

Comparación del tratamiento contable y financiero de la NIC 41 agricultura- NIIF para pymes, sección 34: actividades especiales y el decreto 2649 de 1993

Para citar este artículo:
Rodríguez García, D.M.,
Ruiz Torres; J.C. (2016).
"Comparación del tratamiento
contable y financiero de la
NIC 41 agricultura- NIIF para
Pymes sección 34 actividades
especiales y el decreto 2649 de
1993." . *In Vestigium Ire*. Vol. 10,
p.p 180-197.

Fecha de Recepción: 18 de Abril de 2015

Fecha de Aprobación: 16 de Febrero de 2016

Dora Marcela Rodríguez García¹ - Juan Carlos Ruiz Torres²

Resumen

Este documento busca presentar una mirada desde la comparación del tratamiento contable y financiero de la NIC 41 Agricultura, la NIIF para PYMES -sección 34 Actividades especiales- y el Decreto 2649 de 1993; es así como a partir de la comparación se establecerán sus diferencias y similitudes, en aspectos relevantes como el tratamiento contable, el alcance, el reconocimiento, medición y la información a revelar.

Visto que el tratamiento contable y financiero de las normas citadas generan cambios en la forma en que se llevaba a cabo el registro de los hechos económicos, se expresará a través de casos su aplicación a fin de brindar una orientación sobre los elementos presentes. En tal sentido los resultados generados a partir de la comparación evidencian gran significancia en la medición, lo cual enmarcan diferencias importantes en la re-expresión de los estados financieros.

Palabras clave

NIC 41 Agricultura, Valor Razonable, Costo histórico, Activo biológico, Producto agrícola.

Abstract

This document aims to present a view from the comparison of the accounting and financial management of IAS 41 Agriculture IFRS for SMEs Section 34 Special activities and Decree 2649 of 1993; Thus from this comparison, their differences and similarities will be established in relevant aspects such as accounting treatment, scope, recognition, measurement and information to be disclosed.

Seen that the accounting and financial treatment of these rules generate changes in the way it the registration of economic events was carried out, it will be expressed through application cases to provide guidance on the elements present. In that sense the results generated from the comparison show great significance in the measurement, which frame important differences in the restatement of financial statements.

Keywords

Agriculture, Fair Value, Historical Cost, Active biological, agricultural, accounting item.



.....
1 Magister en Dirección y Administración de empresas, Universidad Pedagógica y Tecnológica De Colombia (UPTC), Centro Universitario Villanueva, adscrito a la Universidad Complutense de Madrid. Docente UPTC (Chiquinquirá). Contacto: dora.rodriguez02@uptc.edu.co. Tunja (Boyacá, Colombia). A.E.

2 Magister en Administración Económica y Financiera. Universidad Tecnológica de Pereira (UTP). Docente UPTC (Chiquinquirá). Contacto: jrcrcontador@gmail.com Tunja (Boyacá, Colombia).A.E.

Résumé

Ce document présente une vue de comparaison de la gestion comptable et financière de la norme IAS 41 Agriculture IFRS pour PME Section 34, activités spéciales et le décret de 2649 et 1993. C'est ainsi que à partir de la comparaison on établira les différences et les similitudes en jeu, entre les aspects relevant tels que le traitement comptable, la portée, la reconnaissance, la mesure et la divulgation et les informations à dévoiler

Étant donné que le traitement comptable et financière de normes citées génère des changements dans le registre des faits économiques, on expose à travers des cas son application afin de fournir des indications sur les éléments présents. À cet égard, les résultats générés à partir de la comparaison montrent une grande importance dans la mesure. Ce qui permet d'encadrer des différences importantes dans la ré-expression d'états financiers.

Mots-clés

Agriculture, valeur raisonnable, coût historique, actif biologique, Product agricole, élément comptable.

Introducción

Las normas internacionales de información financiera en Colombia han generado impactos en la estructura contable de las empresas, así como la separación de la contabilidad financiera de los aspectos fiscales que prevalecían sobre las normas contables en las prácticas comerciales. En el escenario del proceso de convergencia para el caso colombiano se vislumbran sectores que no están preparados para enfrentar estos cambios. Un contexto que ha sido un poco complejo al momento de establecer criterios

contables es el del sector agropecuario, uno de los renglones de la economía preponderante en este país.

El sector agropecuario solamente se ha enfocado en el uso de contabilidad para aplicaciones de carácter tributario debido a la obligatoriedad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin tener en cuenta que “La contabilidad es un sistema de información que mide, comunica y controla la actividad económica social desarrollada por una entidad, con el propósito de facilitar la toma de decisiones de los usuarios” (Uribe P, 2006).

Sin embargo, con el proceso de adopción de las normas internacionales de contabilidad y de información financiera se aborda el tratamiento contable y financiero del sector agropecuario mediante una norma definida para el manejo de estas actividades especiales; que muestra una serie de cambios en los métodos de valoración y del reporte de la información financiera. Es así como a través de la NIC 41 Agricultura y para el caso de las Normas Internacionales para Pymes la sección 34, se toma el valor razonable como principal elemento en la valoración de los Activos biológicos y los productos agrícolas, aspecto que de acuerdo al Decreto 2649 y 2650 de 1993 se trataban bajo costo histórico. Por tanto, en las normas internacionales se describe un escenario más claro para la aplicabilidad del valor razonable:

Visto que el valor razonable adoptado por las empresas agrarias a menudo es tachado de ser una noción teórica, de trasfondo esencialmente académico e impregnada de un cierto carácter pragmático, pero que no presta atención a la realidad socio-económica concreta a la que se aplica (Rodríguez González & Di Lauro, 2007).



Con este documento se deja claro que la adopción de las normas internacionales de contabilidad, genera cambios no sólo en la contabilidad, sino también en los procedimientos de origen transaccional del flujo contable, más aún en las actividades especiales como las agropecuarias que en muchas situaciones carecen de elementos necesarias para la preparación de sus estados financieros.

Metodología

La metodología utilizada está basada en la comparación de aspectos relevantes en los que se detalla conceptos de la NIC 41 Agricultura, NIIF para PYMES Sección 34 Actividades Especiales y el Decreto 2649- 2650 de 1993, a fin de establecer los cambios que se originan en la aplicación de cada una de ellas.

Desarrollo del tema

En Colombia, la promulgación de Ley 1314 del 13 de Julio de 2009, trajo consigo la adopción de los estándares internacionales de la contabilidad emitidos por el *Accounting Standards Board IASB*, emisor de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y Normas Internacionales de la Información Financiera (NIIF), y sus respectivos decretos reglamentarios para el grupo 1 Decreto 2784 de 2012, Decreto 3023 de 2013 y Decreto 3024 de 2013; para el grupo 2 en las que se incluyen las Pymes está el Decreto 3022/13, en la actualidad se cuenta también con el Decreto 2420 de 2015, agrupando los decretos mencionados..

Esta situación conlleva una serie de cambios en los métodos de valoración y reporte de la información financiera que se venían haciendo antes de la expedición de dicha reglamentación, a través del Decreto 2649

de 1993, dado que la actividad agrícola y pecuaria se ha caracterizado en Colombia por su marcada informalidad, pero se aclara que llevar contabilidad para un agricultor podía ser medio probatorio, no obstante la Ley 1607 de 2012 incorporó que los productores de bienes exentos (animales bovinos), están obligados a llevar contabilidad.

La NIC 41 Agricultura reglamentada a través del Decreto 2784 de Diciembre de 2012 para Colombia, plantea:

Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios cotizados en el mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras mediciones alternativas al valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro de valor.

En tal sentido, se vislumbra en esta norma un tratamiento contable más preciso sobre su medición, de lo cual se puede expresar que en el proceso de transición hacia normas internacionales la valoración de un activo biológico o producto agrícola, genera cambios sustanciales en la aplicación de la expresión de su valor, trayendo consigo impactos financieros y la necesidad imperativa de la construcción de políticas contables para su reconocimiento y valoración.

Así mismo, las NIIF para las Pymes y su reglamentación en Colombia a través del Decreto 3022 del 27 de Diciembre de 2013, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera del



Grupo 2 Sección 34 Actividades Especiales establece:

Sección 34.2 Una entidad que use esta NIIF y que se dedique a **Actividades Agrícolas** determinará su política contable para cada clase de sus **Activos biológicos**, tal como se indica a continuación:

La entidad utilizará el modelo del valor razonable, de los párrafos 34.4 a 34.7, para los activos biológicos cuyo **valor razonable** sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

La entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para los demás activos biológicos (República de Colombia Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2014).

En la sección descrita, se destaca un tratamiento contable enmarcado en el valor razonable así como la integración de un modelo de costo, cuyo objetivo es reflejar de manera precisa los beneficios económicos que puedan llegar a tener las actividades agrícolas y los activos biológicos, tanto por cambios cualitativos y cuantitativos, bien sea generados por su crecimiento, decremento o producción, inclusive acumulaciones o disminuciones en el valor a lo largo de su periodo de vida, de ahí la importancia del alcance de esta norma.

En algunos sectores agrícolas y pecuarios el valor razonable no se podría determinar sin un costo o esfuerzo desproporcionado para lo cual sería necesaria la aplicación de otro método de valoración ya sea por el método de costo o por flujos de caja descontados.

Por una parte la identificación del valor razonable con el valor del mercado, que por definición es cambiante, contrasta fuertemente con la aplicación del costo histórico, cuya aplicación junto con la del principio de prudencia supone valoraciones inamovibles al alza. La bondad de una u otra valoración conlleva ventajas e inconvenientes no pu-

diendo establecer una supremacía de uno frente a otro (Rodríguez Barea, 2004).

Bajo este contexto es necesario hacer un análisis y comparación de la aplicación de la NIC 41, Sección 34 de la NIIF para PYMES y los Decretos 2649 y 2650 de 1993, para establecer sus posibles cambios y hacer un análisis sobre sus efectos generados a través del tratamiento contable, como guía para la interpretación de las mismas.

La NIC 41 Agricultura está vigente a partir del 01 de Enero de 2003 y la NIIF para Pymes desde el año 2009, en estas normas se ha prescrito el tratamiento contable que se le debe dar a la actividad agrícola, teniendo en cuenta aspectos claves como los activos biológicos, los productos agrícolas y las subvenciones del gobierno para activos biológicos. Por otra parte en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, se han venido aplicando en Colombia desde el 1993, sin sufrir mayores modificaciones en el tratamiento contable.

A continuación se presentan apartes de las normas citadas, que permiten establecer sus similitudes y diferencias, a fin de interpretar sus posibles cambios, teniendo en cuenta el tratamiento contable, el alcance, el reconocimiento, medición y la información a revelar.

Tratamiento contable de las actividades especiales y alcance

La forma de contabilización de las actividades especiales y su tratamiento, ha sido ambiguo desde el Decreto 2649 / 93, sin embargo en la NIC 41 Y NIIF para Pymes, hacen especial mención a su tratamiento.



Tabla 1: Tratamiento contable en NIC 41, Sección 34 y Decreto 2649 / 93

NIC 41	Sección 34 NIIF para Pymes	Decreto 2649-2650/93 Art .47
<p>Párrafo 1: Esta norma debe aplicarse para la contabilización de los siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) (a) Activos biológicos (b) (b) Productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección ,y (c)Subvenciones del gobierno comprendidas entre el párrafo 34 y 35. <p>Párrafo 3: Esta norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces son de aplicación la NIC 2 inventarios, o las otras normas relacionadas con los productos.</p> <p>Párrafo 6: La actividad agrícola abarca una gama de actividades diversas; por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de planta del ciclo anual o perennes, el cultivo de huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura.</p> <p>Párrafo 7: La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Cambios en los activos, a través de (i) crecimiento (un incremento de la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta), o bien (iii) procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); o (b) Obtención de productos agrícolas, tal como el látex, la hoja de té, la alana y la leche. 	<p>Para el caso de la Sección 34 NIIF para Pymes, en el párrafo 34.2 sólo hace referencia a que una entidad aplicará esta NIIF cuando se dedique a actividades agrícolas, determinando su política contable para cada clase de sus activos biológicos.</p>	<p>En cuanto se refiere a Decreto 2649 y 2659 de 1993, no menciona de manera específica el alcance de la aplicación de la norma en materia de actividades agrícolas, sin embargo desde la dinámica contable hace referencia a su clasificación en la cuenta de Inventarios y Propiedad Planta y Equipo.</p> <p>INVENTARIOS (D.R 2650 de 1993)</p> <p>Cultivos en desarrollo: Registra los costos en que incurre el ente económico en los procesos de siembra, desarrollo y recolección de productos agropecuarios y/o piscícolas, los cuales son absorbidos en su totalidad, toda vez que su periodo productivo termina con la primera cosecha.</p> <p>Plantaciones Agrícolas: registra los costos amortizables en que incurre el ente económico en los procesos de adecuación, preparación, siembra y cultivo, toda vez que su producción se efectúa en varias cosechas y cuyo levantamiento y periodo productivo tiene una duración de uno a dos años.</p> <p>Semovientes: registra los costos y demás cargos capitalizables en que incurre el ente económico para la adquisición de animales tanto de especies mayores como menores que están destinados para la venta, cría, levante o ceba.</p> <p>Inventarios Artículo 63 (D.R 2649/93): los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que utilizaran o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos. El valor de los inventarios el cual incluye todas erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de utilización o venta se debe determinar utilizando el método PEPS O UEPS, el de identificación específica o promedio ponderado.....Al cierre del periodo deben reconocerse las contingencias de pérdida de valor reexpresado de los inventarios, mediante las provisiones necesarias para ajustarlos a su valor neto de realización.</p> <p>ACTIVOS HIJOS: (D.R.2650 de 1993)</p> <p>Plantaciones Agrícolas: registra los costos amortizables en que incurre el ente económico en los procesos de preparación de terrenos, siembra y desarrollo que corresponden a los periodos pre-productivos y productivos de aquellas plantaciones agrícolas y forestales cuya vida útil es superior a dos años en el cual se generan varias cosechas.</p> <p>La diferencia resultante con el precio de enajenación se registrara en la cuenta de ingresos (gastos) no operacionales.</p> <p>Semovientes: Registra el costo de los semovientes que posee el ente económico para el mejoramiento de razas así como los destinados al servicio de las diferentes actividades productoras.</p> <p>La diferencia resultante con el precio de enajenación se registrara en la cuenta de ingresos (gastos) no operacionales.</p>

Fuente: Autores.

Con la comparación realizada se puede indicar que la Norma Internacional de la contabilidad NIC 41, es muy clara al señalar su alcance en sus párrafos del 1 al 7, donde hace énfasis a que debe usarse para la contabilización de los **Activos biológicos** entendidos estos como un animal vivo o una planta. Para poder contextualizar este tema en el presente documento se aborda el caso de una Hacienda productora de leche, en cuyo ejemplo los activos biológicos serían los terneros, novillas y vacas que se encuentran en su fase de desarrollo o producción y no estén a la venta, ya que de lo contrario se tendrían que reclasificar como inventarios según lo señalado en la NIC 2.

Por otra parte, estarían los **productos agrícolas** entendidos como el producto ya recolectado, procedente de activos biológicos de la entidad, que para el caso señalado sería la leche pero solo hasta el punto de recolección y por último las **subvenciones** del gobierno para activos biológicos, es decir subsidios otorgados por el gobierno, circunstancia que se presenta en Colombia cuando ocurren fenómenos de carácter climático que han afectado fuertemente la producción de leche, generando de esta manera la entrega de beneficios por cabezas de ganado.

Además en esta norma hace señalamientos de su no aplicación, por ejemplo los terrenos utilizados en la actividad agrícola, donde se desarrolla la cría, levante y ordeño de las vacas el cual debe ser tratado como una Propiedad planta y equipo NIC 16 o como la NIC 40 Propiedades de inversión, de igual manera los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola contenidos en la NIC 38 Activos Intangibles.

En este sentido se puede observar que la NIC 41 es muy puntual, identificando de manera clara los bienes propios de la actividad agrícola como son los activos biológicos, los productos agrícolas y las subvenciones del gobierno.

De otra parte, en la Sección 34 NIIF para Pymes, en el párrafo 34.2 sólo hace referencia a su aplicación cuando una entidad se dedique a actividades agrícolas, y la obligación de fijar políticas contables.

En todo lo que se refiere a los inventarios en el Decreto 2649 de 1993, hace referencia a cultivos en desarrollo, plantaciones agrícolas y semovientes. Se resalta que en los cultivos de desarrollo se deben registrar los costos en que incurre el ente económico tanto en los procesos de siembra, desarrollo y recolección, teniendo en cuenta que su periodo productivo termina en la primera cosecha. Cuando la vida útil de estos cultivos es superior a dos años se deben catalogar como activos fijos a diferencia de lo presentado en la norma internacional donde hay un manejo especial y son catalogados como activos biológicos sin importar la vida útil de los mismos.

En el decreto 2649 de 1993 se precisa la diferenciación que se da en los semovientes que están en proceso de maduración catalogándose estos como inventarios y los ya maduros que son aquellos que empiezan el proceso de producción como propiedad planta y equipo. Lo mismo sucede con las plantaciones agrícolas donde establece una vida útil para hacer la respectiva clasificación llevando aquellos cultivos con vidas útiles inferiores a un año como inventarios y los que son superiores a este periodo los clasifica como propiedad planta y equipo. En

la Norma internacional NIC 41 Agricultura, se ubican los semovientes y plantaciones agrícolas denominadas activos biológicos; los semovientes que están en la fase de crecimiento es decir en desarrollo se denominan por madurar, y cuando se encuentran inmersos en el proceso de producción se catalogan como maduros.

El reconocimiento de los hechos económicos desde la NIC 41 Agricultura, hace referencia al valor razonable o al costo del activo el cual podrá ser medio de forma fiable, sin embargo en la Sección 34.3 de la NIIF para Pymes indica la medición fiable, pero sin un costo o esfuerzo desproporcionado y el Decreto 2649 de 1993 resalta la medición, la pertinencia y la representación de manera confiable.

Reconocimiento de los hechos económicos

Tabla 2: Reconocimiento de los hechos contables.

NIC 41	Sección 34 NIIF para Pymes	Decreto 2649-2650/93 Art. 47
<p>El reconocimiento de un activo biológico o un producto agrícola debe cumplir con tres características:</p> <p>La entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;</p> <p>Sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y</p> <p>El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.</p>	<p>Una entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando y solo cuando:</p> <p>La entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados.</p> <p>Sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y</p> <p>El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado</p>	<p>El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados.</p> <p>Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere <i>que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda representarse de manera confiable.</i></p>

Fuente: Autores.

Medición

De carácter general, se puede expresar que tanto la NIC 41 Agricultura, como la Sección 34 de Pymes, enmarcan la medición en el valor razonable, es decir al precio de la transacción neta. Por el contrario el Decreto

2649 y 2650 de 1993 hace referencia tan sólo al costo histórico donde se tienen en cuenta los costos de la transacción. De tal manera se puede expresar que si hay un cambio relevante en la medición.

Tabla 3: Medición en NIC 41, Sección 34 y Decreto 2649 / 93

NIC 41	Sección 34 NIIF para Pymes	Decreto 2649-2650 / 93
<p>Párrafo 30: En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro de valor. La NIC 41 Agricultura en el párrafo 30 expresa:</p> <p>Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios cotizados en el mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras mediciones alternativas al valor razonable.</p> <p>En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro de valor</p>	<p>Modelo del valor razonable:</p> <p>34.4 Una entidad medirá un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial, y en cada fecha sobre la que se informe, a su valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el valor razonable menos el costo de venta se reconocerá en resultados.</p> <p>34.5 Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se mediarán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 <i>Inventarios</i> u otra sección de esta NIIF que sea de aplicación.</p> <p>34.6 En la determinación del valor razonable, una entidad considerará lo siguiente:</p> <p>(a) Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condiciones actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable en ese activo. Si una entidad tuviera acceso a mercados activos diferentes usará el precio existente en el mercado en el que se espera operar.</p> <p>(b) Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará uno o más de la siguiente información para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles.</p> <p>(i) El precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de transacción y el final del periodo sobre el que se informa;</p> <p>(ii) los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes; y</p> <p>(iii) las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegadas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.</p>	<p>Medición al valor Histórico:</p> <p>Valuación de los hechos Económicos (Artículo 49 D.R. 2649/93) Los hechos económicos se reconocen inicialmente por su valor histórico, aplicando cuando fuere necesario la norma básica de la prudencia. De acuerdo con las normas técnicas específicas dicho valor debe ser ajustado al valor actual, al valor de realización o al valor presente.</p> <p>AJUSTE DE VALOR A LOS INVENTARIOS DE SEMOVIENTES</p> <p>Circular externa 220-000008/2008 Supersociedades:</p> <p>3. Valorización de semovientes: Anualmente, a 31 de Diciembre de cada año se registrará en cuentas cruzadas de valuación, la diferencia entre el costo neto en libros del inventario de semovientes y su valor comercial estimado, tanto del inventario de ganado en depósito como en administración directa.</p> <p>El valor comercial que corresponderá al valor dado por el Ministerio de Agricultura o al determinado a través de un avalúo de reconocido valor técnico, debe efectuarse de forma tal que a través de su actualización se refleje la verdadera situación patrimonial del fondo.</p> <p>Valorizaciones (D.R 2650/93) De Propiedades planta y equipo: Registra las valorizaciones de activos contabilizados en el grupo propiedades planta y equipo. Cualquier diferencia por debajo del costo neto en libros origina la constitución de la provisión pertinente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993.</p> <p>Provisiones (D.R 2650/93) registra los valores relacionados por el ente económico, con el objeto de cubrir la desvalorización de los bienes individualmente considerados o por grupos homogéneos. Es una cuenta de valuación del activo de naturaleza crédito. La desvalorización resulta cuando el valor neto de los activos exceda el valor de realización, valor actual o valor presente el que se haya utilizado. En consecuencia, atendiendo la norma básica de la prudencia se constituirá una provisión que afectara el estado de resultados del respectivo periodo.</p>

Fuente: autores.

Bajo la norma internacional los cambios que se originan en el reconocimiento del valor razonable afecta directamente el estado de resultados distinto al manejo dado en el Decreto 2650 de 1993 que expresa que cualquier diferencia por encima del costo neto en libros será llevada a la cuenta de valorizaciones, caso contrario cuando se presenta por debajo del costo neto lo cual origina la constitución de una provisión.

Información a revelar

Las normas descritas hacen referencia sobre la información a revelar, lo cual le permitirá a los usuarios de la información tener una mayor comprensión sobre su aplicación, para ello se compara lo descrito tanto en la NIC 41, Sección 34 NIF para Pymes y Decreto 2649 y 2650 / 93.

Tabla 4: Información a revelar.

NIC 41	Sección 34 NIF para Pymes	Decreto 2649-2650/93
Información a revelar Párrafo 40. La entidad revelará la ganancia o pérdida total durante el periodo corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos.	Sección 34.7 Información a revelar- modelo del valor razonable: Una entidad revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable: (a) Una descripción de cada clase de activos biológicos. (b) Los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación de valor razonable de cada categoría de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección y de cada categoría de activos biológicos. (c) Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y final del periodo corriente.	ART. 15 Revelación plena: El ente económico debe informar en forma completa aunque resumida todo aquello que sea necesario para comprender y evaluar correctamente su situación financiera, los cambios que este hubiere experimentado, los cambios en el patrimonio, en el resultado de sus operaciones y su capacidad para generar flujos futuros de efectivo.

Fuente: autores.

En cuanto a los requerimientos de la información a revelar la NIC 41 Agricultura, hace referencia a la revelación del reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas y los cambios en el valor razonable; de otra parte en la sección 34 Pymes la información a revelar es un poco más detallada sobre la descripción de los

activos y los métodos para la determinación del valor razonable, una diferencia representativa es la conciliación de los cambios en el importe de libros entre el comienzo y final del periodo.

El Decreto 2649 / 1993 no hace mención de manera específica a la revelación del



tratamiento contable de las actividades especiales, sólo se acoge a lo expresado en el principio contable de revelación plena que busca la comprensión y evaluación de la situación financiera de la entidad.

Para ilustrar los aspectos más relevantes de los cambios que se originan en el manejo contable y financiero de la NIC 41 Agricultura frente al Decreto 2649 y 2650 de 1993 se ha desarrollado el siguiente caso:

La Hacienda Ltda., cuya actividad económica principal es la producción de leche cuenta con las siguientes cabezas de ganado de la raza Holstein al finalizar el año 2013:

Vacas en producción 91, vacas secas 12, novillas cargadas 2, novillas de vientre 10,

novillas de 12 a 18 meses 14, novillas de 6 a 12 meses 12, terneras de 0 a 6 meses 12. El valor de estos activos biológicos al finalizar el año es de \$ 89.999.700 para los semovientes que están en producción (vacas) y de \$24.845.300 para los semovientes que se encuentran en etapa de desarrollo (Novillas y terneras). Durante el periodo nacieron 10 terneras y murieron 7 vacas.

Se vendieron 7 vacas por valor de \$5.800.000 y costo unitario de dichos semovientes es de \$700.000.

Durante el periodo se generó una producción de 550.696 litros de leche según la siguiente información reportada:

Cuadro 1: Ejercicio propuesto

Periodo	Volumen de leche producida	Valor razonable menos el costo de venta/litro	Total ventas
Primer trimestre	130.973	\$960	\$125.734.080
Segundo trimestre	136.726	\$980	\$133.991.480
Tercer trimestre	143.595	\$990	\$142.159.050
Cuarto trimestre	139.402	\$995	\$138.704.990
Total	550.696		\$540.589.600*

El saldo del inventario inicial de leche es de \$948.000 correspondiente a 1.020 litros a \$930. El saldo final del inventario de leche es de \$1.393.000 correspondiente a 1.400 litros a \$995. Durante el periodo se incurrieron en los siguientes costos de producción:

	Costo
Costo de la materia prima directa- Producción	\$244.571.069
Costo de la materia prima directa- levante	\$ 24.457.107
Costo de la mano de obra directa- Producción	\$ 65.222.487
Costo de la mano de obra directa- Levante	\$ 7.246.943
Costos indirectos de producción- Producción	\$129.575.442
Costos indirectos de producción- Levante	\$ 14.397.271

Gastos de administración	\$ 18.135.198
Gastos de ventas	\$ 3.965.015
Total	\$483.113.425

Al finalizar el periodo el siguiente era el saldo correspondiente a los activos biológicos: vacas en producción 89, vacas secas 10, novillas cargadas 3, novillas de vientre 11, novillas de 12 a 18 meses 13, novillas de 6 a 12 meses 12, terneras de 0 a 6 meses 13. El valor razonable de estos activos biológicos es de \$109.099.800 para los semovientes que están en producción y de \$28.325.400 para los semovientes en etapa de desarrollo (Novillas y terneras).

La vida útil de los semovientes se estima en 7 años según estudios técnicos realizados por un Zootecnista contratado.

Cálculo de la depreciación:

Valor contable semovientes	\$89.999.700
Valor residual	\$ 8.999.970
Valor depreciable	\$80.999.730
Tasa de depreciación	14.29%
Depreciación anual	\$11.571.390



Aplicación mediante la NIC 41 agricultura.

1. Reconocimiento de la venta de 7 vacas:

	DB	CR
Efectivo: Activo	\$5.800.000	
Activos biológicos (vacas en producción)		\$5.800.000

2. Reconocimiento del valor razonable de la producción de leche*:

	DB	CR
Inventario: Activo	\$540.589.600	
Ganancia generada en inventarios: Ingreso		\$540.589.600

3. Reconocimiento de la venta de la leche:

Inventario Inicial	\$ 948.600
Producción	\$540.589.600
Inventario final	\$ 1.393.000
Ventas	\$540.145.200

	DB	CR
Efectivo: Activo	\$540.145.200	
Ventas de leche: Ingreso		\$540.145.200
Leche vendida: Costo	\$540.145.200	
Inventario: Activo		\$540.145.200

4. **Reconocimiento del pago de los gastos de producción:**

	DB	CR
Costo de la materia prima: Gasto	\$244.571.069	
Costo de la mano de obra directa: Gasto	\$72.469.430	
Costos indirectos de producción: Gasto	\$143.972.713	
de Administración: Gasto	\$18.135.198	
de ventas: Gasto	\$ 3.965.015	
Efectivo: Activo		\$483.113.425

5. **Reconocimiento de la ganancia por la determinación del valor razonable de los semovientes:**

	Cantidad	Vacas	Terneras
Inventario inicial de semovientes	153	\$ 89.999.700	\$ 24.845.300
Nacimientos	10		
Ventas	5	\$ -5.800.000	
Muertes	7		
Saldo final a valor razonable	151	\$109.099.800	\$ 28.325.400

Diferencias ocasionadas por ajuste del valor razonable \$ 24.900.100 \$ 3.480.100

	DB	CR
Activos biológicos (semovientes vacas)	\$24.900.100	
Activos biológicos (semovientes terneras)	\$3.480.100	
ingresos por generados por los activos biológicos (semovientes)		\$28.380.200

6. **Estado de la situación financiera y Estado del resultado integral de la empresa Hacienda Ltda.**

Estado de la situación financiera a 31 de Diciembre de 2014		31-Dic-14	31-Dic-13
Activos			
Activos No Corrientes			
Activos biológicos- Ganado lechero Maduro		\$109.099.800	\$89.999.700
Activos biológicos- Ganado lechero por Madurar		\$ 28.325.400	\$24.845.300
Activos Corrientes			
Inventarios: leche cruda		\$ 1.393.000	\$ 948.600
Efectivo		\$ 62.831.775	\$ XXXXXX

Estado del resultado integral Año que termina el 31 de Diciembre de 2014

Ingresos por actividades ordinarias: venta de leche		\$ 540.145.200
Costo de la leche vendida		\$ -540.145.200
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los		
Costos de venta del ganado lechero		\$ 28.380.200
Ganancia por reconocimiento de los productos agrícolas: leche		\$ 540.589.600
		\$ 568.969.800
Costo de la materia prima directa- producción		\$ 220.113.962
Costo de la materia prima directa- levante		\$ 24.457.107
Costo de la mano de obra directa-producción		\$ 65.222.487
Costo de la mano de obra directa-levante		\$ 7.246.943
Costo Indirectos de producción- producción		\$ 129.575.442
Costo Indirectos de producción- levante		\$ 14.397.271
Gastos de depreciación		\$ 11.571.390
Otros gastos de la operación		\$ 22.100.213
		\$ 494.684.815
Ganancia procedente de las operaciones		\$ 74.284.985

Aplicación mediante el Decreto 2649 y 2650 de 1993.

1. Reconocimiento de la venta de 7 vacas:

	DB	CR
Efectivo: Activo	\$5.800.000	
Ingresos: Venta de semovientes		\$2.300.000
Semovientes: Propiedad planta y equipo		\$3.500.000

2. Reconocimiento del costo de la producción de leche:

	DB	CR
Costo de la materia prima directa: Costo Pcc	\$220.113.962	
Costo de la materia prima directa: Levante	\$ 24.457.107	

	DB	CR
Costo de la mano de obra directa: Costo Pcc	\$ 65.222.487	
Costo de la mano de obra directa: Levante	\$ 7.246.943	
Costo indirectos de Producción: Costo Pcc	\$129.575.442	
Costo indirectos de Producción: Levante	\$ 14.397.271	
Amortización semovientes	\$ 11.571.390	
Gasto de administración: Gasto	\$ 18.135.198	
Gasto de ventas: Gasto	\$ 3.965.015	
Efectivo: Activo		\$483.113.425

3. Reconocimiento de la depreciación de los semovientes de producción:

	DB	CR
Costo indirectos- Amortización de semovientes	\$11.571.390	
Amortización acumulada		\$11.571.390

4. Aplicación de los costos de producción al inventario de producto terminado - Leche:

	DB	CR
Inventario de producto terminado	\$461.013.212	
Costo de la materia prima directa: Costo Pcc		\$244.571.069
Costo de la mano de obra directa: Costo Pcc		\$ 72.469.430
Costo indirectos de Producción: Costo Pcc		\$143.972.713

Costo de la Estado de costos Hacienda Ltda.

materia prima	\$220.113.962
Costo de la mano de obra directa	\$ 65.222.487
Costos indirectos de producción	\$129.575.442
Amortización de semovientes	\$ 11.571.390
Costos de producción del periodo	\$426.483.281
Inventario inicial de producto terminado	\$ 948.600
Costo de los productos disponibles para la venta	\$427.431.881
Inventario final de producto terminado	\$ 1.393.000
Costo de ventas	\$426.038.881

5. **Reconocimiento de la venta de la leche*:**

	DB	CR
Efectivo: Activo	\$540.145.200	
Ingresos por producción de leche		\$540.145.200
Costo de ventas	\$426.038.881	
Inventario de producto terminado		\$426.038.881

6. **Reconocimiento de la determinación del valor razonable de los semovientes:**

	Cantidad	Vacas	Terneras y Novillas
Inventario inicial de semovientes	153	\$ 89.999.700	\$24.845.300
Nacimientos	10		
Ventas	5	\$ -3.500.000	
Muertes	7	\$ 3.853.000	
Capitalización costos de Producción terneras y novillas			\$46.101.321
Saldo final a valor razonable	151	\$ 109.099.800	
Diferencias por ajuste del valor razonable		\$ 26.453.100	

	DB	CR
Valorización (semovientes): Activo	\$26.453.100	
Superávit por valorización (semovientes): Patrimonio		\$26.453.100

	DB	CR
Inventario de semovientes: Activo	\$46.101.321	
Costo de la materia prima directa		\$24.457.107
Costo de la mano de obra directa		\$7.246.943
Costos indirectos de fabricación		\$14.397.271

7. **Registro la muerte de los semovientes.**

	DB	CR
Costo de ventas	\$3.853.000	
Inventario de semovientes		\$3.853.000

Al ser catalogados los Semovientes en proceso de producción como propiedades planta y equipo no se encuentra en la cuenta de depreciación acumulada una referencia frente al manejo que se le debe dar sin embargo en la cuenta Amortización acumulada en su descripción hace referencia de la siguiente manera: "Registra el monto de la amortización acumulada por el ente económico sobre la base del costo, de las propiedades, planta y equipo tangibles, tales como **plantaciones**

agrícolas y forestales, vías de comunicación y **semovientes**" (Decreto 2650, 1993). En este mismo aparte se resalta que la amortización debe basarse en la vida útil del bien, está considerada mediante el deterioro del uso y la acción de factores naturales. La determinación de la amortización se expresa que deberá ser calculada mediante alícuotas basadas en estudios técnicos que establezcan la relación entre las cotas expiradas de los bienes y los ingresos generados.

8. **Balance General y Estado de Resultados empresa Hacienda Ltda.**

Balance General a 31 de Diciembre de 2014.	31-Dic-14	31-Dic-13
Activos		
Activos Corrientes	\$135.171.396	
Disponible		
Efectivo	\$ 62.831.775	\$ XXXXXX
Inventarios	\$ 72.339.621	
Productos agropecuarios: leche cruda	\$ 1.393.000	\$ 948.600
Semovientes	\$ 70.946.621	\$ 24.845.300
Activos No Corrientes	\$97.528.410	\$89.999.700
Propiedad planta y equipo		
Semovientes	\$82.646.700	\$ 89.999.700
Valorización de Semovientes	\$26.453.100	\$ 0
Amortización acumulada	\$-11.571.390	\$ 0
TOTAL ACTIVO	\$232.699.806	

195

**Estado de Resultados a 31 de Diciembre de 2014**

Ingresos por venta de leche	\$ 540.145.200
Ingresos por venta de semovientes	\$ 2.300.000
Costos de ventas	\$ 429.891.881
Utilidad Bruta	\$ 112.553.319
Gastos de administración	\$ 18.135.198
Gastos de ventas	\$ 3.965.015
Utilidad operacional	\$ 90.453.106

Una vez realizada la comparación de la aplicación del caso Hacienda Ltda, se encuentran diferencias en la presentación de los estados financieros, en cuanto a la estructura bajo la norma internacional se toma el activo no corriente primero y posteriormente el activo corriente, pero se aclara que La NIC 1 EN EL PARRAFO 57, determina que no prescribe orden ni formato. Entonces cada entidad determinará la presentación que asume la empresa.

En cuanto a la determinación del costo de producción y ventas en el Decreto 2649 / 93, se debe elaborar el estado financiero de resultados como estado financiero de propósito general y el de costos es adicional. En la NIC 41 Agricultura las afectaciones se hacen directamente al estado de resultados, generando cambios significativos en la utilidad operativa en cada una de estas situaciones.

Bajo NIC 41 Agricultura, los semovientes reciben la denominación de activos biológicos y los cambios originados en el valor razonable de los activos biológicos afectan directamente el estado de resultados. En el Decreto 2649 / 93 los semovientes hacen parte de la propiedad planta y equipo y cualquier cambio incremento en el valor a través de la determinación del valor razonable genera una valorización que afecta también el patrimonio de la sociedad, generando cambios en el balance general.

Conclusiones

La aplicación de la norma internacional de contabilidad y de información financiera genera cambios en el flujo contable de las organizaciones pertenecientes al sector agrícola y pecuario, propiciando transformaciones en la toma de decisiones.

Este proceso ha permitido la separación de la contabilidad financiera de la fiscal, y contrarrestar la informalidad del sector en mención, pues al adoptar las normas internacionales de contabilidad se abre una fuente que amplía las condiciones mediante las cuales se deben reflejar los hechos económicos en la organización, actualizando un valor histórico que se queda estático en el tiempo y trasciende a un valor razonable, originando confianza en la información financiera revelada.

En cuanto a la determinación del valor razonable, es dispendiosa en algunos sectores agrícolas pecuarios que no cuentan con mercados activos para la determinación del mismo, pero se puede plantear que en la NIIF 13, se hace referencia a mercado, que puede ser principal o ventajoso. En tanto la Sección 34 se refiere a mercado activo generando así la necesidad de la medición de los activos biológicos y los productos agrícolas bajo el modelo de costo o flujos de caja descontados.

De tal manera se concluye que los usuarios de la información externa, cuentan con herramientas en la toma de decisiones que vislumbran las realidades económicas de las organizaciones propias de este sector.

Referencias

Decreto 2650 . (06 de 11 de 1993). <http://www.incp.org.co/>. Obtenido de <http://www.incp.org.co/>: <http://incp.org.co/Site/2012/legislativa/2650.pdf>

Decreto 410 de 1971, Código de Comercio. (1971). Bogotá: Leyer.

Fundación IFRS. (2009). *Material de Formación sobre la NIIF para las PYMES*. London: Fundación IFRS.

IFRS Foundation Publications Department. (2013). *Consejo Técnico de la Contaduría Pública*. Recuperado el 10 de 07 de 2014, de <http://www.ctcp.gov.co/>: <http://www.ctcp.gov.co/>

Méndez Alvarez, C. E. (2009). *Metodología, diseño y desarrollo del proceso de investigación con énfasis en ciencias empresariales*. México D.F: Limusa S.A.

República de Colombia Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (18 de Abril de 2014). <http://wsp.presidencia.gov.co/>. Recuperado el 18 de Abril de 2014, de <http://wsp.presidencia.gov.co/>: <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2013>

República de Colombia Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (14 de Diciembre de 2015). <http://wsp.presidencia.gov.co/>. Recuperado el 26 de Julio de 2016, de <http://wsp.presidencia.gov.co/>: <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2015>

Rodríguez Barea, F. J. (2004). La aplicación del valor razonable en la actividad agrícola ganadera la NIC 41. *Técnica Contable*, núm. 660 , 36-40. Recuperado el 14 de Abril de 2014

Rodríguez González , R., & Di Lauro, G. (2007). Problemática de la aplicación de la NIC 41. *Partida Doble*, núm. 185 , 30-45.

Uribe P, H. L. (2006). *Introducción a la teoría de la contabilidad financiera*. Medellín: Fondo Editorial Universidad EAFIT.