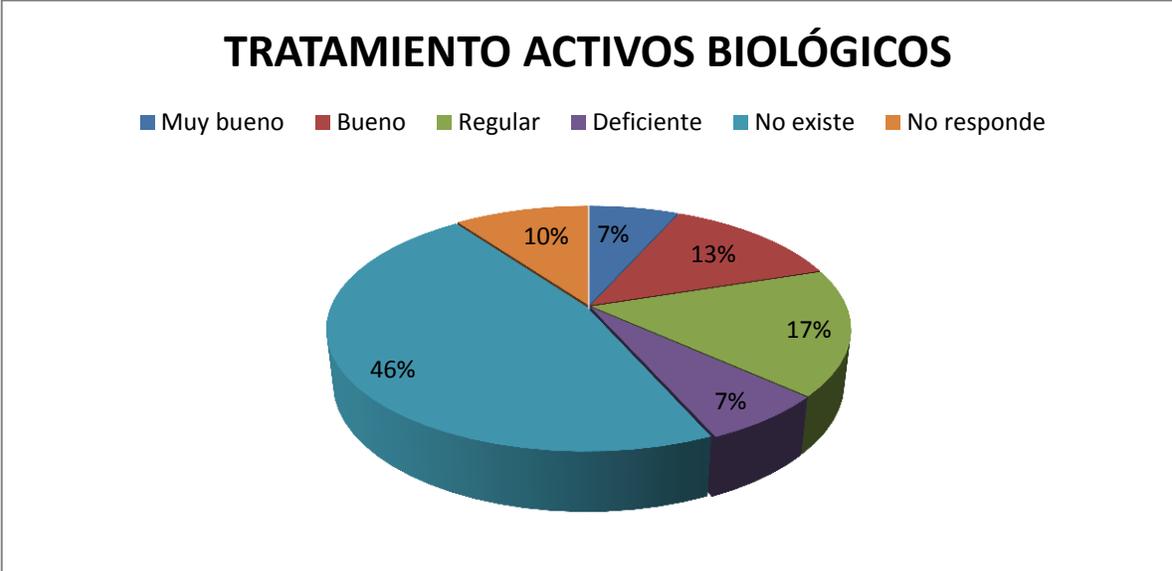
- 1. Conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga de transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el período.*
- 2. Predecir flujos de efectivo.*
- 3. Apoyar a los administradores 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 represente 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 las informaciones 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.

Y de acuerdo a la afirmación anterior, los profesionales del área con experiencia en el sector opinan que el no existe tratamiento de los activos biológicos en las empresas y sus opiniones se dividen así:

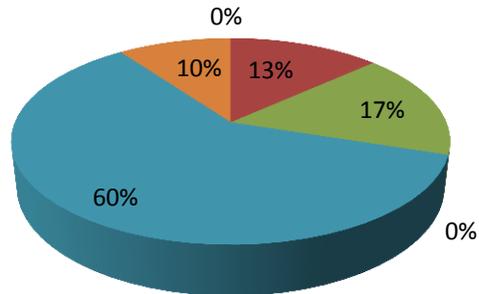


El cuadro anterior evidencia que un 10% de los profesionales demuestran desconocimiento referente al manejo contable de los activos biológicos en la información financiera de sus empresas, solo el 7% indican que el tratamiento dado a los activos biológicos es muy bueno.

Con la información anterior, es evidente que los profesionales deben recibir capacitación para mejorar el manejo de la información contable en lo que respecta a los activos biológicos, aunque los mismos profesionales expresan que este tipo de capacitaciones las pueden recibir con una periodicidad anual pero no en todas las empresas, esto se puede concluir según el siguiente gráfico:

PERIODICIDAD CAPACITACIÓN MANEJO CONTABLE

■ Mensualmente ■ Semestralmente ■ Anualmente ■ No recuerda ■ Nunca ■ No responde



Con estos datos se concluye que el sector del ganado mayor ha sido dejado a un lado en lo que respecta a la calidad de la revelación en la información contable y financiera para la toma de decisiones acertada a los usuarios.

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.

2.3. Internacionalización de la contabilidad, nuevo reto y oportunidad para el sector agropecuario

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), tiene como objetivo principal producir estándares de alta calidad para los usuarios de la información contable en el mundo, emitiendo las Normas Internaciones de Información Financiera (NIIF), las cuales contienen las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), que a su vez contienen a las anteriores SIC. Éstas se elaboran siguiendo un procedimiento, en el cual participan la profesión contable, la comunidad empresarial y los diferentes usuarios externos e internos de la información contable.

El IASB afirma que muchas entidades, en el mundo entero, preparan y presentan estados financieros para usuarios externos, aunque éstos pueden parecer similares entre un país y otro, existen entre ellos diferencias que son causadas por una amplia variedad de circunstancias sociales, económicas y legales. Tales circunstancias han llevado al uso de una amplia variedad de definiciones para los elementos de los estados financieros, utilizando diferentes criterios de reconocimientos de las partidas que los integran, así como distintas bases de

medida. Afectando en última instancia el alcance de los estados financieros y la información que se revela.

La misión del IASB es reducir las diferencias por medio de la armonización de las normas y procedimientos contables para la preparación y presentación de los Estados Financieros, bajo un objetivo de proveer información útil para la toma de decisiones económicas; por lo tanto, se imprime un marco conceptual creado para aplicarse a cualquier tipo de modelo contable, unificando criterios para muchas empresas que presentan estados financieros a sus usuarios.

Los Estados Financieros bajo esta óptica deben presentar unas características cualitativas, como la comprensibilidad, relevancia, neutralidad, integridad, fiabilidad y comparabilidad. De acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad en su marco conceptual, como se estipula en el párrafo treinta y nueve sobre la comparabilidad, expresa que: “los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una empresa a lo largo del tiempo, con el fin de identificar las tendencias de la situación financiera y del rendimiento” (NIIF, 2010.).

En el caso que va a ser objeto de investigación y análisis la NIC 41, el IASB reafirma la importancia de este sector 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. Este párrafo se identifica plenamente con las empresas de nuestro país, puesto que más del 92% son mipymes. Esto muestra que el IASB con la emisión de esta norma de 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 esta norma tratada, 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 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 (NIIF, 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 es el aporte más significativo de las normas internacionales puesto que no permite valorar al costo histórico sino a valor razonable medido de forma fiable.

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 (NIIFI, 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 terrenos. 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 nuestra profesión.

2.4. La NIC 41 en el entorno Nacional

Existen dos clases de interpretaciones de los Estándares Internacionales de Contabilidad, las CINIC (SIC), emitida por el IASC para las NIC, y las segundas las CINIIF (IFRIC) generadas por el IASB para las NIIF, y las NIC (Mientras las NIIF las sustituyen). Se debe tener en cuenta cuando una NIIF derogue a una NIC, igual ocurre con su correspondiente CINIC, pero hay casos especiales donde la NIIF sustituye una NIC y puede quedar vigente la CINIC para interpretar la NIIF. Las NIC son pautas contables, de las cuales fueron emitidas 41 normas por la antigua organización IASC, actualmente la fundación IFRS tiene vigente dentro de los estándares internacionales de la contabilidad 28 NIC, entre ellas, la NIC 41 determinada para la agricultura, y , *“establece el tratamiento contables y la medición de los costos de la actividad agrícola, así como la presentación de estados financieros y la información a revelar”*.

En su descripción el propósito de la NIC 41 es el de registrar el valor de los ingresos obtenidos por el ente económico en la cría, levante y ceba de semovientes; siembra, cultivo y cosecha de productos que sean vendidos durante el ejercicio, y demás ingresos relacionados con la actividad agropecuaria. De manera que la condición de “identificación con el objeto social principal del ente económico” y la de “y demás ingresos relacionados con la actividad agropecuaria”, propios del caso colombiano, permiten interpretaciones muy amplias que posibilitan “olvidar” de manera conveniente algunos ingresos, o ajustar costos por razones inflacionarias. Otra característica de la norma colombiana es tener en cuenta impuestos, gravámenes y tasas, en el manejo de pasivos, pero no es claro el manejo de subvenciones recibidas del Estado o subsidios específicos. Ello significa que la normatividad colombiana parte de un supuesto de Estado fiscalista pero que parece ocultar su carácter proteccionista a nivel contable (Rincón Soto, Grajales Londoño, & Zamorano Ho, 2012).

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.

Por su parte, a nivel legislativo, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública abordó la discusión del Anteproyecto de Ley de Intervención Económica aceptando la invitación que el Gobierno hizo al ponerlo en consideración del público interesado para analizarlo, debatirlo y, si fuera el caso, modificarlo en cualquier parte de su contenido. El Consejo optó por elaborar este documento para darle al Gobierno elementos de orientación en el proceso de construir una propuesta regulativa dirigida a satisfacer las necesidades de información y de control económico-contable del entorno colombiano y que a la vez sirva como herramienta para integrar al país en la dinámica económica internacional (REPÚBLICA DE COLOMBIA. Ministerio de Educación Nacional. Consejo Técnico de la Contaduría Pública. 2004). La siguiente es la exposición analítica contenida en dicho proyecto, acerca de la NIC 41 (el esquema numeral corresponde al documento original):

Norma de referencia

IASB: Norma Internacional de Información Financiera (NIC) 41: «Agricultura» Colombia Decreto 2649 de 1993	
ALCANCE	DEFINICIÓN
La NIC 41 fue aprobada por el Consejo del	Actividad agrícola es la gestión, por parte

<p>IASC, en diciembre de 2000 y tiene vigencia para los estados financieros que cubran períodos contables a partir del 1 de enero de 2003.</p> <p>Su objetivo es prescribir el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y las revelaciones relacionadas con la actividad agrícola.</p> <p>Son ejemplo de las actividades organizacionales a las que se refiere la NIC 41: los Activos Biológicos, Productos Agrícolas en el punto de su cosecha o recolección, subvenciones del Gobierno, siempre y cuando estén relacionados con la actividad agrícola. Ha de tenerse presente que la actividad agrícola descrita en esta norma incluye el cultivo de plantas así como lo relacionado con la actividad pecuaria (animales - seres vivos). Sin embargo, no trata el proceso del producto de la agricultura después de su cosecha, por ejemplo, el proceso de caña de azúcar a azúcar refinada y el de lana a hilo.</p>	<p>de un ente económico, de las transformaciones de carácter biológico relacionadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.</p> <p>Producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos del ente económico. Un activo biológico es un animal vivo o una planta. 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. Un grupo de activos biológicos es una agrupación de animales vivos, o de plantas que sean similares. La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.</p>
--	--

La actividad agrícola cubre una gama de actividades diversas, por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:

a) Capacidad de cambio: tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas;

b) Gestión del cambio: la gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente

(tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales); c) Medición del cambio: tanto el cambio cualitativo (por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, contenido grasa, proteínico y fortaleza de la fibra), como el cuantitativo (por ejemplo número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica, es objeto de medición y control como una función rutinaria de la gerencia.

La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados: a) Cambios en los activos, a través de: -Crecimiento (incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta); - Degradación (decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien -Procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); o bien b) Obtención de productos agrícolas, tal como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

Divergencias fundamentales

RECONOCIMIENTO	MEDICIÓN
<p>El ente económico deberá reconocer un activo biológico o producto agrícola solamente cuando: a) controla el activo como resultado de eventos pasados, b) es probable que los beneficios económicos futuros llegarán al ente, y c) el valor justo o costo del activo puede ser medido confiablemente.</p>	<p>Los activos biológicos deben ser medidos bajo su reconocimiento inicial y el siguiente reporte de datos a su valor razonable, menos los costos estimados para situarlos en el punto de venta, salvo que el valor razonable no pueda ser medido confiablemente.</p> <p>El producto agrícola debe ser medido a su valor razonable, menos los costos estimados en el punto de recolección. Debido a que el producto recolectado es un bien susceptible de ser vendido en el mercado, no hay excepción de “confiabilidad de medición” por producto.</p> <p>Requiere el cálculo de un valor razonable menos el costo estimado en el punto de venta, en el reconocimiento inicial de los activos biológicos hasta el punto de su cosecha, diferente de cuando el valor razonable no puede ser medido confiablemente en su reconocimiento inicial.</p>

La ganancia en el reconocimiento de activos biológicos o del producto agrícola a valor razonable y los cambios en dicho valor durante un periodo, se reconocen en el estado de resultados, en el periodo en el cual ocurre. Todos los costos relacionados con los activos biológicos que son medidos a valor razonable son reconocidos como gastos cuando se incurre en ellos.

Esta norma internacional (NIC41) presume que el valor razonable puede ser medido confiablemente para la mayor parte de los activos biológicos. Sin embargo, esa presunción puede ser rebatida para un activo biológico al momento de su reconocimiento inicial, por cuanto no tiene un precio específico en el mercado activo y otro método de estimación del valor razonable no ha sido determinado de manera clara o confiable. En tal caso, el activo es medido a su costo menos cualquier depreciación y cualquier pérdida acumulada por disminución de su valor.

	<p>Si las circunstancias cambian, y el valor razonable se convierte en confiablemente medible, el ente económico debe medir el activo o el producto biológico a su valor razonable en el punto de venta.</p> <p>El estándar no establece ninguna transición específica. La adopción es contabilizada de acuerdo con la NIC 8, Utilidad Neta o Pérdida por el Período: Errores fundamentales y Cambios en Políticas Contables.</p>
REVELACIÓN	EXCEPCIONES
<p>Es necesario revelar, entre otros, aspectos como las mediciones no financieras o las estimaciones referentes a las cantidades físicas por cada tipo de activos, ya sea activo biológico o producto agrícola. Señalando también, aunque no como exigencia, la separación en el cambio de valor razonable menos costos estimados para situarlo en el sitio de venta, entre la parte atribuible a cambios físicos y la originada por cambios de precios. Con las revelaciones exigidas se cuenta con</p>	<p>La norma NIC 41 no puede aplicarse a todos los bienes relacionados con la actividad agrícola. En consecuencia, para los terrenos relacionados con esta actividad, la empresa sigue los estándares de Propiedad, Planta y Equipo, o de Inversiones en Propiedad, dependiendo de cada circunstancia. El NIC 16 requiere que se valore el terreno a su costo menos cualquier pérdida acumulada por deterioro, o a un monto revaluado. La NIC 40 requiere que el terreno que es inversión en</p>

<p>elementos que permiten de manera más amplia interpretar, analizar y evaluar las tendencias o proyecciones de un ente económico, lo anterior en beneficio de todos los usuarios de la información.</p>	<p>propiedad sea medido a su valor razonable, o costo, menos pérdidas acumuladas por deterioro.</p> <p>Los activos biológicos que están anexos al terreno (por ejemplo; árboles plantados en un bosque) son medidos a su valor razonable menos los costos estimados para situarlos en el punto de venta, separadamente de terrenos.</p> <p>El valor razonable para la medición se detiene en la cosecha. Los inventarios aplican después de la cosecha. Los activos intangibles relacionados a la actividad agrícola, por ejemplo, cuotas de leche, se tratan bajo el NIC 38 de Activos Intangibles. A una concesión del gobierno relativa a un activo biológico medido a su costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro, se debe aplicar la NIC 20, Contabilidad para Licencias de Gobierno y Revelación de Asistencia de Gobierno.</p>
EFFECTOS SOBRE RESPONSABILIDAD Y FISCALIDAD	
Efecto sobre la transparencia y responsabilidad	Efecto sobre la fiscalidad

<p>Los requerimientos de revelación, al ser más severos, permiten a los usuarios de la información un mayor conocimiento de las políticas empleadas por la administración del ente económico, lo que sin duda redundará en un beneficio para el análisis de la información y, por ende, en un mejor reconocimiento de la situación financiera del ente económico.</p>	<p>El impacto fruto de la aplicación de la norma en materia impositiva puede reflejarse, en un momento dado, en el incremento de las diferencias temporales, generando por consiguiente un impuesto diferido, tanto débito como crédito, (en el caso de las normas tributarias actuales). En el caso del Impuesto de Comercio y Avisos ICA, la situación puede ser más compleja, pues en la medida en que el valor razonable se incrementa generará mayores impuestos afectando los flujos de efectivo del ente económico, si los activos no son efectivamente enajenados.</p>
---	--

La exposición de motivos expresa finalmente que, la aplicación de la NIC 41 puede generar traumatismo para los entes económicos una vez la adopten, pues en Colombia no existe ninguna norma especial que señale el nivel de detalle requerido por esta y estos criterios se derivan de normas generales. Su aplicación en este sector real de la economía (agricultura) puede tener significativas consecuencias sobre la valoración de las empresas. De igual forma, esta actividad es fuertemente desarrollada por pequeñas y medianas empresas, en varios casos microempresas, y ellas operan como proveedoras o subcontratistas de compañías que podrían entrar en la categoría de empresas de interés público.

CAPÍTULO 3

3.1. Normas aplicables al sector ganadero

La Normatividad Contable Internacional, la cual descansa en los Estándares Internacionales de Contabilidad con sus respectivas revisiones y demás publicaciones asociadas con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y sus Interpretaciones (SIC-CINIFF) respectivamente que correspondan a la Agricultura (NIC 41):

✓ *Decreto 3019 de 2013*

Por el cual se modifica el Marco Técnico Normativo de Información Financiera para las Microempresas, anexo al Decreto 2706 de 2012.

✓ *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, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento” (1314/2009).

✓ *Decreto 1798 de 1990*

Por el cual se dictan normas sobre libros de comercio

✓ *Decreto 2112/91*

Por el cual se reestructura el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

✓ *Decreto 2649/93*

Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia

3.1.1. Normatividad general del sector agropecuario colombiano, (resoluciones expedidas por el Instituto Colombiano Agropecuario, leyes y los decretos).

✓ *Resolución 104 de 2014*

Por medio de la cual se fijan los precios del ganado bovino para efectos tributarios correspondientes a la vigencia fiscal del año 2013 (Agricultura).

✓ *Ley 1607 de 2012*

Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones

✓ *Ley 1561 de 2012*

Por la cual se establece un proceso verbal especial para otorgar títulos de propiedad al poseedor material de bienes inmuebles urbanos y rurales de pequeña entidad económica, sanear la falsa tradición y se dictan otras disposiciones. (2012, ley 1561 de 2012)

✓ *Ley 1450 de 2011*

Plan Nacional de Desarrollo

✓ *Circular P-49 de 2009*

Normatividad general Incentivo a la Capitalización Rural (ICR).

✓ *Circular P-07 de 2008*

Actualización monto de activos totales para clasificar como pequeño productor y monto rural de bajos ingresos, monto máximo de crédito para pequeño productor, y monto de activos totales para clasificar como medianos y grandes productores.

✓ *Circular P-11 de 2008*

Normatividad general Incentivo a la Capitalización Rural (ICR).

✓ *Circular P-35 de 2008*

Modificación normatividad general Incentivo a la Capitalización Rural (ICR).

✓ *Circular P-39 de 2008*

Programa Especial de Fomento y Desarrollo Ganadero y Porcicola.

✓ *Ley 133 de 2007*

Por medio del cual se crea e implementa el programa Agro, Ingreso Seguro (AIS)”
(FEDEGAN, Federación nacional de ganaderos)

3.1.2. Normatividad concerniente a la movilización y la comercialización

✓ *Ley 914 de (2004)*

Por la cual se crea el Sistema Nacional de Identificación e Información de Ganado Bovino.

✓ *Decreto 3149 de (2006)*

Dicta las disposiciones sobre la comercialización, transporte, sacrificio de ganado bovino y bufalino y expendio de carne en el territorio nacional.

✓ *Decreto 414 de 2007 Modificatorio*

Dicta las disposiciones sobre la comercialización, transporte, sacrificio de ganado bovino y bufalino y expendio de carne en el territorio nacional. (transporte)

✓ *Resolución 0070 de 2007*

Determina los requisitos que habilitan a las organizaciones gremiales ganaderas para expedir Bonos de Venta y Registros de Hierros.

✓ *Resolución 00071 de 2007*

Por la cual se determinan las condiciones y forma de expedición del Bono de Venta.

✓ *Resolución 00185 de 2007, modificó la Resolución 00071 de 2007*

Determina las condiciones y forma de expedición de los Bonos de Venta.

✓ *Resolución 005131 de 2007*

Donde se establecen las condiciones para el registro de los Transportadores de Ganado Bovino y Bufalino y la Guía de Transporte Ganadero” (FEDEGAN, Federacion nacional de ganaderos).

CAPÍTULO 4

4.1. Análisis del manejo contable de la NIC41 en el sector agrario colombiano

La elección de una buena metodología permitirá una valoración correcta de todos los costos en que se incurre y los beneficios que se obtienen. La selección del método a utilizar dependerá principalmente del objetivo del análisis y de la disponibilidad de tiempo y recursos como las NIC.

Primer método: Tiempos y movimientos
Es un método práctico, detallado y confiable. Consiste en anotar en un formulario específico, bajo tiempo controlado, el rendimiento de la mano de obra en cada actividad que se efectúa, por ejemplo la cantidad de frutas cosechadas o el número de árboles sembrados vs el tiempo que se utiliza en realizar estas actividades, así como los tiempos muertos (no hay actividad productiva), los materiales y servicios que se emplean, describiendo además los movimientos y la forma en que se realizan las actividades.
Segundo método: Rendimientos por jornada
Es también un método práctico, con menor detalle y precisión, pero confiable y útil. Requiere menos tiempo y recursos que el método anterior. Consiste en anotar en un formulario específico el rendimiento de la mano de obra, también se lleva un registro de los materiales y servicios empleados. Esto se hace al final de la jornada o al finalizar cada actividad.
Tercer método: Recuperación de datos

Es un método que permite recobrar información de una actividad de producción, algún tiempo después de que fue realizada. Consiste en entrevistas con informantes claves para reconstruir y recuperar los datos de costos e ingresos del proceso productivo completo. Se recurre a la memoria de los informantes, datos de archivo, documentos de contabilidad (facturas almacenadas) y otros respaldos escritos.

La confiabilidad de la información obtenida es menor que en los métodos anteriores, pero tiene la ventaja de que requiere mucho menos tiempo y recursos, por lo que es muy utilizado para análisis rápidos, que no requieren mucha precisión.

Variables mínimas en el análisis. Es conveniente realizar un estudio práctico para determinar las diferentes variables que se deben involucrar en el análisis financiero, que asegure la información necesaria, en el menor tiempo y al menor costo posible.

4.1.1. Análisis del contexto: comentarios

Para el análisis a nivel del sistema de producción se requiere sólo la información sobre la secuencia completa de actividades, que van por lo general desde la selección y preparación del terreno hasta la venta de los productos, interesándonos por todas las variables necesarias para calcular los costos y los ingresos. Al nivel de empresa agrícola, forestal o agroforestal se agregan otras variables importantes, que se aplican durante la actividad de la misma, relacionadas con la administración de la empresa, la infraestructura y la protección. Variables como la depreciación de los activos (por ej. la pérdida de valor de los tractores a través del tiempo), gastos de administración, pago de rentas de la tierra, incentivos o impuestos, mantenimiento de linderos, entre otros.

A los colombianos como a los latinoamericanos les es indispensable conocer a fondo el tema agrario y el de sus alimentos, especialmente en el momento en que se producen acuerdos comerciales internacionales, de tal importancia, que ponen en juego el futuro de la producción agrícola, y, por tanto, el de la soberanía y la seguridad alimentaria de la región.

El autor hace un cuidadoso recuento de la conformación del modelo agrario colombiano. Presenta los rasgos fundamentales del proceso agrícola del país

poniéndolo en comparación con el proceso agrícola y de manejo administrativo como contable, de los países, dejando ver cuáles son los intereses, las maniobras y las imposiciones imperiales en cuanto a la producción agropecuaria mundial se refiere. A juicio del autor: “No es posible una comprensión de los términos bajo los cuales se negoció el TLC, ni un análisis serio...ni de los efectos que tendrán sobre el sector agropecuario nacional, sin conocer las verdaderas capacidades nacionales de competencia de los países negociadores, en este caso, de Colombia y de Estados Unidos”.

La industria de alimentos, ampliamente ligada al sector agrícola, indica las razones de las insuficiencias y de la crisis del campo colombiano, las inequitativas políticas públicas agrarias, el atraso abismal en investigación, ciencia y tecnología, la inmensa concentración de la propiedad de la tierra y de su ineficiencia productiva, así como da cuenta de la pobreza creciente de millones de hombres y mujeres que habitan el mundo rural. Por múltiples razones, han puesto su interés en el desarrollo para la complementación de las norma contables, por ser ésta una carrera que centra su proceso académico en las necesidades de la comunidad, buscando formar profesionales con altos valores éticos y humanos, de gran sensibilidad social y que con sus conocimientos contables, administrativos, económicos, financieros y jurídicos, al igual que todos los procesos requeridos para el proyecto social y económico de la región donde interactúe.

El contador público tiene una responsabilidad social que le implica asumir las consecuencias del desempeño de su trabajo a todo nivel ya que su misión sobrepasa el ámbito de sus relaciones con el cliente, proyectándose a todos los grupos sociales. Su trabajo tiene incidencia en los diversos grupos de usuarios: inversores, prestamistas, empleados, analistas, gobierno, entre otros, ya que es el garante de la información financiera base para la planificación macro y microeconómica de la compañía, para generar la confianza entre los diferentes usuarios de la información que produce.

4.1.2. Aplicabilidad: NIC 41 en Colombia

El objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable y la consecuente presentación y revelación en los estados financieros para la actividad agrícola, lo cual es la administración de la transformación de activos biológicos (animales o plantas vivientes) para la producción agrícola o en activos biológicos adicionales. Esta Norma debe ser aplicada en los estados financieros de uso general de todas las empresas que realizan actividades agrícolas. Particularmente esta norma debe ser

aplicada para:

a.	<i>La contabilización de todos los activos biológicos usados en la actividad agrícola. Medir inicialmente la producción agrícola creada por activos biológicos en el punto de cosecha.</i>
	<i>La contabilización de las concesiones de Gobierno relativas a activos agrícolas. La NIC 1, Presentación de Estados Financieros, define los estados financieros de propósito general y prescribe las bases para su presentación. Los estados financieros de propósito general son aquellos hechos con la intención de cumplir con las necesidades de los usuarios que no están en posición de pedir informes hechos a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros de propósito general son presentados algunas veces por separado y algunas veces dentro de otro documento público tal como un informe anual o un prospecto.</i>
b.	<i>Esta Norma se aplica a la actividad agrícola realizada por cualquier empresa, incluyendo aquella que está involucrada principalmente en una actividad que no sea la actividad agrícola.</i>
	<i>Esta Norma prescribe el tratamiento contable para los activos biológicos y para la medición inicial de la producción agrícola en cosecha. Sin embargo, esta Norma</i>

Algunas personas podrían pensar que el procesamiento posterior es una actividad agrícola, especialmente si es hecho por la misma empresa que creó la producción agrícola (por ejemplo, el procesamiento de las uvas en vino por un viñatero que ha plantado las uvas).

Aunque tales actividades pueden ser una extensión lógica y natural de las actividades agrícolas, y los acontecimientos que suceden pueden tener alguna similitud con la transformación biológica, esas actividades no están incluidas dentro de la definición de actividad agrícola de esta Norma. Más bien, esas actividades son similares a la conversión de materias primas a inventarios comercializables según se define en la NIC 2, Inventarios. Esa Norma trata con la contabilización de costos de inventario. El siguiente cuadro brinda ejemplos de activos biológicos y de producción agrícola que está dentro del alcance de esta Norma y de la producción que es el resultado del procesamiento posterior que está fuera del alcance de esta Norma 41:

Activos Biológicos

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

Nota: Los activos biológicos pueden ser usados principalmente o exclusivamente para propósitos no productivos, tales como para uso recreacional, residencial o protección ambiental, por ejemplo un bosque cuya cosecha está prohibida por requerimientos legales. Estos usos no son actividad agrícola y por tanto, los activos biológicos usados principalmente o exclusivamente para propósitos no productivos no están dentro del alcance de esta Norma. Para lograr consistencia dentro del tratamiento contable de las actividades cubiertas por esta Norma, esa Norma brinda recomendaciones específicas para la agricultura con relación a los tratamientos alternativos permitidos de:

- a. Análisis de erogaciones por naturaleza, conforme se establece en la NIC 1, Presentación de Estados Financieros.

- b. Revaluación de ciertos activos intangibles específicos de la agricultura si existe un mercado activo, conforme se establece en la NIC 38, Activos Intangibles.

4.1.3. Definiciones

<i>Las definiciones relativas a la agricultura. Los siguientes términos son usados en esta Norma con los significados que se especifican:</i>	
<i>Actividad Agrícola:</i>	<i>Es la administración por una empresa de la transformación biológica de activos biológicos en productos agrícolas para la venta, procesamiento, o consumo o en activos biológicos adicionales.</i>
<i>Activos Biológicos:</i>	<i>Son las plantas y animales vivientes que son controlados por una empresa como resultado de eventos pasados. Los activos biológicos incluyen aquellos controlados mediante su posesión y aquellos controlados por medio de un arreglo legal o similar y que son reconocidos como activos conforme otras Normas Internacionales de</i>
<i>Transformación Biológica:</i>	<i>Comprende los procesos de crecimiento, degeneración, producción y procreación que causan cambios cualitativos y cuantitativos en una planta o animal vivienda y la generación de nuevos activos en la forma de productos agrícolas o de activos biológicos adicionales de la misma clase (retoños/descendencia).</i>
<i>Cosecha:</i>	<i>Es la separación de la producción agrícola del activo biológico (por ejemplo, la extracción de látex de un árbol de caucho, hule, gomas o la recolección de manzanas), la remoción de una planta viviente del terreno agrícola para la venta y la resiembra (tales como en la horticultura), o la cesación de los procesos de vida de un activo biológico (por ejemplo el sacrificio de animales o la tala de árboles).</i>
<i>Producción agrícola:</i>	<i>Es el producto recolectado de los activos biológicos de la empresa que esperan a ser vendidos procesados o consumidos.</i>
<i>Activos biológicos consumibles:</i>	<i>Son activos biológicos que han de ser recolectados por ser en sí mismos el producto agrícola primario. Los ejemplos incluyen el ganado para la producción de carne, las cosechas anuales tal como el maíz, el trigo, la cebada y los árboles cultivados para maderaje o pulpa.</i>
<i>Activos biológicos portadores:</i>	<i>Son activos biológicos que portan la producción agrícola a ser recolectada. Los activos biológicos por sí mismos no son el producto agrícola primario, sino más bien son autoregeneradores. Los ejemplos son el ganado del cual se produce hilo o leche, viñedos, árboles tal como la palma del cual se produce aceite, los árboles frutales, y árboles de los cuáles se recolecta madera para fogatas pero el cual se mantiene</i>
<i>Activos biológicos maduros:</i>	<i>Son activos biológicos que están cosechables o en capacidad de sostener una cosecha regular. Los activos biológicos consumibles están maduros cuando han alcanzado especificaciones de recolección. Los activos biológicos portadores están maduros cuando están en capacidad de sostener cosechas regulares.</i>

Activos biológicos inmaduros:	<i>Son activos biológicos que no están maduros, es decir, todavía no son cosechables o en capacidad de sostener cosechas regulares.</i>
Terreno Agrícola:	<i>Es el terreno que se usa directamente para mantener y sustentar activos biológicos en la actividad agrícola. El terreno agrícola no es en sí mismo un activo biológico.</i>
Un grupo de activos biológicos:	<p><i>Es un hato, plantación, vivero, bandada u otra clase de plantas o animales similares que es: Administrado conjuntamente para asegurarse que el grupo es sostenibles sobre una base continua, homogéneo tanto para el tipo de animal o planta como para la actividad para la cual el grupo es desarrollado.</i></p> <p><i>En ciertas actividades agrícolas con base en el terreno, los activos biológicos portadores tales como árboles y enredaderas están físicamente pegados a la misma tierra. En ese caso, los activos biológicos portadores deben ser considerados como un grupo de activos biológicos separados del terreno en que están.</i></p>

4.1.4. Operabilidad de la NIC 41

Se tienen dos aspectos, primero que el activo debe generar probables beneficios futuros, y segundo, se espera que esos beneficios fluyan hacia la empresa. Los beneficios futuros de activos biológicos normalmente son evaluados al medir entre atributos físicos significativos de esos activos.

La relación entre atributos físicos y beneficios económicos futuros de los activos biológicos está bien definida. La medición de atributos físicos disponibles (por ejemplo revisión de embarazo, muestreo de brotes, circunferencia, peso y cobertura grasosa) permiten la probabilidad de que los beneficios económicos que fluyan desde un animal o una planta o un grupo de activos biológicos sean determinados. Los mercados usan mediciones de atributos físicos al determinar el precio de los activos biológicos.

También requiere que los beneficios económicos fluyan hacia la empresa. En las actividades agrícolas, los registros formales generalmente están disponibles para confirmar el control sobre los activos biológicos. Tales registros pueden describir por ejemplo: la propiedad legal, el arrendamiento o los negocios conjuntos respecto al terreno en el cual un cultivo, una plantación o un hato son desarrollados, una licencia para recolectar cosecha

con condiciones asociadas adjuntas de reemplazo, resiembra o reforestación. Por tanto, quien recibe los beneficios económicos de un activo biológico en particular puede normalmente ser identificado.

Según el Marco Conceptual del IASC, una de las condiciones para el reconocimiento de un activo es que él tenga un costo o valor que pueda ser medido confiablemente. Según esta Norma, los activos biológicos son medidos al valor justo. El costo es la medición del valor justo inicial al adquirirlo. Por tanto, para que un activo biológico califique para ser reconocido, su costo o el valor justo, debe ser medible confiablemente.

4.1.5. Medición, los activos biológicos deben ser medidos a la fecha del balance a su valor justo

El cambio en el valor justo de los activos biológicos durante un período debe ser reconocido en la utilidad o pérdida neta del período como parte de la utilidad o pérdida de las actividades de operación.

El principio de medición, se aplica siempre que se mide un activo biológico con el propósito de brindar la información financiera, ya sea al tiempo inicial de adquisición (si

el activo es adquirido por medio de la compra en un mercado activo, el costo es la medición del valor justo a esa fecha) o posteriormente. Si existe un mercado activo en la localidad para un activo biológico a la fecha del balance y el activo va a ser vendido en el mercado, el precio de mercado en ese mercado, es la medición más confiable del valor justo de ese activo.

Si un activo biológico va a ser vendido en un mercado activo de otra localidad (por ejemplo, un mercado de exportación) el valor justo es el precio del mercado en ese mercado, menos los costos de pre-venta por hacerlo disponible, en los cuáles se incurre para colocar el activo en el mercado (tales como costos de transporte y de identificación). Si no existe un mercado activo, la determinación del valor justo generalmente incluye tomar en consideración una o más de las siguientes bases de medición: El precio de mercado más reciente para esa clase de activo. El valor justo puede deducirse del precio de la transacción más reciente entre un comprador y un vendedor independientes, siempre que no haya habido un cambio significativo en la situación económica entre la fecha en que se observó el precio de mercado y la fecha del balance.

Los precios de mercado para activos similares o relacionados. Por ejemplo, el valor justo de los árboles de manzanas en un huerto de manzanas que contiene variedades no comunes, puede deducirse de los precios del mercado de un huerto de manzanas que contiene variedades comunes pero que le es similar en otros aspectos.

Puntos de referencia del sector aplicables a ese tipo de activo biológico en esa localidad. La comparación por puntos de referencia generalmente son medidas del valor por unidad de capacidad productiva, tales como el valor de un huerto expresado por bandeja de exportación, Bushel (medida de áridos, EU=35 litros Ingl. 36.5 litros) o hectárea, o el valor de una finca lechera expresado por kilogramo de sólidos de leche o grasa de leche.

El valor presente neto de los flujos de efectivo esperados del activo biológico descontado a una tasa proporcionada con los riesgos asociados con esa clase de activo.

El valor realizable neto, particularmente en sistemas agrícolas con cortos ciclos de producción (los sistemas de bienes de consumo tales como pollos para asador o producción de partidas alimentadas para carne) y la mayoría de crecimiento biológico esperado que se ha llevado a cabo.

El costo puede algunas veces aproximar el valor justo, especialmente para los activos biológicos para los cuáles, la poca transformación biológica ha habido desde que se incurrió en el costo inicial (por ejemplo, las cosechas anuales sembradas en el otoño, tales como el trigo o el maíz, en Empresas con cierre del balance en fecha de invierno).

El impacto de la transformación biológica sobre el precio no es esperado que sea significativo (por ejemplo, el crecimiento inicial es un ciclo de producción de una plantación de pinos a 30 años plazo).

En ambos estos casos, la mediación del valor justo no se espera que vaya a ser significativamente diferente al costo. Sin embargo, los cambios en el mercado, tales como cambio en la oferta o la demanda, podrían sugerir que el costo no sea un indicador del valor justo.

En muchos sistemas los activos biológicos están físicamente fijos al terreno agrícola (por ejemplo, las cosechas aún inmaduras que crecen y los árboles en una plantación o en un bosque). Esta Norma requiere que los activos biológicos sean medidos al valor justo. Algunos veces, podría no haber un mercado separado para activos biológicos inmaduros que se encuentran fijados al terreno, pero si podría existir un mercado activo para los activos combinados, es decir, para los activos biológicos, el terreno y las mejoras del terreno como un solo paquete. A la vez podría existir un mercado para el terreno agrícola sin mejoras, o para activos biológicos relativos.

En tal caso, podría ser necesario determinar el valor justo de los activos biológicos, con la diferencia entre los valores justos de (a. Una combinación de terreno y activos biológicos, y b. El terreno solo).

El valor justo de los activos biológicos toma en cuenta el bien de consumo que va a ser mercadeado con la producción agrícola. Por ejemplo, el valor justo de una oveja con medio vellón diferirá del valor justo de una oveja similar con todo el vellón. De la misma forma, si una representación significativa de ejecución del período actual se va a deducir, la misma base de medición se aplica tanto para la producción agrícola en el reconocimiento inicial, como para los activos biológicos de los cuáles es obtenida.

Algunas veces, un activo cambiará su clasificación dependiendo del mercado en el cual es vendido. Por ejemplo, la ley podría requerir que las uvas cultivadas en una región en particular, les sean asignadas a un grado inferior si la intención es venderlas fuera de la región. En tal caso, el valor justo debe basarse en la clasificación o grado que prevalecerá en el mercado en el cual el producto agrícola será vendido o utilizado.

El efecto buscado es que el valor justo es el precio más alto obtenible por la empresa, neto luego de los costos. La guía para determinar los valores justos de los activos financieros que se establece en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Revelación y Presentación, podría también ser útil para determinar los valores justos de los activos biológicos.

La deducción del valor justo para los activos biológicos se podría facilitar al subdividir los activos biológicos de acuerdo con los atributos significativos, por ejemplo, la edad y dentro de la edad la calidad (por ejemplo, peso, fecha de poda, periferia, casta, raza y diámetro de fibra). La Empresa seleccionará los atributos de agrupamiento que correspondan con los atributos usados en el mercado como base para fijar los precios.

Costos incurridos. Los costos de producir y recolectar los activos biológicos deben ser cargados como gastos cuando se incurran. Los costos que aumentan el número de unidades de activos biológicos poseídos o controlados por la empresa son sumados al monto llevado del activo.

Las mediciones del valor justo de los activos biológicos y de la producción agrícola al momento de la recolección de la cosecha, conforme lo requiere esta Norma son los precios de mercado. La adición de costos de producción o de recolección de cosecha pasados, a dichos precios, resultaría en inapropiadas mediciones del valor justo por sobre los precios basados en el mercado. Conforme a esta Norma, los incrementos en los valores justos son reconocidos como ingresos en la pérdida o utilidad neta del período. En consecuencia los costos incluidos en la medición de la utilidad o pérdida neta del período. Sin embargo, ciertos costos futuros son tomados en cuenta al estimar el valor justo de los activos biológicos, como los siguientes:

El valor justo es el precio de mercado menos los costos de preventa en los cuáles se incurrirá para colocar el activo en el mercado.

Si el valor justo se basa en el valor presente neto de los flujos esperados de efectivo del activo biológico, los costos futuros de producción y recolección de cosecha y los costos futuros de preventa por puesta a disposición son deducidos del precio de venta futuro estimado al calcular el valor presente neto.

Si el valor justo se basa sobre el valor realizable neto, los costos futuros de preventa por puesta a disposición son deducidos del precio de venta estimado actual, para determinar el valor realizable neto.

