

COMPARACIÓN DEL TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LA NIC 41  
AGRICULTURA- NIIF PARA PYMES SECCIÓN 34 ACTIVIDADES ESPECIALES Y  
LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN COLOMBIA: ESTUDIO DE CASO PECUARIO

TATIANA LIZETH VILLAMIL TORRES

UNIVERSIDAD PEDAGÓGICA Y TECNOLÓGICA DE COLOMBIA

SEDE CHIQUINQUIRÁ

ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA

2018

COMPARACIÓN DEL TRATAMIENTO CONTABLE Y TRIBUTARIO DE LA NIC 41  
AGRICULTURA- NIIF PARA PYMES SECCIÓN 34 ACTIVIDADES ESPECIALES Y  
LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN COLOMBIA: ESTUDIO DE CASO PECUARIO

TATIANA LIZETH VILLAMIL TORRES

Propuesta de trabajo de grado bajo la modalidad de monografía como requisito para  
optar el título de Contador Público

Director:

JUAN CARLOS RUIZ TORRES

Magíster en Administración Económica y Financiera

UNIVERSIDAD PEDAGÓGICA Y TECNOLÓGICA DE COLOMBIA

SEDE CHIQUINQUIRÁ

ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA

2018

## **DEDICATORIA**

### ***A mis padres y hermano***

*Dedico este trabajo principalmente a mis padres Julio Villamil y Leonor Torres, y mi hermano Julián por ser el pilar más importante y por ofrecerme ese apoyo incondicional en la consecución de mis logros.*

### ***A mi docente***

*Mag. Juan Carlos Ruiz por su apoyo y motivación para la culminación de este proceso de formación y para la elaboración de esta tesis impulsando al desarrollo de la formación como profesional.*

## TABLA DE CONTENIDO

1.	INTRODUCCIÓN.....	7
2.	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	9
2.1.	Descripción del problema .....	9
2.2.	Formulación del problema.....	13
2.3.	Sistematización del problema .....	13
3.	OBJETIVOS.....	14
3.1.	Objetivo general.....	14
3.2.	Objetivos específicos .....	14
4.	JUSTIFICACIÓN.....	15
5.	MARCO TEÓRICO .....	18
5.1.	Antecedentes de la Investigación.....	18
5.1.1.	Investigaciones relacionadas con activos biológicos .....	18
5.1.1.1.	Diseño del plan de implementación de la sección 34 activos biológicos en Astorga S.A.: .....	18
5.1.1.2.	Comparación del tratamiento contable y financiero de la NIC 41 Agricultura – NIIF para Pymes, sección 34: Actividades Especiales y el Decreto 2649 de 1993 .....	19
5.1.1.3.	Valoración de activos biológicos bajo la NIC 41. Un estudio sobre el sector piscícola .....	20
5.1.1.4.	Técnicas usadas en el sector lechero para la valoración de sus activos biológicos en Colombia.....	21
5.1.1.5.	Impactos contables derivados de la aplicación de la NIC 41 - dentro del mercado del ganado mayor en Colombia.....	21
5.1.1.6.	Implicaciones del uso de criterios de medición según las NIIF® para los activos biológicos en empresas del sector cafetero en Colombia.....	22
5.1.1.7.	Perspectiva para el sector agropecuario colombiano desde la experiencia chilena en Normas Internacionales de Información Financiera: activos biológicos.....	23
5.1.1.8.	Métodos para la valoración contables de activos biológicos en empresas agrarias.....	23
5.1.1.9.	Manual para la adopción de la NIC 41, tratamiento contable de los activos biológicos en sus diferentes etapas, en el sector floricultor particularmente en el cultivo de rosas.....	24
5.2.	Bases teóricas .....	25

5.3.	Definición de términos básicos.....	28
5.4.	Marco legal.....	33
6.	DISEÑO METODOLÓGICO .....	34
6.1.	Tipo de investigación.....	34
6.2.	Método de la investigación .....	34
6.3.	Fuentes de información.....	35
6.3.1.	Fuentes primarias .....	35
6.3.2.	Fuentes secundarias.....	35
7.	RESULTADOS .....	36
7.1	Determinación de las técnicas de medición contables y fiscales.....	36
7.2	Comparación de las técnicas de medición contables y fiscales.....	37
8.	ESTUDIO DE CASO: LA HACIENDA S.A.S .....	47
8.1.	Solución técnica de medición bajo costo:.....	55
8.1.1.	Estado de costos: .....	63
8.1.2.	Estado de resultados:.....	64
8.1.3.	Estado de la situación financiera:.....	65
8.2.	Solución técnica de medición bajo valor razonable:.....	65
8.2.1.	Estado de resultados:.....	69
8.2.2.	Estado de la situación financiera: .....	69
9.	CONCLUSIONES.....	70
10.	Referencias bibliográficas .....	71

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Clasificación de las medidas de valor en el marco conceptual y en la sección de la NIIF para las Pymes. Tomado de Documento de orientación técnica 003 - Consejo Técnico de la Contaduría Pública.....	10
Figura 2 Línea de tiempo.....	33
Figura 3. Modelos de valoración de activos biológicos y productos agrícolas. ....	36
Figura 4. Fases de producción de los semovientes.....	47
Figura 5. Medición del costo fiscal y contable.....	55

## LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Bases teóricas de la investigación. ....	26
Tabla 2. Concepto de medición y valoración. ....	28
Tabla 3. Valor razonable. ....	30
Tabla 4. Mercado activo. ....	31
Tabla 5. Ganadería y producción agrícola.....	31
Tabla 6. Comparación de la definición de ganadería y activo biológico. ....	38
Tabla 7. Comparación de la definición activos biológicos productores.....	39
Tabla 8. Comparación de la definición de activos biológicos consumibles.....	40
Tabla 9. Comparación del reconocimiento de los activos biológicos .....	41
Tabla 10. Comparación de la medición inicial y posterior de los activos biológicos semovientes. ....	42
Tabla 11. Comparación de la Depreciación.....	44
Tabla 12. Comparación de la enajenación de activos biológicos. ....	45
Tabla 13. Cantidad de semovientes .....	48
Tabla 14. Transformación biológica de semovientes .....	49
Tabla 15. Precio de venta y costo de los semovientes.....	49
Tabla 16. Ingresos y producción de leche. ....	50
Tabla 17. Insumos agropecuarios. ....	51
Tabla 18. Mano de obra directa.....	52
Tabla 19. Costos indirectos de producción.....	53
Tabla 20. Gastos de administración y ventas. ....	54
Tabla 21. Resumen costos de producción y gastos .....	66
Tabla 22. Determinación del valor razonable de los semovientes .....	67

## 1. INTRODUCCIÓN

Actualmente a través de los procesos de globalización es fundamental la estandarización del lenguaje contable en la elaboración de los estados financieros, por lo tanto, la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF®<sup>1</sup> emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se ha convertido en un requisito legal al cual se le debe dar cumplimiento.

Con la promulgación de la Ley 1314 de 2009 expedida por el Congreso de la República de Colombia, se establecen los principios y las Normas de Contabilidad e Información Financiera, dando inicio en Colombia al proceso de adopción de las NIIF®, lo cual implica que las empresas deben implementar, adoptar y preparar dichos estándares que permitan modernizar los procesos contables en las organizaciones y adaptarlas a las nuevas tendencias de la información financiera.

De acuerdo con la adopción de las NIIF®, uno de los temas que más genera cuestionamientos es la medición de activos biológicos y productos agrícolas, por la incertidumbre en su valoración, ya que puede llegar a afectar la utilidad de la información dentro de la organización. En tal sentido, es necesario identificar ¿Cuáles son las técnicas de medición contables de activos biológicos?, con relación específica a la ganadería.

---

<sup>1</sup> La resolución N° 102995 del 30 de diciembre de 2015 otorgo a la fundación IFRS, la propiedad del signo NIIF®, lo que implica estar usando la sigla con su correspondiente símbolo de marca registrada.



Entre tanto se tiene como objetivo principal comparar las técnicas de medición de los activos biológicos de ganadería de leche especializada, mediante un análisis del tratamiento contable y tributario de la NIC 41 Agricultura- NIIF® para Pymes sección 34 - Actividades Especiales y las normas tributarias en Colombia, según un estudio de caso pecuario. Lo descrito con la finalidad de establecer las diferentes herramientas y técnicas para valorar los activos biológicos, en donde los empresarios del sector de la ganadería vacuna de leche especializada, lo puedan tomar como referencia para su organización.

La metodología aplicada se desarrolla bajo un proceso progresivo, en el que se estudian temas específicos relacionados con la normatividad contable del sector, se realiza la recolección, análisis, interpretación y aprobación de datos; finalmente se toma como base el estudio de caso de la ganadería de leche especializada para ejemplificar el manejo contable en los distintos escenarios regulativos e identificar las diferencias en su aplicación contable.

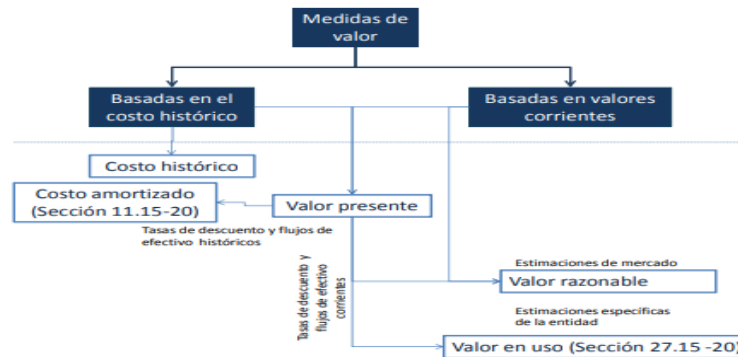
De tal manera se concluye, que los activos biológicos presentan diferentes transformaciones biológicas a lo largo del proceso, con lo cual se puede dar un mismo tratamiento contable y fiscal utilizando la técnica de medición del costo. Asimismo, se puede indicar que el valor razonable es una medición basada en el mercado, lo cual para el sector ganadero de leche especializada resulta compleja debido a que no existe un mercado activo para tomar como referencia o un mercado similar.

## **2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

### **2.1. Descripción del problema**

Con la adopción de las NIIF® la medición es uno de los temas más relevantes, debido a que se pueden determinar varias técnicas de medición para asignar la estimación de los elementos que hacen parte de los estados financieros. Se entiende como medición según el marco conceptual emitido por el (IASB, 2010) como: “el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de estados financieros”. Por otra parte, la concepción de Galileo Galilei. “la medición es un proceso en que se utilizan diferentes herramientas para detectar proporciones que pueden ser expresadas numéricamente”.

En los estándares internacionales de información financiera se exige la medición de activos, bajo unos métodos de medición establecidos, los cuales permiten fijar el importe que se le establecerá al activo, pasivo, patrimonio, ingreso o gasto al momento de efectuar su reconocimiento. En el Documento de Orientación Técnica 003 - Orientaciones Técnicas sobre la Aplicación de la NIIF® para Pymes, emitido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública establece los criterios de medición como lo muestra la siguiente figura:



**Figura 1.** Clasificación de las medidas de valor en el marco conceptual y en la sección de la NIIF para las Pymes. Tomado de Documento de Orientación Técnica 003 - Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), resuelve promulgar una norma específicamente para la agricultura, estableciendo por medio de esta el reconocimiento, medición, presentación y revelación de activos biológicos y productos agrícolas, denominada NIC 41 Agricultura y la sección 34 de las NIIF® para Pymes, donde se plantea el valor razonable como principal alternativa en la determinación del reconocimiento y valoración de los activos biológicos y los productos agrícolas. El valor razonable según lo establecido en la NIIF 13 es: “El precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición”. Por lo tanto, el valor razonable es una medición basada en el mercado, en donde la empresa deberá tener en cuenta, según la NIIF 13:

- (a) el mercado principal del activo o pasivo; o
- (b) en ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso para el activo o pasivo.

En el contexto colombiano la medición basada en el mercado, resulta compleja para algunos activos biológicos y productos agrícolas, es el caso del ganado vacuno de lechería especializada, donde no existen mercados activos. Para el (IASB, 2010): “un mercado activo para el activo o pasivo, es un mercado en que las transacciones para el activo o pasivo ocurren con suficiente frecuencia y volumen para proporcionar información de precios sobre una base continua”, cuando no es posible determinar un mercado activo del cual se pueda obtener el valor razonable de los activos biológicos, se permite utilizar otras alternativas de medición, como el precio de la transacción más reciente, precios del mercado de aquellos activos similares o el valor presente de los flujos futuros, según las investigaciones realizadas por Vera Agurto (como citó Aguilar, 2015,p.15):

Primero tengo que verificar si hay un mercado activo, y a partir de mi experiencia no suele haber un mercado activo para los casos de plantaciones de palma, plantaciones de espárragos, gallinas ponedoras de huevo, que son todos ellos activos biológicos. Entonces como no se tiene un mercado activo se tiene que optar por otras técnicas y una de las más usadas en el mercado son los flujos descontados: ¿en qué consiste? En proyectar los flujos que va a tener ese activo biológico.

En el caso de no existir un mercado activo para los activos biológicos y productos agrícolas, ni referencias similares del activo, se presenta una dificultad al estimar el valor razonable, surge entonces como alternativa la determinación del valor razonable por medio de flujos descontados.

Así mismo, otra alternativa de reconocimiento, medición, presentación y revelación de activos biológicos, señalada en las NIIF® para Pymes, sección 34 establece que una entidad que se dedique a actividades agrícolas debe determinar su política contable para cada uno de

sus activos biológicos IASB, 2010 ,es decir, cuando no es posible determinar con fiabilidad el valor razonable del activo de acuerdo al mercado sin un costo o esfuerzo desproporcionado, la sección 34 establece que la entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10.

En materia fiscal, los activos biológicos no estaban denominados de esta manera en las normas tributarias de Colombia, con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 “por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria Estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones” incluyó el concepto de activos biológicos y productos agrícolas, esto con el fin de definir una terminología de acuerdo a los estándares internacionales, además se determina la clasificación de activos biológicos en plantas y animales y estos a su vez se dividen en productores y consumibles, siendo estos últimos los factores en la determinación de la renta bruta especial.

Con esta investigación se busca realizar un análisis comparativo del tratamiento contable y tributario de la NIC 41 Agricultura- NIIF® para Pymes sección 34 - Actividades Especiales y las normas tributarias en Colombia, según un estudio de caso pecuario, con la finalidad de establecer las diferentes herramientas y técnicas para valorar los activos biológicos, en donde los empresarios del sector de la ganadería vacuna de leche especializada lo puedan tomar como referencia para su organización. Por otra parte, el Estatuto Tributario, en su título I, capítulo IV – rentas brutas, en sus artículos 92 a 95, establece para efectos tributarios los activos biológicos, en donde se hace necesario realizar énfasis para determinar la comparación entre la NIC 41 y la sección 34.

## **2.2. Formulación del problema**

¿Cuáles son las diferencias en el manejo contable y tributario de la medición de los activos biológicos en la ganadería vacuna de leche especializada en Colombia?

## **2.3. Sistematización del problema**

- ¿Cuáles son las técnicas de medición contables, contempladas en la NIC 41 y la sección 34 de las NIIF® para Pymes para el sector de la ganadería vacuna de lechería especializada?
- ¿Cuáles son las técnicas de medición fiscales para los activos biológicos en el caso del sector de la ganadería vacuna de lechería especializada?
- ¿Cuál de las técnicas de medición contable y fiscal genera ventajas en la valoración de los activos biológicos en el caso del sector de la ganadería vacuna de lechería especializada?

### **3. OBJETIVOS**

#### **3.1. Objetivo general**

Comparar las técnicas de medición de los activos biológicos de ganadería de leche especializada de acuerdo a las normas fiscales y contables en Colombia.

#### **3.2. Objetivos específicos**

- Determinar las técnicas de medición fiscales en Colombia para los activos biológicos mediante un caso del sector ganadero vacuno de lechería especializada.
- Comparar las técnicas de medición contables y fiscales e identificar las ventajas en la valoración de los activos biológicos en el sector ganadero.
- Identificar las técnicas de medición contables, contempladas en la NIC 41, la sección 34 de las NIIF® para Pymes mediante un caso del sector ganadero vacuno de lechería especializada.

#### 4. JUSTIFICACIÓN

Es necesario realizar una comparación de las técnicas de medición para determinar en particular, la fiabilidad de medición que se le dará a los activos biológicos como son el ganado vacuno de lechería especializada, siendo necesario determinar cuáles serían las implicaciones, estableciendo los pros y los contras de aplicar los criterios de medición en el contexto ganadero, en donde se puede derivar que estas organizaciones del sector están expuestas a un entorno de cambios, en donde se ve asociado el precio, la oferta, la demanda y cambios climáticos, así como también influyen los diferentes procesos de globalización.

Con la comparación del tratamiento contable y tributario de la NIC 41- Agricultura y la sección 34 mediante un estudio de caso, se revisarán las diferencias en el manejo contable y tributario de los activos biológicos y productos agrícolas en las empresas, de esta manera se abordarán los sistemas de información como lo son la contabilidad financiera y la contabilidad fiscal; además, se presentarán las alternativas de medición de los activos biológicos tanto desde el punto de vista contable y fiscal, con el fin de que las organizaciones que están inmersas en este sector logren tener una referencia a la hora de abordar los procesos de manejo contable al interior de las organizaciones y de esta manera establecer en sus políticas contables dichos tratamientos.

Uno de los temas que más genera cuestionamientos son los activos biológicos y la actividad agropecuaria, debido a que presentan diferentes transformaciones biológicas a lo largo de su proceso, por lo tanto, no se puede dar un mismo tratamiento contable y fiscal a todos los activos biológicos siguiendo los parámetros o las técnicas de medición establecidas



por la normatividad como está contemplado en la NIC 41 y la sección 34, por tal motivo, surge dicha investigación. Se busca, mediante estudios realizados a los diferentes activos biológicos y productos agrícolas, tener como referente las distintas técnicas aplicadas en cada uno de estos, como por ejemplo el estudio realizado por Rodrigo Valencia y Carlos Humberto Quique sobre las plantaciones de la caña de azúcar; Fernanda Valentina León sobre la valoración de los activos biológicos de acuerdo a las NIIF para Pymes en las empresas bananeras; Manuel Veiga Carbadillo métodos para la valoración contable de activos biológicos en empresas agrarias; Alix Paola Jiménez NIC 41: ganado lechero, Diana Consuelo Agudelo Gutiérrez implicaciones del uso de criterios de medición según NIIF® para activos biológicos en empresas del sector cafetero en Colombia, entre otras, según las investigaciones realizadas sobre los diferentes trabajos no se encontró una investigación sobre la ganadería de leche especializada y es importante profundizar en este contexto, puesto que según el Ministerio de Agricultura, 2013:

El área dedicada a la ganadería es nueve veces mayor que el área agrícola; constituye el 67% del valor de la producción pecuaria y 30% del valor de la producción agropecuaria; representa más del doble de la producción avícola, más de tres veces el valor de la producción del café, más de cinco veces la producción de flores y cerca de seis veces la producción de arroz.

En las revisiones preliminares se puede destacar que siendo esta actividad una de las más importantes del sector agropecuario no se cuenta con un mercado activo al cual hace referencia el valor razonable, así como tampoco se encuentra con un activo similar que permita la medición de los activos biológicos propios de esta actividad.

En el desarrollo de los objetivos propuestos en la monografía, se busca encontrar las principales ventajas que permitan que las empresas dedicadas a la ganadería de leche especializada, utilicen como herramientas para la medición de sus activos biológicos, permitiendo que dicha medición se ajuste a la realidad económica de la organización y de tal manera frente a la materia tributaria se encuentre dentro de las disposiciones para la determinación de las rentas para la actividad pecuaria, siendo una base o parámetro para que las empresas de este sector ganadero adopten como guía para la contribución a la generación de información más clara y real de la medición de los activos biológicos, lo cual permite tomar decisiones adecuadas dentro de la organización.

## **5. MARCO TEÓRICO**

### **5.1. Antecedentes de la Investigación**

#### **5.1.1. Investigaciones relacionadas con activos biológicos**

A través del proceso de convergencia de las NIIF<sup>®</sup>, se ha abordado el tema de medición, como un tema de relevancia dentro de la organización, por lo tanto, se han desarrollado una serie de trabajos académicos relacionados con la aplicación de las diferentes técnicas de medición que se le da a los distintos activos biológicos. Para el desarrollo de esta monografía se realiza una revisión de una serie de estudios sobre activos biológicos y productos agrícolas aplicados en diferentes partes de la región, estableciendo los resultados que arrojan cada una de estas investigaciones en la aplicación de las técnicas de medición.

##### **5.1.1.1. Diseño del plan de implementación de la sección 34 activos biológicos en Astorga S.A.:**

Tiene como objetivo principal dar a conocer el marco normativo a tener en cuenta para el desarrollo del diseño del plan de implementación – sección 34, y así mismo realiza un enfoque en el conocimiento de los activos biológicos de la compañía, identificando su tratamiento contable y el ciclo productivo de palma africana. Evidencia dentro de sus principales conclusiones (Pasinga, 2017, p. 63):

- El conocimiento del marco normativo que será aplicable para lograr la implementación de activos biológicos bajo la Norma Internacional de Información Financiera para Pymes.

- En el caso de los cultivos de palma de Astorga S.A. la información a revelar la determina la sección 34 – Actividades Especiales, lo cual permite determinar las cifras que se van a revelar en los estados financieros.
- Astorga S.A. utiliza el método del costo para determinar el valor de los activos biológicos, debido a que la valoración del cultivo de palma no es fiable.

#### **5.1.1.2. Comparación del tratamiento contable y financiero de la NIC 41 Agricultura – NIIF para Pymes, sección 34: Actividades Especiales y el Decreto 2649 de 1993**

A través de este documento se da una 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, estableciendo a través de la comparación las diferencias y similitudes de las mismas, teniendo en cuenta aspectos relevantes tales como el tratamiento contable, el alcance, el reconocimiento, la medición y la información a revelar, siendo aplicado a través de un caso en el sector ganadero. Evidencia dentro de sus principales conclusiones según (Ruiz & Rodríguez, 2016, p. 17):

- La aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad y de Información Financiera permite la separación de la contabilidad financiera de la fiscal.
- La adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad permite que se reflejen los hechos económicos en la organización de forma más acertada para la toma de decisiones.

- Para la determinación del valor razonable en algunos sectores agrícolas pecuarios, se es más complejo debido a que no se cuenta con un mercado activo para su determinación.
- Los usuarios de la información externa cuentan con herramientas para la toma de decisiones que permite reflejar la realidad económica de la organización.

### **5.1.1.3. Valoración de activos biológicos bajo la NIC 41. Un estudio sobre el sector piscícola**

A través de este estudio tienen como objetivo principal reflejar la dificultad existente al momento de realizar la valoración de los activos biológicos, especialmente en el sector piscícola, a través de este documento concluye (Meneses & Gordillo, 2016, p. 20):

- Se determina que no es posible obtener el valor razonable en la etapa de producción, debido a que en esta etapa se debería realizar una actualización constante, lo que implica tiempo y gastos adicionales, y además no se cuenta con un mercado activo para este producto.
- No se garantiza que la valoración de estos activos a través de la actualización en la etapa de producción sea la más conveniente.
- En el sector piscícola el valor razonable solo puede ser determinado efectivamente en la etapa de cosecha, debido a que se cuenta ya con un producto terminado.

#### **5.1.1.4. Técnicas usadas en el sector lechero para la valoración de sus activos biológicos en Colombia.**

A través de la investigación se describe las técnicas de identificación, medición y reconocimiento de los activos biológicos del sector lácteo de acuerdo a la NIC 41 – Agricultura, utilizando la metodología descriptiva de tipo cualitativo, se resalta a través de esta investigación que el sector agropecuario juega un papel fundamental ya que es gran productor siendo el cuarto país con una producción de 578 millones de toneladas según CONPES 3675 y gran aporte a la economía. (Cardona, 2015, p. 47) puede concluir algunos temas relevantes, como lo abajo mencionado:

- Con la NIC 41 las empresas podrán medir sus activos biológicos a través de diversos métodos establecidos.
- Colombia no cuenta con un control para la presentación de los informes financieros, lo cual le permite concluir de acuerdo a su objetivo general de dicha investigación, que es necesario describir una técnica de medición que se estructure de acuerdo a las mismas condiciones para las empresas del sector ganadero.

#### **5.1.1.5. Impactos contables derivados de la aplicación de la NIC 41- dentro del mercado del ganado mayor en Colombia.**

Se realiza una investigación de tipo descriptiva, la cual analiza e interpreta la NIC 41, realizando un comparativo entre dicha norma frente al Decreto 2649 de 1993 y a su vez realizan un análisis del impacto que tiene la información contable y financiera del sector ganadero. Se encuentran los siguientes puntos más relevantes de la investigación para (Buitrago, Posada, & Tabares, 2014, p. 19):

- Con la aplicación de la NIC 41 la ganadería, podrá mejorar los estándares de información financiera que actualmente presenta, generando información razonable para los terceros de la información, permitiendo lograr la creación de valor.
- La ganadería, así como otras actividades agrícolas requieren de un tratamiento contable especial, debido a las circunstancias de algunos activos que están sujetos a transformaciones a lo largo de su proceso.

#### **5.1.1.6. Implicaciones del uso de criterios de medición según las NIIF® para los activos biológicos en empresas del sector cafetero en Colombia.**

Plantea en el desarrollo de su trabajo académico que uno de los aspectos a considerar por las empresas en la implantación de dicha regulación, es la valoración de las transacciones económicas utilizando métodos hasta ahora poco utilizados por los profesionales colombianos, entre ellos los relativos a la estimación del valor razonable. Resaltando, que “en escenarios de mercados imperfectos el valor razonable nos es fácilmente aplicable, porque existe una gama de precios producto de situaciones de baja liquidez y asimetría en la información” Schmidt (como se cito en Agudelo, 2014). Concluye con su trabajo (Agudelo, 2014, p. 89):

- El valor razonable, es uno de los criterios principales de la medición a través del proceso de convergencia.
- Es necesario cumplir con ciertos requisitos básicos para la medición, siendo estos relacionados con la eficiencia del mercado.

- “En materia de contabilidad, es necesario generar criterios más actuales de medición, y cada vez más dirigidos a los usuarios objeto de cada modelo, dentro de lo cual el valor razonable es sólo una alternativa con ventajas y desventajas”

#### **5.1.1.7. Perspectiva para el sector agropecuario colombiano desde la experiencia chilena en Normas Internacionales de Información Financiera: activos biológicos.**

Plantea la experiencia que tuvo Chile en el proceso de convergencia hacia los estándares internacionales en el sector agropecuario, haciendo énfasis en el país de Chile ya que es uno de los países más atractivos para los inversionistas y es uno de los precursores en la convergencia y actualización de las IFRS, logran concluir (Olivos, 2012, p. 87):

- A través del proceso de convergencia hacia las NIIF®, para el sector agropecuario fue complejo determinar el valor razonable de los activos biológicos, en su mayoría no se cuenta con un mercado activo.
- Dificultad en la utilización de algún método para determinar el valor razonable de los activos biológicos, debido a que cada organización posee necesidades diferentes.
- Según los casos investigados se determinó que, en Chile, la NIC 41 fue de difícil comprensión y aplicación, dejando a juicio de los contadores y profesionales su aplicación.

#### **5.1.1.8. Métodos para la valoración contables de activos biológicos en empresas agrarias.**

El principal objetivo de dicha investigación es determinar diferentes propuestas metodológicas, ya que a lo largo de la determinación del valor razonable se encuentran



diferentes vacíos, haciendo énfasis a las características generales del sector agrario, seguido de la valoración contable de los activos biológicos, teniendo en cuenta: base de mercados y costo histórico, concluye (Veiga, 2013, p. 393):

- Persisten una variedad de métodos de valoración que pueden presentar tanto ventajas como inconvenientes a la hora de ser adoptados, de acuerdo a cada una de las características que posea la organización.
- Cada empresa es un universo diferente, lo cual la adopción de criterios y métodos no aplica para todas de la misma manera.
- Se presenta mayor complejidad en la determinación del valor razonable de los activos biológicos, animales y plantas.
- El valor razonable se basa en estimaciones, por lo tanto, dichas estimaciones deben ser realistas con el entorno económico en el cual se encuentra la organización.
- No todos los mercados agrarios son activos y transparentes.

#### **5.1.1.9. Manual para la adopción de la NIC 41, tratamiento contable de los activos biológicos en sus diferentes etapas, en el sector floricultor particularmente en el cultivo de rosas.**

El objetivo principal de su investigación es diseñar un manual para la adopción de la Norma Internacional Contable (NIC) 41 relacionada con el tratamiento que se les da a los activos biológicos, esto con el fin de contar con una herramienta que contribuya al mejoramiento y actualización en materia contable y financiera, para que se pueda implementar en Colombia de manera más acertada, especialmente al sector floricultor,

evidencian entre sus principales conclusiones más relevantes (Marmojeno & Villamizar, 2006, p.4):

- Dan a conocer la aplicación y alcance de la NIC 41 dentro del sector de las empresas productoras de flores.
- Resaltan la importancia que tienen las normas internacionales a nivel no solo local.
- Evidencian de manera clara las diferentes etapas de crecimiento, desarrollo y degradación del activo biológico, aportando una herramienta para la implementación de la NIC 41.
- Establecen recomendaciones para la adopción de la NIC 41, esto con el fin de que las empresas busquen participar de manera más competitiva en los mercados globales de flores.

## **5.2. Bases teóricas**

El concepto de valor cobra gran importancia y se ha estudiado a través de diversas teorías a lo largo de los años, es por esto que para abordar la presente investigación se enfocarán en la Teoría formal de la contabilidad y la Teoría del valor en contabilidad, bases del concepto de valor razonable y los postulados más representativos de las Normas Internacionales de la Contabilidad, en particular para la evaluación de los métodos de medición que impactarán los activos biológicos y los productos agrícolas del ganado vacuno en la lechería especializada .

**Tabla 1. Bases teóricas de la investigación.**

<b>PUNTO DE VISTA TEÓRICO</b>	<b>CONCLUSIONES</b>	<b>INVESTIGACIONES</b>
Teoría del valor	Hace las primeras reflexiones sobre el valor y el precio desde la perspectiva del valor de uso y el valor de cambio; sostiene que el intercambio se realiza porque los hombres necesitan unos de otros, pero ese intercambio tiene que hacerse a un precio justo. Desde su preocupación por la manera de alcanzar una sociedad justa.	(Aristóteles 384-322 a.C)
	El precio de mercado es el precio al que efectivamente cualquier mercancía es comúnmente vendida. Este precio de mercancía puede estar por encima, por debajo o coincidir con su precio natural. El precio de mercado de toda mercancía particular esta está regulado por la proporción entre la cantidad que efectivamente fue traída al mercado y la demanda de aquellos que están deseosos de pagar un precio natural de la mercancía.	(Smith, 1989)
	Si se define el valor de un bien en función del grado en que satisface determinadas necesidades humanas, se hace referencia al concepto de valor de uso. Si se define el valor en términos de la relación de intercambio de dos o más bienes, estamos frente al concepto de valor de cambio.	(Súarez & Cachanosky, 1994)
	En la ciencia económica se identifican dos teorías del valor: la teoría del valor utilidad ( <b>teoría neoclásica</b> ) y la teoría del valor trabajo ( <b>teoría clásica</b> ). La primera se fundamenta en el concepto del valor de uso, mientras que la segunda se construye sobre la base del concepto de valor de cambio. Acorde con la <b>teoría clásica</b> , el valor de los bienes se expresa mediante su valor de cambio, mientras que, según la <b>teoría neoclásica</b> , el valor de los bienes reside en la satisfacción que estos ofrezcan a sus poseedores. Para la <b>teoría clásica</b> , las mercancías tienen un valor intrínseco, en tanto que, para la <b>teoría neoclásica</b> , el valor no reside en las cosas sino en el juicio de los seres humanos que las utilizan para satisfacer sus necesidades. En la perspectiva <b>neoclásica</b> , el valor es el resultado de actos subjetivos de las personas que pueden acceder al uso de los bienes.	(Álvarez, 2009)
Teoría formal de la contabilidad	La contabilidad toma la realidad y la representa de una manera métrica, y esa métrica es idéntica a la realidad. En esta escuela están en la base del soporte conceptual para el <b>Fair Value</b> . “La contabilidad representa el ingreso y la riqueza”, y es isoforma, con los problemas de ajuste propio, a la realidad. Como consecuencia, lo que la contabilidad hace, es decir: qué y cuánto es el ingreso, y qué y cuánto es la riqueza.	Ijiri (1967), Mattessich (1967)
	La determinación de los importes de los diversos activos y pasivos que se deben registrar y presentar da lugar a uno de los problemas más difíciles de la contabilidad. Para una misma partida puede haber amplia gama de valores: costo de reposición, precio actual de venta, valor actual de los flujos de efectivo futuros y costo original menos depreciación. ¿Cuál de ellos deberá usar el contador?	(Kieso & Weygandt, 2014)

	¿Cuál servirá mejor a los diversos intereses que figuran en la empresa, para beneficio de todos?	
Teoría del valor en contabilidad	<p>“La contabilidad es el instrumento de medición del valor”. El concepto "market to market" y " market to model" que ha sido retomado por la regulación para justificar la adopción de las Normas Internacionales de la Información Financiera; este modelo primero lo desarrolló la regulación de Estados Unidos, el FASB, y ahora se expande por medio de las NIIF y de la regulación del IASB. El valor razonable ya no sólo se usa en mercados para activos financieros, sino para valorar muchos activos, incluso propiedad, planta y equipo, las inversiones inmobiliarias y <b>los activos biológicos</b>.</p> <p>Los fundamentos de la contabilidad en esta escuela son la economía neoclásica, la economía financiera, la teoría marginalista del valor, los métodos estocásticos, la estadística y la econometría; la preocupación fundamental es que la contabilidad determina el valor, y eso es lo que está tras las nuevas normas y el entorno ampliamente financiarizado de nuestra actualidad.</p>	Bell (1987), Lee (1999) y Beaver (2002).

**Fuente:** elaboración propia a partir de (Gómez Villegas, 2011), (Sánchez Serna & Arias Bello, 2012)

Actualmente las organizaciones deben estar en vanguardia con los diversos cambios que se vienen presentando, razón por la cual se requiere que se revele la situación financiera en la cual se encuentra reflejando la realidad económica, permitiendo que esta evolucione de manera que genere rentabilidad y estabilidad, por lo tanto es importante resaltar como herramienta fundamental la contabilidad dentro de una organización, debido a que no se basa solo en la realización de registros, si no se basa como una herramienta financiera para la toma de decisiones.

Es importante que la contabilidad represente la realidad de cada una de las operaciones que se ejerzan dentro de ella, la cual pueda generar un valor agregado frente a las demás organizaciones independientemente del sector en la cual se encuentren clasificadas.

Para poder reflejar la realidad económica de la organización es necesario realizar la medición de cada uno de los activos de manera fiable, por lo tanto, el Consejo de Normas

Internacionales de Contabilidad IASB, resuelve promulgar una norma específicamente para la agricultura, estableciendo por medio de esta el reconocimiento, medición, presentación y revelación de activos biológicos y productos agrícolas, denominada NIC 41 Agricultura y la sección 34 de las NIIF® para Pymes, donde se plantea el valor razonable como principal alternativa en la determinación del reconocimiento y valoración de los activos biológicos y los productos agrícolas. El valor razonable es una medición basada en el mercado, en donde la empresa deberá tener en cuenta, según la NIIF 13:

- (a) el mercado principal del activo o pasivo; o
- (b) en ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso para el activo o pasivo.

En el contexto colombiano la medición basada en el mercado resulta compleja para algunos activos biológicos y productos agrícolas, es el caso del ganado vacuno de lechería especializada, donde no existen mercados activos, lo cual es significativo para revelación de los estados financieros.

Por lo tanto, los criterios de mayor trascendencia para la preparación de la información es la medición de cada uno de los elementos de los estados financieros, debido a que estos no pueden ser medidos con fiabilidad.

### 5.3. Definición de términos básicos

**Tabla 2. Medición y valoración.**

<i>DEFINICIÓN</i>	<i>AUTOR</i>
“Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance general y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición”.	(IFRS Foundation, 2010, Marco conceptual para la información financiera, p. A49)

<p>“La medición de magnitudes es cualquier método por el cual se establece una correspondencia, única y recíproca, entre todas o algunas magnitudes de una clase y todos o algunos números (...) la medición es un hecho cuantitativo básico que no puede ser reemplazado por lo cualitativo”.</p>	<p>Bertrand Russell (1938), citado por Gil (2007b, p. 6),</p>
<p>“Se puede entender por medición la cuantificación de los flujos reales de acuerdo con ciertas reglas, mientras que por valoración se entiende la expresión monetaria de los atributos cuantitativos antes mencionados, lo que reduce a una sola unidad de cuenta (el dinero) el valor de todas las magnitudes que intervienen en las transacciones económicas, lo cual facilita su homogeneización”.</p>	<p>(Blanco-Dopico, Álvarez-Domínguez, Babío-Arcay, Cantorna-Agra &amp; Ramos-Stolle, 2000).</p>

**Fuente:** Elaboración propia

La adopción de las NIIF®, ha permitido una estandarización del lenguaje contable en las organizaciones, convirtiéndose en un desafío dentro de estas, debido a que en su implementación permite la apertura de nuevos mercados y a su vez a la toma de decisiones acertadas en el desarrollo de sus actividades. Uno de los criterios de mayor trascendencia para la preparación de la información es la medición de cada uno de los elementos de los estados financieros. Con respecto a lo antes dicho, Eutimio Mejía-Soto (2010, pp. 112, 113) hace referencia:

“La medición debe producir información precisa, cierta y útil para la toma de decisiones. Medir es un hecho teleológico, directo o indirecto, mediato o inmediato. La subjetividad en la asignación de las técnicas de medición se determina por el fin preestablecido. La finalidad que busca la preparación y presentación de estados contables lleva a la utilización de uno o varios métodos de medición, dependiendo de la función, propósitos y usuarios de la información”.

Es necesario tener en cuenta que, al momento de establecer los criterios de medición, se deben proporcionar de manera que facilite la toma de decisiones y se ajusten a la realidad de acuerdo a cada uno de los elementos de los estados financieros dentro de la organización, así como también revisar las ventajas y desventajas de cada medición dependiendo de la función, el propósito y el usuario el cual requiere dicha información, tal como lo señala dicho autor.

Por otra parte, la IFRS Foundation, 2010, se refiere a la medición como:

“El proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance general y el estado de resultados. Para realizarla es necesaria la selección de una base o método particular de medición”.

De acuerdo a lo anterior mencionado por parte de Eutimio Mejía Soto y la IFRS, es importante establecer una técnica de medición que se ajuste y produzca información veraz y real para la toma de decisiones dentro de la organización, y que se permita ver reflejado en cada uno de los elementos de los estados financieros.

**Tabla 3. Valor razonable.**

DEFINICIÓN	AUTOR
“Es el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición”.	(NIIF 13, 2011)
“Se configura como un parámetro que prescinde de las disposiciones del comprador y el vendedor que es capaz de determinar, mediante términos y procedimientos diferentes, la cotización actual de los componentes de los estados financieros integrados en el sistema de valoración de la empresa”.	(Rodríguez & Di Lauro, 2007, como se cito Pizzo,M, 2002, p. 12)

*Fuente:* Elaboración propia

Con la implementación de las NIIF®, surge el valor razonable como un criterio de medición, el valor razonable según la definición emitida por NIIF 13 (2011) “es el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición”. El valor razonable es uno de los conceptos más relevantes en el proceso de convergencia, debido a que se refiere a una transacción que incurra en condiciones normales de un mercado activo, la determinación del valor razonable varía dependiendo de las técnicas de medición a las cuales se incurran.

**Tabla 4. Mercado activo.**

DEFINICIÓN	AUTOR
“Un mercado activo para el activo o pasivo, es un mercado en que las transacciones para el activo o pasivo ocurren con suficiente frecuencia y volumen para proporcionar información de precios sobre una base continua”.	(FASB, 2006; IASB, 2009b)

**Fuente:** Elaboración propia

Según el criterio de medición del valor razonable, se hace referencia a un mercado activo, definiéndolo la FASB como “un precio cotizado en un mercado activo, proporciona la evidencia más confiable para medir el valor razonable y se utilizará cuando esté disponible”, con el mercado activo de bienes o servicios serán de fácil acceso para el público, de tal manera será de mayor facilidad la medición de valor razonable, pero es necesario tener en cuenta, que cuando no se establece con un mercado activo, la entidad deberá realizar la medición de acuerdo a otras técnicas contempladas por la normatividad.

**Tabla 5. Ganadería y producción agrícola.**

DEFINICIÓN	AUTOR
“La ganadería es una actividad económica de origen muy antiguo que consiste en la crianza de animales para su aprovechamiento. Dependiendo de la especie ganadera, se obtienen diversos productos derivados, como la carne, la leche, los huevos, los cueros, la lana y la miel, entre otros”.	(EcuRed, s.f.)
“Producción agrícola es el resultado de la práctica de la agricultura. La producción agrícola es aquella que consiste en generar vegetales para consumo humano. Desde el punto de vista social, la producción agrícola ha jugado un papel fundamental en las condiciones de existencia de la especie, generando como resultado una mejora en las condiciones de productividad”	(EcuRed, s.f.)

**Fuente:** Elaboración propia

Según la revista de contexto ganadero, la ganadería “es uno de los renglones productivos más importantes que tiene la economía nacional”, obteniendo de estos, diferentes derivados en el transcurso de su proceso. La ganadería está relacionada con la agricultura, debido a que esta incluye diferentes actividades tales como cosechas, crías y así mismo el desarrollo de ganado y a su vez la explotación de leche. Actualmente la ganadería tiene una participación relevante, como lo señala (Cuenca & Chavarro, 2008):

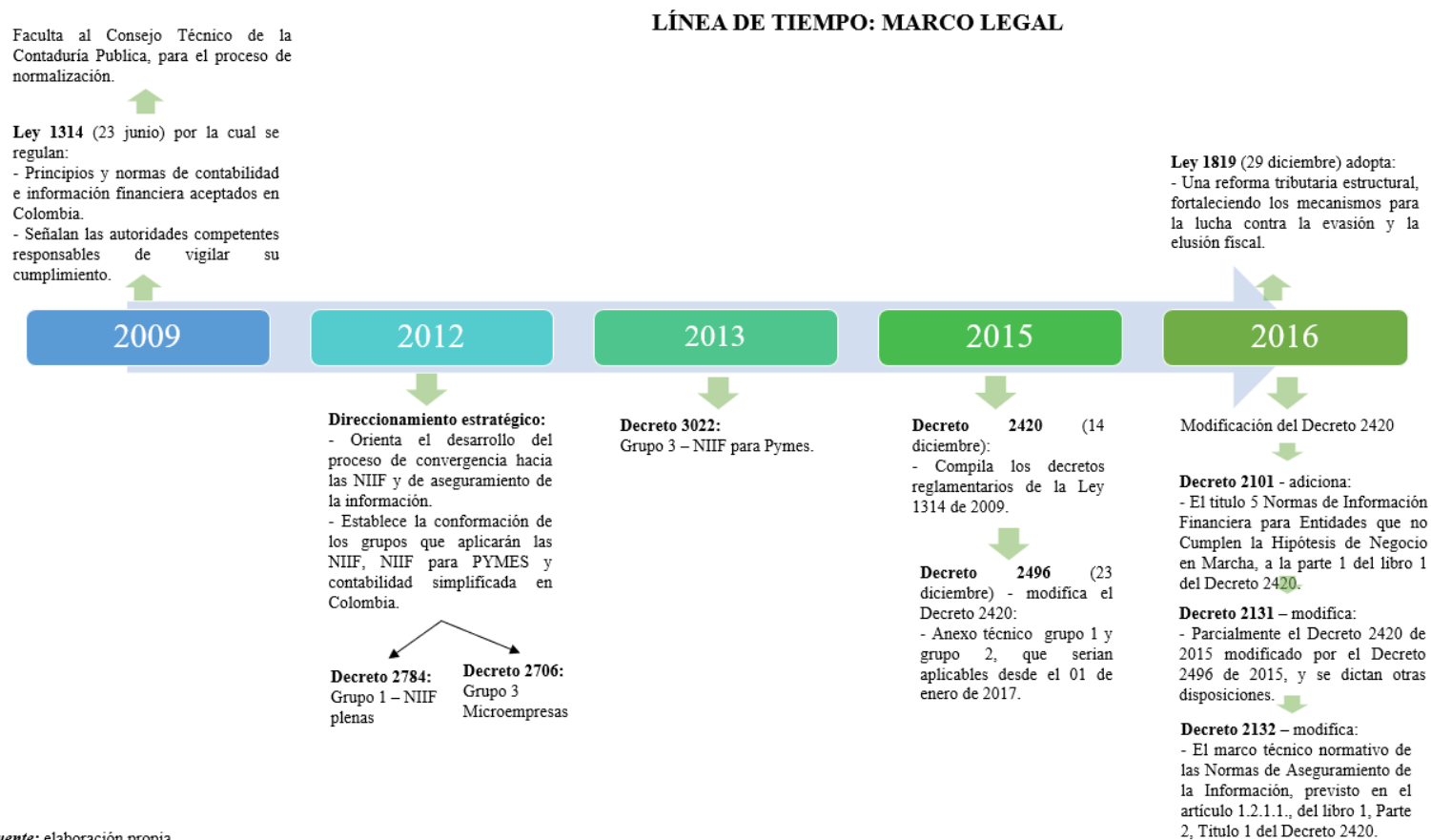


Participa con cerca de 3,6% del PIB Nacional, un porcentaje apreciable para una actividad individual y sobre todo rural. Dentro del sector agropecuario su importancia es indiscutible, con un 27% de participación dentro del PIB agropecuario y un 64% de PIB pecuario.

La ganadería y la producción agrícola tiene estrecha relación en Colombia, teniendo una representación significativa y que cada día incrementa su producción, lo cual, requiere de un tratamiento contable y fiscal específico.

## 5.4. Marco legal

Figura 2 Línea de tiempo



## **6. DISEÑO METODOLÓGICO**

### **6.1. Tipo de investigación**

La presente investigación es un estudio de caso, de tipo descriptivo que busca aplicar las técnicas de medición contemplados en la NIC 41 y la sección 34 de las NIIF® para Pymes, y en el área fiscal para poder determinar la comparación que existe entre el tratamiento contable y tributario, para así poder establecer cual medición genera más ventajas en la valoración de los activos biológicos en el sector ganadero.

El estudio de caso “Según Eisenhard (1989), es una estrategia de investigación dirigida a comprender las dinámicas presentes en contextos singulares. Puede tratarse de un único caso o de varios casos, que combinan diferentes métodos para la recolección de la evidencia cualitativa-cuantitativa con el fin de describir una situación y verificar o generar una teoría” (Páramo, 2016, pág. 309)

### **6.2. Método de la investigación**

El método de investigación aplicado busca analizar de manera individual cada una de las técnicas de medición establecidas, a partir de la NIC 41 y la sección 34, para determinar la comparabilidad de estas mediciones y, por lo tanto, identificar cual medición genera más ventaja en la valoración de los activos biológicos.

El método de investigación utilizado fue el analítico-sintético, basado en una comparación de aspectos relevantes en los que se detallan conceptos de la NIC 41 Agricultura, NIIF® para Pymes sección 34 - Actividades Especiales y la Ley 1819 de 2016, a fin de establecer los cambios que se originan en la aplicación de cada una de ellas. El método de analítico-sintético está definido como aquello que “descompone el todo en sus partes y las identifica, mientras

que la síntesis relaciona los elementos, componentes del problema, y crea explicaciones a partir de un estudio” (Méndez Alvarez, 2009, pág. 243)

La metodología empleada se desarrolla bajo un proceso progresivo en el que se estudian temas específicos relacionados con la normatividad contable del sector, se realiza la recolección, análisis, interpretación y aprobación de datos; finalmente se construye el caso que permite ejemplificar el manejo contable en los distintos escenarios regulativos e identificar las diferencias en su aplicación contable.

### **6.3. Fuentes de información**

#### **6.3.1. Fuentes primarias**

Las fuentes primarias utilizadas será la información suministrada por empresas del sector ganadero ubicadas en el Municipio de Chiquinquirá y Saboyá; entrevistas a personas que se encuentren inmersas en el campo de acción del sector agropecuario en especial de producción de leche y la información generada por las técnicas de medición en cuanto a los resultados de la valoración de los activos biológicos.

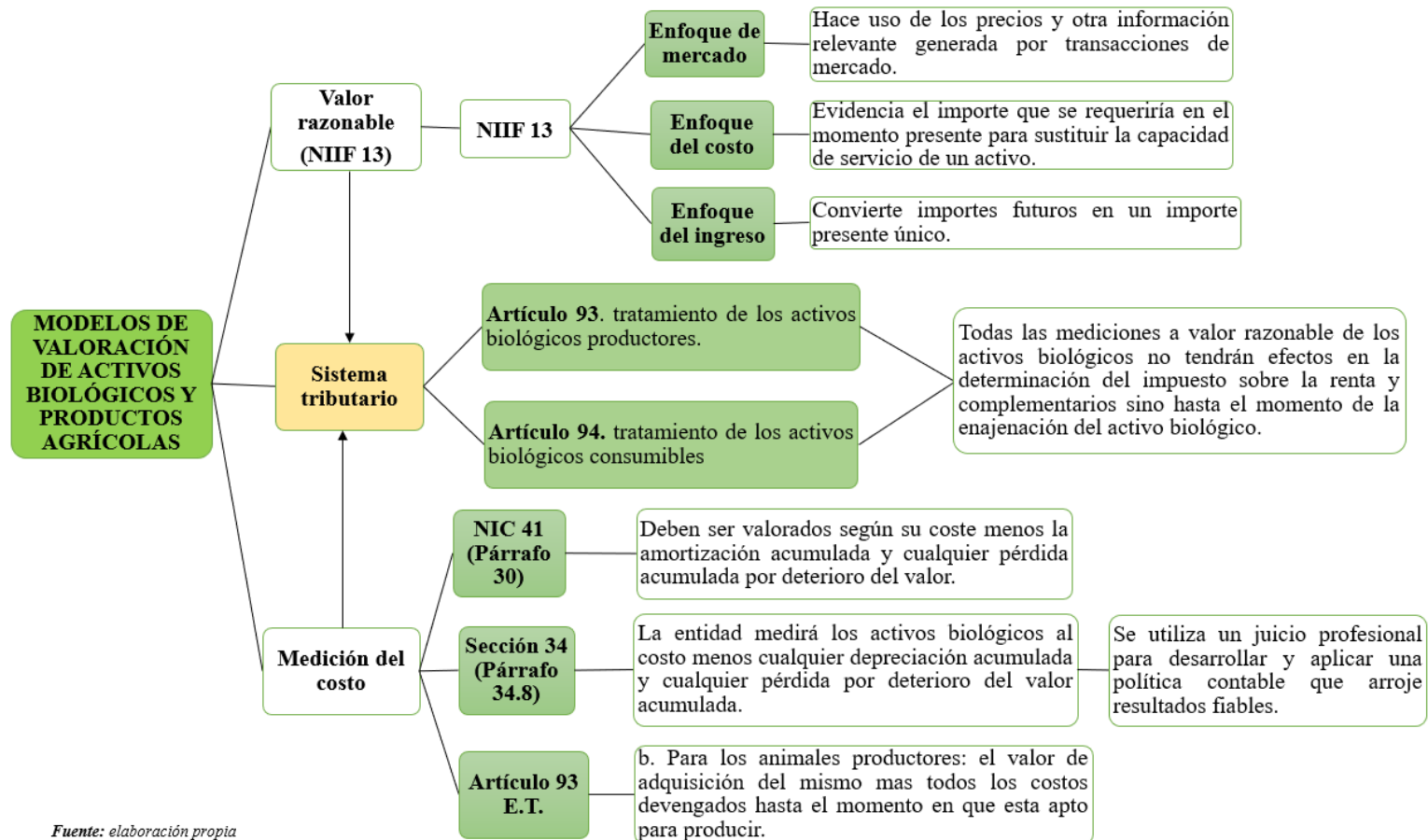
#### **6.3.2. Fuentes secundarias**

Las fuentes secundarias utilizadas será la información suministrada en artículos, tesis, revistas, monografías, libros, entre otros.

## 7. RESULTADOS

### 7.1 Determinación de las técnicas de medición contables y fiscales

Figura 3. Modelos de valoración de activos biológicos y productos agrícolas.



Fuente: elaboración propia

La actividad agrícola ha sido impactada por un cambio en el tratamiento contable, debido a que se debe realizar su medición bajo los modelos establecidos en las normas, la NIC 41 y la sección 34 NIIF para Pymes establecen que los activos biológicos deben de ser medidos bajo el modelo de valor razonable. El valor razonable se encuentra determinado en la NIIF 13 estableciendo tres técnicas de valoración: el enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque del ingreso. En el caso de las Pymes al no poder determinar sin un costo o esfuerzo desproporcionado el valor razonable, se podrá utilizar el modelo del costo el cual también se plantea dentro de estas normas como opción. Encontramos que el valor razonable de los activos biológicos es de poca aplicabilidad en Colombia como hace referencia el siguiente artículo:

“En la práctica, son varias las actividades agrícolas, ganaderas y pecuarias en las cuales no ha sido posible para algunos sectores la utilización de un modelo de valor razonable, debido al poco desarrollo del mercado agropecuario en Colombia y a la volatilidad de los mercados existentes” (Actualícese, 2017)

De acuerdo a los anterior se puede determinar que la medición de activos biológicos posee dicha dificultad para poder ser determinados, por lo tanto, se hace necesario implementar la medición bajo costo asignando una política contable para dar con el cumplimiento a la información tanto contable y fiscal. Por otra parte, la adopción de la medición para valor contable en la parte fiscal no tendrá efecto para el impuesto sobre la renta.

## **7.2 Comparación de las técnicas de medición contables y fiscales.**

Uno de los principales objetivos de esta monografía es determinar cuáles son las técnicas de medición de los activos biológicos aplicables en el caso de la ganadería vacuna de leche especializada en Colombia, se presentará a continuación una mirada desde la comparación del tratamiento contable y fiscal de la versión anterior del Estatuto Tributario, la Ley 1819

de 2016 y la NIC 41 – sección 34; a partir de la comparación y a través del caso, se establecerá las diferencias y similitudes en la aplicación de cada uno de los métodos de valoración.

**Tabla 6. Comparación de la definición de ganadería y activo biológico.**

Versión Anterior Estatuto Tributario	Modificaciones Ley 1819 de 2016.	NIC 41 – SECCIÓN 34
<p><b>RENTAS PECUARIAS</b></p> <p><b>Artículo 92 ET.</b> Definición de negocio de ganadería: Para efectos fiscales, se entiende por negocio de ganadería, la actividad económica que tiene por objeto la cría, el levante o desarrollo, la ceba de ganado bovino, caprino, ovino, porcino y de las especies menores; también lo es la explotación de ganado para leche y lana.</p> <p>Constituye igualmente negocio de ganadería la explotación de ganado en compañía o en participación, tanto para quien entrega el ganado como para quien lo recibe. (secretariassenado.gov.co, 2018)</p>	<p><b>Artículo 92 ET.</b> Los activos biológicos, plantas o animales, se dividen en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Productores</li> <li>- Consumibles</li> </ul>	<p><b>Párrafo 6.</b> La actividad agrícola abarca una gama de actividades diversas; por ejemplo, el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas de ciclo anual o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías).</p> <p><b>Párrafo 5.</b> Agricultura- Definiciones relacionadas: Un activo biológico es un animal vivo o una planta.</p>

**Fuente:** elaboración propia.

Las NIIF® actualizaron los términos contables en el sector agropecuario, por lo tanto, en la comparación anterior la Norma Internacional de Contabilidad 41 - Agricultura y la sección 34 – Actividades Especiales hacen referencia a activo biológico entre plantas y animales y a su vez hace énfasis en la actividad agrícola como una gama de actividades diversas de la actividad agropecuaria, Por otra parte, con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, se incluye la concepción de activo biológico, con el objetivo de manejar un mismo lenguaje contable de acuerdo a las NIIF®, a través del artículo 92 el legislador optó por clasificar los activos biológicos en productores y consumibles, determinando un tratamiento fiscal y estableciendo ciertas reglas que se deben considerar para su clasificación.

**Tabla 7. Comparación de la definición activos biológicos productores.**

Versión Anterior Estatuto Tributario.	Modificaciones Ley 1819 de 2016.	NIC 41 – SECCIÓN 34
<p><b>RENTAS PECUARIAS</b></p> <p><b>Artículo 92 ET.</b> Definición de negocio de ganadería: Para efectos fiscales, se entiende por negocio de ganadería, la actividad económica que tiene por objeto la cría, el levante o desarrollo, la ceba de ganado bovino, caprino, ovino, porcino y de las especies menores; también lo es la explotación de ganado para leche y lana.</p> <p>Constituye igualmente negocio de ganadería la explotación de ganado en compañía o en participación, tanto para quien entrega el ganado como para quien lo recibe.</p> <p>(secretariassenado.gov.co, 2018)</p>	<p><b>Artículo 92.</b> Activos biológicos: los activos biológicos, plantas o animales, se dividen en:</p> <p>1.<b>Productores</b> porque cumplen con las siguientes características:</p> <p>a. Se utiliza en la producción o suministro de productos agrícolas o pecuarias;</p> <p>b. Se espera que produzca durante más de un periodo;</p> <p>c. Existe una probabilidad remota de que sea vendida como producto agropecuario excepto por ventas incidentales de raleos y podas.</p>	<p><b>Párrafo 44.</b> Son activos biológicos para producir frutos todos los que sean distintos a los de tipo consumible, por ejemplo, el ganado para la producción de leche, las cepas de vid, los árboles frutales y los arboles de los que se cortan ramas para leña, mientras que el tronco permanece. Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se consideran como auto-regenerativos.</p> <p><b>Párrafo 45.</b> Los activos maduros son aquellos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles).</p> <p><b>NIIF para Pymes:</b> La única referencia que se hace está señalada en la 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.</p>

*Fuente:* elaboración propia.

En la versión anterior del Estatuto Tributario hace distinción al negocio de la ganadería para efectos fiscales, sin determinar una clasificación. Con el lenguaje universal empleado por las Normas Internacionales de Información Financiera, en la NIC 41- se clasifica los activos biológicos, como productores, aquellos activos para producir frutos o aquellos activos biológicos maduros que han alcanzado las condiciones necesarias para su cosecha o recolección. Para efectos fiscales, con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, en su artículo 92 establecen ciertas características que deben cumplir para así poder pertenecer a este grupo.



**Tabla 8. Comparación de la definición de activos biológicos consumibles.**

Versión Anterior Estatuto Tributario.	Modificaciones Ley 1819 de 2016.	NIC 41 – SECCIÓN 34
<p><b>RENTAS PECUARIAS</b>  <b>Artículo 92 ET.</b> Definición de Negocio de ganadería: Para efectos fiscales, se entiende por negocio de ganadería, la actividad económica que tiene por objeto la cría, el levante o desarrollo, la ceba de ganado bovino, caprino, ovino, porcino y de las especies menores; también lo es la explotación de ganado para leche y lana.                      Constituye igualmente negocio de ganadería la explotación de ganado en compañía o en participación, tanto para quien entrega el ganado como para quien lo recibe.                      (secretariassenado.gov.co, 2018)</p>	<p><b>Artículo 92.</b> Activos biológicos: los activos biológicos, plantas o animales, se dividen en:                      2.<b>Consumibles</b> porque proceden de activos biológicos productores o cuyo ciclo de producción sea inferior a un año y su vocación es ser:                      a. Enajenados en el giro ordinario de los negocios o;                      b. Consumidos por el mismo contribuyente, lo cual comprende el proceso de transformación posterior.</p>	<p><b>Párrafo 44.</b> Son activos biológicos consumibles los que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activos biológicos consumibles las cabezas de ganado de las que se obtiene la carne, o las que se tienen para vender, así como el pescado en las piscifactorías, los cultivos, tales como el maíz o el trigo, y los árboles que se tienen en crecimiento para producir madera.</p> <p><b>Párrafo 45.</b> Son capaces de mantener la producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).</p>

**Fuente:** elaboración propia.

En la versión anterior del estatuto tributario hace distinción al negocio de la ganadería para efectos fiscales, sin determinar una clasificación. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios le son aplicables a los activos biológicos consumibles las disposiciones determinadas en el artículo 92 de la Ley 1819 de 2016, que trabaja conjunto en un mismo lenguaje con la NIC 41 estableciendo que los activos biológicos consumibles son capaces de mantener producción, cosechas o recolección o ser vendidos.

**Tabla 9. Comparación del reconocimiento de los activos biológicos**

Versión Anterior Estatuto Tributario.	Modificaciones Ley 1819 de 2016.	NIC 41 – SECCIÓN 34
<p><i>Resolución número 17 de 31 de enero de 2017, Ministerio de Agricultura: <u>la más reciente.</u></i></p> <p><b>Artículo 3: Determinación del valor del ganado bovino vivo:</b> Para efectos de la determinación del valor mínimo del ganado bovino vivo para la vigencia de 2016, se tendrá en cuenta el índice de precios al productor de la subclase CPC 02111 Ganado bovino vivo (18.07%) para el año 2016, estimado por el departamento nacional de estadística – DANE.</p>	<p><b>Artículo 93 ET. Tratamiento de los activos biológicos productores.</b> Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad observarán las siguientes reglas:</p> <p>1. Los activos biológicos productores serán tratados como propiedad, planta y equipos susceptibles de depreciación.</p> <p><b>Artículo 94 E.T. tratamiento de los activos biológicos consumibles.</b> Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad tratarán los activos biológicos consumibles como inventarios de conformidad con las reglas previstas en este estatuto para los inventarios, dicho tratamiento corresponderá a su costo fiscal.</p>	<p><b>Reconocimiento:</b>  <b>Párrafo 10.</b> La entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>La empresa controle el activo como resultado de sucesos pasados,</li> <li>Es probable que fluyan, a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo; y</li> <li>El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.</li> </ol>

**Fuente:** elaboración propia.

En la versión anterior del Estatuto Tributario el Ministerio de Agricultura emitía una resolución a inicios de cada año en la que se determinaba el valor del ganado bovino para cada vigencia fiscal, teniendo en cuenta los mercados regionales; dicho documento aplica para tres tipos de ganado bovino vivo: ganado tipo comercial, ganado tipo de carne de selección y ganado tipo leche de selección. En este sentido, la resolución más reciente fue la número 17 del año 2017, en la que se establecen los valores mínimos del ganado bovino vivo para la vigencia 2016, clasificados de acuerdo a cinco zonas y determinados de acuerdo a los tipos mencionados anteriormente. Con la modificación, en el artículo 93 se establece que este

tipo de activos deben tratarse como propiedad, planta y equipo, con esto, se les da la característica de ser susceptibles de depreciación, por otra parte de acuerdo al artículo 94 del E.T los activos biológicos serán tratados como inventarios lo cual corresponderá a su costo fiscal; y, por último, en la NIC 41 y la sección 34 se establece que el reconocimiento se realizará solo cuando la entidad controle el activo siendo este resultado de sucesos pasados, exista la probabilidad de que la entidad reciba beneficios económicos futuros en relación con este, y la medición se pueda realizar de forma fiable ya sea al valor razonable o al costo.

**Tabla 10. Comparación de la medición inicial y posterior de los activos biológicos semovientes.**

Versión Anterior Estatuto Tributario.	Modificaciones Ley 1819 de 2016.	NIC 41 – SECCIÓN 34
<p><i>Artículo derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.</i></p> <p><b>Artículo 276 ET.</b> En el negocio de la ganadería el valor de los semovientes es el costo, el cual no podrá ser inferior al precio comercial en 31 de diciembre del respectivo ejercicio fiscal.</p> <p>En el caso de ganado bovino, este último será determinado anualmente por el Gobierno, por intermedio del Ministerio de Agricultura, teniendo en cuenta los precios de los mercados regionales.</p> <p>Este valor hará parte del patrimonio base de la renta presuntiva, cualquiera sea la edad, raza y sexo. (secretariassenado.gov.co, 2018)</p>	<p><b>Artículo 93 ET. Tratamiento de los activos biológicos productores.</b> Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad observarán las siguientes reglas:</p> <p>2. El costo fiscal de los activos biológicos productores, susceptible de ser depreciado será:</p> <p style="padding-left: 40px;">b. para los animales productores: el valor de adquisición del mismo más todos los costos devengados hasta el momento en que este apto para producir.</p>	<p><b>Medición:</b></p> <p><b>Párrafo 15.</b> La medición del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como, por ejemplo, la edad o la calidad. La entidad seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.</p> <p><b>Párrafo 17.</b> Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si la empresa tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la empresa tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.</p> <p><b>Párrafo 18.</b> Si no existiera un mercado activo, la empresa utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:</p> <p>(a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance;</p>

		<p>(b) los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y</p> <p>(c) las referencias del sector, tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado en función de la superficie en fanegas o hectáreas; o de la producción en términos de envases estándar para exportación u otra unidad de capacidad; o el valor del ganado expresado en kilogramo de carne.</p> <p><b>Párrafo 24.</b> Los costes pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:</p> <p>(a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron en los primeros costes; o</p> <p>(b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio</p> <p><b>Medición – modelo del costo</b></p> <p>34.8 La entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.</p>
--	--	---

*Fuente:* elaboración propia.

En la versión anterior del Estatuto Tributario se establece que el valor de los semovientes es el costo, y que este, sin embargo, no puede ser inferior al precio comercial a 31 de diciembre del respectivo periodo fiscal; con este fin, como se dijo anteriormente, se faculta al ministerio de agricultura para que emita las respectivas resoluciones. En cuanto a lo establecido por la modificación, el artículo 93 determina que el costo fiscal de los activos biológicos productores corresponde a el valor de adquisición del mismo menos los costos en los que se incurra hasta el momento en que se encuentre apto para la producción; para efectos de esta medición la NIC 41 establece que debe hacerse bajo el método del valor razonable teniendo en cuenta los atributos específicos que determinan el precio en el mercado; cuando exista un mercado activo el valor razonable será determinado por el precio de cotización del mercado,

en caso contrario, este valor se determina con base en: el precio de la transacción más reciente, los precios de mercado de activos similares y las referencias del sector. En ocasiones, para la medición inicial, no se puede determinar fiablemente el valor razonable; en estos casos, la sección 34 establece que se pueden medir los activos biológicos al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

**Tabla 11. Comparación de la depreciación.**

Versión Anterior Estatuto Tributario.	Modificaciones Ley 1819 de 2016.	NIC 41 – SECCIÓN 34
<p>No se contemplaba la posibilidad de realizar la depreciación a los semovientes.</p>	<p><b>Artículo 93 ET. Tratamiento de los activos biológicos productores.</b>            3. La depreciación de estos activos se hará en línea recta en cuotas iguales por el término de la vida útil del activo determinada de conformidad con un estudio técnico elaborado por un experto en la materia.</p>	<p><b>Depreciación:</b>  <b>Párrafo 33.</b> Al determinar el coste, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, la empresa aplicará la NIC 2 Existencias, la NIC 16 Inmovilizado material, y la NIC 36 Deterioro del valor de los activos.  <b>Párrafo 54.</b> Si la entidad mide, al final del periodo, los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar en relación con tales activos biológicos:            d. El método de depreciación utilizado            e. las vidas útiles o los tipos de amortización utilizados.  <b>Párrafo 55.</b> Si la empresa, durante el ejercicio corriente, valora los activos biológicos según su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la enajenación de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:            c. depreciación</p>

**Fuente:** elaboración propia.

Para los activos biológicos productores las normas contables establece tres métodos de depreciación que son 1.Método de línea recta; 2. Depreciación decreciente; 3. Unidades de

producción; los cuales son adoptados por las unidades económicas de acuerdo a lo que defina en sus políticas contables, las normas fiscales contempla únicamente el método de línea recta en cuotas iguales y la vida útil será determinada por un estudio técnico elaborado por un experto en la materia que para el caso sería un zootecnista o veterinario.

**Tabla 12. Comparación de la enajenación de activos biológicos.**

Versión Anterior Estatuto Tributario.	Modificaciones Ley 1819 de 2016.	NIC 41 – SECCIÓN 34
<p><b>Art 94. Costo del ganado vendido.</b> El costo del ganado vendido está conformado por el de adquisición si el ganado enajenado se adquirió durante el año gravable o por el valor que figure en el inventario a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, si el ganado enajenado se adquirió en año diferente al de la venta. En este último caso el costo no puede ser inferior al del precio comercial del ganado en 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, que en el caso de ganado bovino se determina conforme a lo dispuesto en el artículo 276.</p>	<p><b>Art 95. Renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos:</b> La renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos será la siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Para los obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y los costos determinados de acuerdo con los artículos anteriores (92-93-94).</li> <li>2. Para los no obligados a llevar contabilidad se determina por la diferencia entre el ingreso realizado y el costo de los activos biológicos. Para este efecto, el costo de los activos biológicos corresponde a los costos realizados por concepto de adquisición más costos de transformación, costos de siembra, los de cultivo, recolección, faena, entre otros asociados a la actividad económica y los efectuados para poner los productos en el lugar de su expendio, utilización o beneficio, debidamente soportados.</li> </ol>	<p><b>Párrafo 31:</b> La presunción del párrafo 30 sólo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. La empresa que hubiera valorado previamente el activo biológico según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la enajenación.</p> <p><b>Párrafo 55:</b> Si la empresa, durante el ejercicio corriente, valora los activos biológicos según su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la enajenación de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) pérdidas por deterioro del valor;</li> <li>(b) reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y</li> <li>(c) depreciación.</li> </ol>

**Fuente:** elaboración propia.

En cuanto a la enajenación de activos biológicos la legislación anterior establece que el costo del ganado vendido corresponde al valor de adquisición, si este fue adquirido durante el año gravable, y, cuando el activo se ha adquirido en un periodo diferente al de la venta se toma el valor que figure en inventario a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior; teniendo en cuenta que este no puede ser inferior al precio comercial a la misma fecha. Con la modificación el artículo 95 se determina la renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos, que, para los obligados y no obligados a llevar contabilidad, considera la diferencia entre el ingreso realizado y los costos que han sido determinados; para el caso específico de los no obligados a llevar contabilidad, los costos de los activos biológicos corresponden a la sumatoria de las erogaciones por conceptos de adquisición, transformación, siembra, cultivo, recolección, faena, entre otros asociados a la actividad económica, así como, las necesarios para el expendio, la utilización o beneficio. La NIC 41 y la sección 34 establecen el reconocimiento de la pérdida o la ganancia causada en la enajenación de activos, discriminando las sumas relacionadas, por ejemplo, pérdidas por deterioro de valor, reversiones de dichas pérdidas y la depreciación.

## 8. ESTUDIO DE CASO: LA HACIENDA S.A.S

En la fases de los semovientes se encuentran estructurados de la siguiente manera:

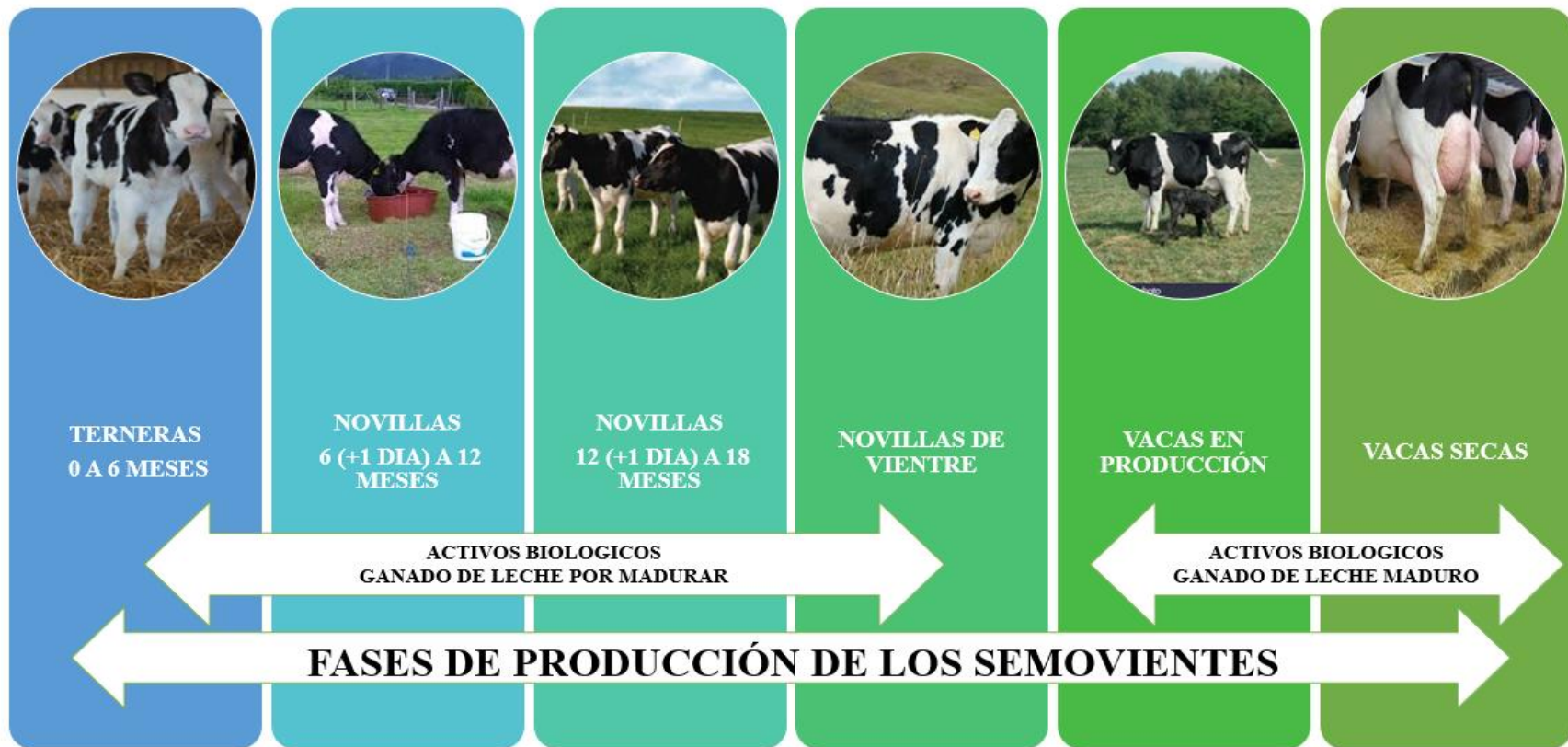


Figura 4. Fases de producción de los semovientes



La hacienda S.A.S se encuentra ubicada en el municipio de Chiquinquirá (Boyacá) el objeto principal de la sociedad será la producción de leche en su estado natural, además se dedica a la crianza de terneras para su mismo proceso de producción; dicha empresa se limita a la compra de semovientes, debido a que se certifica como una empresa de libre aftosa y brucelosis, así como de buenas prácticas ganaderas, las cuales son certificadas por cada uno de los entes correspondientes.

La Hacienda S.A.S cuenta con vacas de raza Holstein para el año gravable 2017 desea determinar el valor de los semovientes desde el punto de vista fiscal y el contable, para ello cuenta con las siguientes cabezas de ganado:

**Tabla 13. Cantidad de semovientes**

<i>Activos biológicos</i>	<i>Cantidad</i>	<i>Valor</i>
Vacas en producción	100	\$ 422.540.000
Vacas secas	8	\$ 31.403.200
Terneras de 0 a 6 meses	13	\$ 3.315.000
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	18	\$ 32.850.000
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	18	\$ 67.590.000
Novillas de vientre	20	\$ 78.000.000
<b>Total</b>	<b>177</b>	<b>\$ 635.698.200</b>

*Fuente:* elaboración propia.

- El saldo del inventario inicial de leche al 1 de enero de 2017 correspondía a 1.850 litros de leche a \$ 966,97 para un total de \$1.788.894,50; el inventario final de leche a 31 de diciembre de 2017 era de 1.210 litros a \$ 1.000,99 por un valor de \$1.211.197,90.
- El saldo del inventario inicial de materia prima al 1 de enero de 2017 era de \$23.162.391; el inventario final de materia prima al 31 de diciembre de 2017 fue de \$20.726.468.

- Para hacer la asignación de los insumos agropecuarios (abonos, fertilizantes y semillas), la mano de obra directa y los costos indirectos de producción, a cada lote de activos biológicos se aplicará la tasa de asignación “*porcentaje de dedicación*”, que corresponde al tiempo ponderado de la mano de obra a cada uno de los lotes en los cuales se encuentran distribuidos los semovientes. **(RG 1-2-3-4)**
- De acuerdo con las fases de crecimiento se realizan los siguientes trasladados correspondientes a las transformaciones biológicas **(RG 5-6-7-8)**:

**Tabla 14. Transformación biológica de semovientes**

<b>Transformación biológica</b>	<b>Valor</b>
Terneras de 0 a 6 meses	14.525.400
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	12.410.250
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	21.500.250
Novillas de vientre	24.600.000
<b>Total</b>	<b>73.035.900</b>

*Fuente:* elaboración propia.

- El monto de la depreciación de los activos biológicos ganado de leche maduro para el año 2017 fue de \$26.852.289 **(RG 9)**.
- Durante el año se vendieron los siguientes semovientes **(RG 10-11-12-13)**:

**Tabla 15. Precio de venta y costo de los semovientes.**

<b>Activos biológicos</b>	<b>Q</b>	<b>Precio de venta</b>	<b>Ingreso</b>	<b>Costo unitario</b>	<b>Costo total</b>
Terneras de 0 a 6 meses	2	\$ 400.000	\$ 800.000	\$ 255.000	\$ 510.000
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	3	\$ 2.200.000	\$ 6.600.000	\$ 1.825.000	\$ 5.475.000
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	1	\$ 4.300.000	\$ 4.300.000	\$ 3.755.000	\$ 3.755.000
Novillas de vientre	2	\$ 4.800.000	\$ 9.600.000	\$ 3.900.000	\$ 7.800.000
<b>Total</b>	<b>8</b>		<b>\$ 21.300.000</b>		<b>\$17.540.000</b>

*Fuente:* elaboración propia.

- Durante el año 2017 reportó la siguiente producción e ingresos por ventas de leche:

*Tabla 16. Ingresos y producción de leche.*

<i>Mes</i>	<i>Quincena</i>	<i>Q Litros</i>	<i>Vr por litro</i>	<i>Ingreso</i>
ENERO	1RA	26.996	\$ 986	26.626.425
	2DA	24.753	\$ 982	24.315.119
FEBRERO	1RA	22.856	\$ 978	22.344.940
	2DA	21.581	\$ 986	21.285.556
MARZO	1RA	24.462	\$ 996	24.371.735
	2DA	25.260	\$ 993	25.082.675
ABRIL	1RA	26.190	\$ 990	25.918.672
	2DA	25.888	\$ 986	25.516.248
MAYO	1RA	26.301	\$ 990	26.028.522
	2DA	28.400	\$ 994	28.219.376
JUNIO	1RA	26.113	\$ 995	25.981.913
	2DA	24.248	\$ 1.003	24.320.502
JULIO	1RA	24.739	\$ 1.006	24.895.350
	2DA	25.526	\$ 1.000	25.517.066
AGOSTO	1RA	21.948	\$ 989	21.706.353
	2DA	22.272	\$ 974	21.684.910
SEPTIEMBRE	1RA	19.831	\$ 979	19.414.152
	2DA	19.005	\$ 974	18.516.572
OCTUBRE	1RA	16.171	\$ 974	15.755.405
	2DA	16.030	\$ 970	15.553.909
NOVIEMBRE	1RA	16.361	\$ 968	15.842.356
	2DA	16.381	\$ 967	15.839.936
DICIEMBRE	1RA	17.089	\$ 979	16.729.789
	2DA	25.553	\$ 1.001	25.578.297
<b>TOTAL, LITROS</b>		<b>543.954</b>		<b>537.045.778</b>

*Fuente:* elaboración propia.

- Durante el año 2017 reporto las siguientes compras de insumos agropecuarios:

**Tabla 17. Insumos agropecuarios.**

<i>Producto</i>	<i>Valor</i>	
<b>Insumos para vacas de producción</b>		
Concentrado para vacas de producción	\$	135.335.536
Sal para vacas de producción	\$	4.296.366
Medicamentos y otros	\$	34.370.930
<b>Total</b>	<b>\$</b>	<b>174.002.832</b>
<b>Insumos para terneras de 0 a 6 meses</b>		
Concentrado para terneras	\$	8.592.732
Medicamentos y otros	\$	386.673
<b>Total</b>	<b>\$</b>	<b>8.979.405</b>
<b>Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses</b>		
Concentrado para novillas	\$	6.444.549
Medicamentos y otros	\$	386.673
<b>Total</b>	<b>\$</b>	<b>6.831.222</b>
<b>Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses</b>		
Concentrado para novillas	\$	7.518.641
Pajillas	\$	4.296.366
Medicamentos y otros	\$	214.818
<b>Total</b>	<b>\$</b>	<b>12.029.825</b>
<b>Novillas de vientre</b>		
Concentrado para novillas	\$	11.815.007
Medicamentos y otros	\$	1.331.874
<b>Total</b>	<b>\$</b>	<b>13.146.881</b>
<b>Abonos- fertilizantes y semillas</b>		
Siembra de forrajes	\$	37.593.204
<b>Total</b>	<b>\$</b>	<b>37.593.204</b>
<b>Distribución abonos-fertilizantes y semillas</b>	<b>% Dedicación</b>	<b>Valor</b>
Vacas en producción	75,67%	\$ 28.446.778
Terneras de 0 a 6 meses	7,77%	\$ 2.920.992
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	4,00%	\$ 1.503.728
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	9,00%	\$ 3.383.388
Novillas de vientre	3,56%	\$ 1.338.318
<b>Total, Asignación</b>	<b>100,00%</b>	<b>\$ 37.593.204</b>

*Fuente:* elaboración propia.

Los insumos agropecuarios tienen una asignación directa sobre cada uno de los lotes de activos biológicos, salvo los utilizados en la siembra de forrajes los cuales se asignan a cada lote según el inductor porcentaje de tiempo de dedicación.

- El costo de la mano de obra directa durante el año 2017 fue el siguiente:

**Tabla 18. Mano de obra directa.**

<i>Costo de la mano de obra directa</i>	<i>Valor</i>
Sueldos	\$ 28.941.466
Horas extras y recargos	\$ 8.432.062
Auxilio de transporte	\$ 2.257.189
Cesantías	\$ 3.457.599
Intereses sobre cesantías	\$ 414.912
Prima de servicios	\$ 3.457.599
Vacaciones	\$ 1.623.600
Auxilios	\$ 1.860.515
Dotación y suministro trabajadores	\$ 1.562.931
Aportes A.R.L.	\$ 414.123
Aportes a fondos de pensiones y cesantías	\$ 4.681.769
Aportes a cajas de compensación familiar	\$ 1.560.590
Otros	\$ 410.681
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 59.075.036</b>

<i>Distribución de la mano de obra directa</i>	<i>% Dedicación</i>	<i>Valor</i>
Vacas en producción	75,67%	\$ 44.702.079
Terneras de 0 a 6 meses	7,77%	\$ 4.590.130
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	4,00%	\$ 2.363.001
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	9,00%	\$ 5.316.753
Novillas de vientre	3,56%	\$ 2.103.071
<b>Total Asignación</b>	<b>100,00%</b>	<b>\$ 59.075.036</b>

*Fuente:* elaboración propia.

La mano de obra directa y los costos indirectos se asigna a cada uno de los lotes de activos biológicos, con el inductor porcentaje de tiempo de dedicación.

- Los costos indirectos de producción durante el año 2017 fueron los siguiente:  
*Tabla 19. Costos indirectos de producción.*

<i>Costos indirectos de producción</i>	<i>Valor</i>
Mantenimientos y reparaciones	\$ 5.370.458
Depreciación de maquinaria y equipo	\$ 21.481.831
Depreciación de activos biológicos	\$ 26.852.289
Servicios públicos	\$ 10.740.916
Servicios veterinarios	\$ 5.370.458
Combustibles y lubricantes	\$ 8.055.687
Impuestos prediales	\$ 21.481.831
Otros	\$ 5.370.458
<b>Subtotal costos indirectos de producción</b>	<b>\$ 104.723.927</b>
<i>Costo de la mano de obra indirecta</i>	<i>Valor</i>
Sueldos	\$ 10.787.274
Horas extras y recargos	\$ 3.142.859
Auxilio de transporte	\$ 841.316
Cesantías	\$ 1.288.741
Intereses sobre cesantías	\$ 154.649
Prima de servicios	\$ 1.288.741
Vacaciones	\$ 605.160
Auxilios	\$ 693.465
Dotación y suministro trabajadores	\$ 582.547
Aportes A.R.L.	\$ 154.355
Aportes a fondos de pensiones y cesantías	\$ 1.745.023
Aportes a cajas de compensación familiar	\$ 581.674
Otros	\$ 153.072
<b>Subtotal mano de obra indirecta</b>	<b>\$ 22.018.877</b>
<b>Total costos indirectos de producción</b>	<b>\$ 126.742.804</b>

<i>Distribución de la mano de obra directa</i>	<i>% Dedicación</i>	<i>Valor</i>
Vacas en producción	75,67%	\$ 95.906.279
Terneras de 0 a 6 meses	7,77%	\$ 9.847.916
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	4,00%	\$ 5.069.712
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	9,00%	\$ 11.406.852
Novillas de vientre	3,56%	\$ 4.512.044
<b>Total, Asignación</b>	<b>100,00%</b>	<b>\$ 126.742.804</b>

*Fuente:* elaboración propia.

- Los gastos de administración y ventas del periodo son los siguientes:

*Tabla 20. Gastos de administración y ventas.*

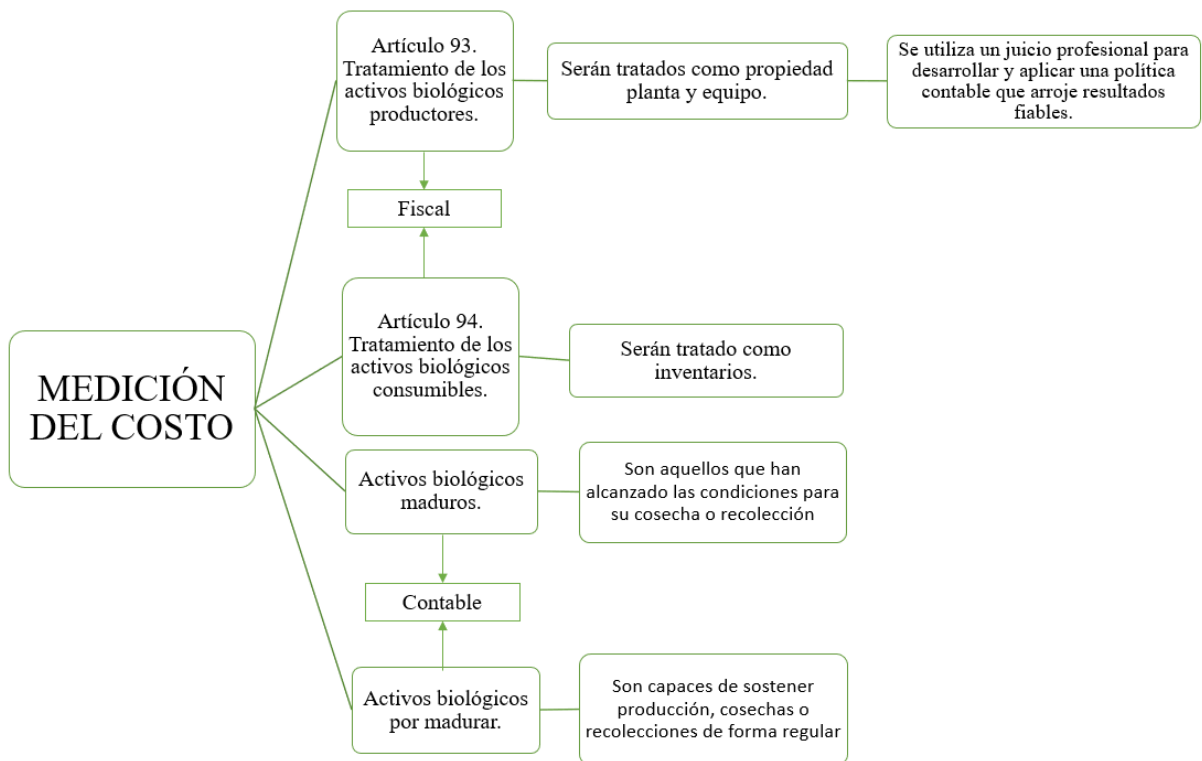
<i>Gastos de administración y ventas</i>	<i>Valor</i>
Gastos de personal	\$ 13.963.190
Honorarios	\$ 3.329.684
Contribuciones y afiliaciones	\$ 429.637
Seguros	\$ 322.227
Servicios	\$ 214.818
Gastos legales	\$ 859.273
Mantenimientos y reparaciones	\$ 429.637
Gastos de viaje	\$ 859.273
Diversos	\$ 1.074.092
<b>Total</b>	<b>\$ 21.481.831</b>

*Fuente:* elaboración propia.

### 8.1. Solución técnica de medición bajo costo:

Para abordar la solución del caso se utilizará la medición bajo el modelo del costo, este método es el que se debe aplicar según las normas tributarias y desde el punto de vista de la contabilidad financiera, cuando la medición del valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado “es decir en las empresas del grupo 2, cuando sea muy difícil establecer el valor razonable menos los costos de venta, podrá medir sus activos biológicos y sus productos agrícolas al costo” (García Montaña & Ortiz Carvajal, 2015, pág. 374)

Figura 5. Medición del costo fiscal y contable.



Fuente: elaboración propia



**Registros (RG 1-2-3-4), correspondientes a la asignación del costo de producción al ganado lechero por madurar y al ganado lechero maduro:**

Inventario de materia prima			Inventario de producto terminado			Activo biológico, ganado lechero por madurar Temeras de 0 a 6 meses				
SI	\$ 23.162.391	\$ 204.885.533	1	SI	\$ 1.788.895	\$ 346.071.588	5	SI	\$ 3.315.000	
	\$ 252.583.370	\$ 8.979.405	2a	1	\$ 204.885.533			2a	\$ 8.979.405	
		\$ 6.831.222	2a	1	\$ 44.702.079			2b	\$ 2.920.992	
		\$ 12.029.825	2a	1	\$ 95.906.279			3	\$ 4.590.130	
		\$ 13.146.881	2a					4	\$ 9.847.916	
		\$ 2.920.992	2b					\$	29.653.443	\$ -
		\$ 1.503.728	2b					\$	29.653.443	
		\$ 3.383.388	2b							
		\$ 1.338.318	2b							
	\$ 275.745.761	\$ 255.019.293								
	\$ 20.726.468									
Costo de la mano de obra			Costo de ventas			Activo biológico, ganado lechero por madurar Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses				
	\$ 59.075.036	\$ 44.702.079	1	5	\$ 346.071.588			SI	\$ 32.850.000	
		\$ 4.590.130	3					2a	\$ 6.831.222	
		\$ 2.363.001	3					2b	\$ 1.503.728	
		\$ 5.316.753	3					3	\$ 2.363.001	
		\$ 2.103.071	3					4	\$ 5.069.712	
	\$ 59.075.036	\$ 59.075.036			\$ 346.071.588	\$ -		\$	48.617.664	\$ -
	\$ -				\$ 346.071.588			\$	48.617.664	
Costos indirectos de producción			Activo biológico, ganado lechero por madurar Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses							
	\$ 126.742.804	\$ 95.906.279	1					SI	\$ 67.590.000	
		\$ 9.847.916	4					2a	\$ 12.029.825	
		\$ 5.069.712	4					2b	\$ 3.383.388	
		\$ 11.406.852	4					3	\$ 5.316.753	
		\$ 4.512.044	4					4	\$ 11.406.852	
	\$ 126.742.804	\$ 126.742.804						\$	99.726.819	\$ -
	\$ -							\$	99.726.819	
Activo biológico, ganado lechero por madurar Novillas de vientre										
								SI	\$ 78.000.000	
								2a	\$ 13.146.881	
								2b	\$ 1.338.318	
								3	\$ 2.103.071	
								4	\$ 4.512.044	
								\$	99.100.314	\$ -
								\$	99.100.314	

**Aplicación de los costos de producción al inventario de producto terminado, producto agrícola leche:**

Cuenta	DB	CR
Inventario de producto terminado	\$ 345.493.891	
Costo de la materia prima: Insumos para vacas de Producción		\$ 204.885.533
Costo de la mano de obra directa		\$ 44.702.079
Costos indirectos de producción		\$ 95.906.279
<b>sumas iguales</b>	<b>\$ 345.493.891</b>	<b>\$ 345.493.891</b>

*Aplicación de los costos de producción a los activos biológicos ganado de leche por madurar:*

<b>Cuenta</b>	<b>Parcial</b>	<b>DB</b>	<b>CR</b>
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>		<b>\$ 95.343.241</b>	
Terneras de 0 a 6 meses	\$ 26.338.443		
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	\$ 15.767.664		
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	\$ 32.136.819		
Novillas de vientre	\$ 21.100.314		
<b>Costo de la materia prima: Insumos para vacas de Producción</b>			\$ 50.133.760
Costo de la mano de obra directa			\$ 14.372.956
Costos indirectos de producción			\$ 30.836.524
<b>sumas iguales</b>		<b>\$ 95.343.241</b>	<b>\$ 95.343.241</b>

*Registros (RG 5-6-7-8) trasladados por las fases de crecimiento correspondientes a las transformaciones biológicas:*

**Activo biológico, ganado lechero por madurar**

Terneras de 0 a 6 meses

SI	\$	3.315.000	\$	<b>14.525.400</b>	5
2a	\$	8.979.405			
2b	\$	2.920.992			
3	\$	4.590.130			
4	\$	9.847.916			
	\$	29.653.443	\$	14.525.400	
	\$	<b>15.128.043</b>			

**Activo biológico, ganado lechero por madurar**

Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses

SI	\$	32.850.000	\$	<b>12.410.250</b>	6
2a	\$	6.831.222			
2b	\$	1.503.728			
3	\$	2.363.001			
4	\$	5.069.712			
5	\$	<b>14.525.400</b>			
	\$	63.143.064	\$	12.410.250	
	\$	<b>50.732.814</b>			

**Activo biológico, ganado lechero por madurar**

Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses

SI	\$	67.590.000	\$	<b>21.500.250</b>	7
2a	\$	12.029.825			
2b	\$	3.383.388			
3	\$	5.316.753			
4	\$	11.406.852			
6	\$	<b>12.410.250</b>			
	\$	112.137.069	\$	21.500.250	
	\$	<b>90.636.819</b>			

**Activo biológico, ganado lechero por madurar**

Novillas de vientre

SI	\$	78.000.000	\$	<b>24.600.000</b>	8
2a	\$	13.146.881			
2b	\$	1.338.318			
3	\$	2.103.071			
4	\$	4.512.044			
7	\$	<b>21.500.250</b>			
	\$	120.600.564	\$	24.600.000	
	\$	<b>96.000.564</b>			

**Activo biológico, ganado lechero**

**Maduro**

SI	\$	477.343.450			
8	\$	<b>24.600.000</b>			
	\$	501.943.450	\$	-	
	\$	<b>501.943.450</b>			

<b>Cuenta</b>	<b>Parcial</b>	<b>DB</b>	<b>CR</b>
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>		<b>\$ 14.525.400</b>	
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	\$ 14.525.400		
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>			<b>\$ 14.525.400</b>
Terneras de 0 a 6 meses	\$ 14.525.400		
<b>sumas iguales</b>		<b>\$ 14.525.400</b>	<b>\$ 14.525.400</b>
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>		<b>\$ 12.410.250</b>	
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	\$ 12.410.250		
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>			<b>\$ 12.410.250</b>
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	\$ 12.410.250		
<b>sumas iguales</b>		<b>\$ 12.410.250</b>	<b>\$ 12.410.250</b>
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>		<b>\$ 21.500.250</b>	
Novillas de vientre	\$ 21.500.250		
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>			<b>\$ 21.500.250</b>
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	\$ 21.500.250		
<b>sumas iguales</b>		<b>\$ 21.500.250</b>	<b>\$ 21.500.250</b>
<b>Activos biológicos ganado leche maduro</b>		<b>\$ 24.600.000</b>	
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>			<b>\$ 24.600.000</b>
Novillas de vientre	\$ 24.600.000		
<b>sumas iguales</b>		<b>\$ 24.600.000</b>	<b>\$ 24.600.000</b>

**Registros (RG 9) correspondientes a la depreciación de los activos biológicos semovientes**

**que se encuentran en producción:**

<b>Costos indirectos de producción</b>			
	\$	99.890.515	\$ 95.906.279 <b>1</b>
<b>6</b>	\$	26.852.289	\$ 9.847.916 <b>4</b>
			\$ 5.069.712 <b>4</b>
			\$ 11.406.852 <b>4</b>
			\$ 4.512.044 <b>4</b>
	\$	126.742.804	\$ 126.742.804
	\$	-	

<b>Activo biológico, ganado lechero</b>			
<b>Maduro</b>			
<b>SI</b>	\$	477.343.450	
<b>5</b>	\$	24.600.000	
	\$	501.943.450	\$ -
	\$	<b>501.943.450</b>	

<b>Activo biológico, ganado lechero</b>			
<b>Maduro- Depreciación acumulada</b>			
	\$	23.400.250	<b>SI</b>
	\$	26.852.289	<b>6</b>
	\$	-	\$ 50.252.539
	\$	<b>50.252.539</b>	

<b>Cuenta</b>	<b>Parcial</b>	<b>DB</b>	<b>CR</b>
<b>Costos indirectos de producción</b>		\$ 26.852.289	
Depreciación	\$ 26.852.289		
<b>Activos biológicos ganado leche maduro</b>			\$ 26.852.289
Depreciación acumulada	\$ 26.852.289		
<b>sumas iguales</b>		\$ <b>26.852.289</b>	\$ <b>26.852.289</b>

**Durante el año se vendieron los siguientes semovientes (RG 10-11-12-13-14):**

<b>Activo biológico, ganado lechero por madurar</b>			
Terneas de 0 a 6 meses			
SI	\$ 3.315.000	\$ 14.525.400	5
2a	\$ 8.979.405	\$ <b>510.000</b>	<b>10</b>
2b	\$ 2.920.992		
3	\$ 4.590.130		
4	\$ 9.847.916		
	\$ 29.653.443	\$ 15.035.400	
	<b>\$ 14.618.043</b>		

<b>Activo biológico, ganado lechero por madurar</b>			
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses			
SI	\$ 32.850.000	\$ 12.410.250	6
2a	\$ 6.831.222	\$ <b>5.475.000</b>	<b>11</b>
2b	\$ 1.503.728		
3	\$ 2.363.001		
4	\$ 5.069.712		
5	\$ 14.525.400		
	\$ 63.143.064	\$ 17.885.250	
	<b>\$ 45.257.814</b>		

<b>Activo biológico, ganado lechero por madurar</b>			
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses			
SI	\$ 67.590.000	\$ 21.500.250	7
2a	\$ 12.029.825	\$ <b>3.755.000</b>	<b>12</b>
2b	\$ 3.383.388		
3	\$ 5.316.753		
4	\$ 11.406.852		
6	\$ 12.410.250		
	\$ 112.137.069	\$ 25.255.250	
	<b>\$ 86.881.819</b>		

<b>Activo biológico, ganado lechero por madurar</b>			
Novillas de vientre			
SI	\$ 78.000.000	\$ 24.600.000	8
2a	\$ 13.146.881	\$ <b>7.800.000</b>	<b>13</b>
2b	\$ 1.338.318		
3	\$ 2.103.071		
4	\$ 4.512.044		
7	\$ 21.500.250		
	\$ 120.600.564	\$ 32.400.000	
	<b>\$ 88.200.564</b>		

<b>Costo de ventas semovientes</b>		
<b>10</b>	\$ <b>510.000</b>	
<b>11</b>	\$ <b>5.475.000</b>	
<b>12</b>	\$ <b>3.755.000</b>	
<b>13</b>	\$ <b>7.800.000</b>	
	\$ 17.540.000	\$ -
	<b>\$ 17.540.000</b>	

<b>Ingresos</b>		
<b>Venta de animales vivos de la especie bovin</b>		
	\$ 21.300.000	14
	\$ -	\$ 21.300.000
	<b>\$ 21.300.000</b>	

<b>Bancos</b>		
<b>14</b>	\$ <b>21.300.000</b>	
	\$ 21.300.000	\$ -
	<b>\$ 21.300.000</b>	

<b>Cuenta</b>	<b>Parcial</b>	<b>DB</b>	<b>CR</b>
<b>Costo de ventas semovientes</b>		<b>\$ 510.000</b>	
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>			<b>\$ 510.000</b>
Terneras de 0 a 6 meses	\$ 510.000		
<b>sumas iguales</b>		<b>\$ 510.000</b>	<b>\$ 510.000</b>
<b>Costo de ventas semovientes</b>		<b>\$ 5.475.000</b>	
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>			<b>\$ 5.475.000</b>
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	\$ 5.475.000		
<b>sumas iguales</b>		<b>\$ 5.475.000</b>	<b>\$ 5.475.000</b>
<b>Costo de ventas semovientes</b>		<b>\$ 3.755.000</b>	
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>			<b>\$ 3.755.000</b>
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	\$ 3.755.000		
<b>sumas iguales</b>		<b>\$ 3.755.000</b>	<b>\$ 3.755.000</b>
<b>Costo de ventas semovientes</b>		<b>\$ 7.800.000</b>	
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>			<b>\$ 7.800.000</b>
Novillas de vientre	\$ 7.800.000		
<b>sumas iguales</b>		<b>\$ 7.800.000</b>	<b>\$ 7.800.000</b>
<b>Bancos</b>		<b>\$ 21.300.000</b>	
<b>Ingresos por venta de semovientes</b>			<b>\$ 21.300.000</b>
<b>sumas iguales</b>		<b>\$ 21.300.000</b>	<b>\$ 21.300.000</b>

### 8.1.1. Estado de costos:

#### LA HACIENDA S.A.S

#### Estado de costo de ventas

Inventario inicial materia prima	\$	23.162.391
+ Compras de materia prima	\$	252.583.370
= Materia prima disponible para usar	\$	275.745.761
- Inventario final materia prima	\$	20.726.468
= Costo de la materia prima usada	\$	<b>255.019.293</b>
- Costos de la materia prima en el levante	\$	50.133.760
+ Costo mano de obra directa	\$	<b>44.702.079</b>
+ costos indirectos de producción	\$	<b>95.906.279</b>
= Costos de producción del período	\$	<b>345.493.891</b>
+ Inventario inicial de productos en proceso	\$	-
= Costo de producción en proceso	\$	345.493.891
- Inventario final de producto en proceso	\$	-
= Costo de producto terminado	\$	345.493.891
+ Inventario inicial de producto terminado	\$	1.788.895
= Costo de productos disponible para la venta	\$	347.282.786
- Inventario final de producto terminado	\$	1.211.198
= <b>COSTO DE VENTAS</b>	\$	<b>346.071.588</b>
LITROS PRODUCIDOS		543.954
<b><i>COSTO UNITARIO</i></b>	\$	<b><i>635,15</i></b>

Al elaborar el estado financiero de propósito especial denominado estado de costo de ventas se encuentra que los costos de producción correspondientes a los activos biológicos que se encuentran en proceso de crecimiento (costo de la materia prima en el levante), son restados del costo total de producción del periodo ya que estos son llevados como un mayor valor de los semovientes de levante de acuerdo a cada una de las fases de crecimiento.



### 8.1.2. Estado de resultados:

#### LA HACIENDA S.A.S ESTADO DE RESULTADOS INTEGRALES

	<b>Al 31 de diciembre de</b>	
	<b>2.017</b>	
Ingresos de actividades ordinarias	\$	537.045.778
Venta de animales vivos de la especie bovina	\$	21.300.000
Costo de ventas	\$	(346.071.588)
Costo de venta semovientes	\$	(17.540.000)
<b>Ganancia bruta</b>	<b>\$</b>	<b>194.734.190</b>
<b>Gastos de operación:</b>		
Gastos de administración y ventas	\$	(21.481.831)
Otros ingresos operativos	\$	-
<b>Ganancia por actividades de operación</b>	<b>\$</b>	<b>173.252.359</b>
<b>Otros ingresos y gastos:</b>		
Ingresos financieros	\$	-
Gastos financieros	\$	-
	<b>\$</b>	<b>-</b>
<b>Resultado antes de impuesto a las ganancias</b>	<b>\$</b>	<b>173.252.359</b>
Gasto por impuesto a las ganancias	\$	(58.905.802)
<b>Ganancia neta del periodo</b>	<b>\$</b>	<b>114.346.557</b>

### 8.1.3. Estado de la situación financiera:

#### LA HACIENDA S.A.S

#### Estado de situación financiera

	Al 31 de diciembre de 2.017	Al 31 de diciembre de 2.016	VARIACION	%
<b>ACTIVOS</b>				
Activos no corrientes				
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>	<b>\$ 234.958.241</b>	<b>\$181.755.000</b>	<b>53.203.241</b>	<b>29,27%</b>
Temeras de 0 a 6 meses	\$ 14.618.043	\$ 3.315.000		
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	\$ 45.257.814	\$ 32.850.000		
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	\$ 86.881.819	\$ 67.590.000		
Novillas de vientre	\$ 88.200.564	\$ 78.000.000		
<b>Activos biológicos ganado de leche maduro</b>	<b>\$ 451.690.911</b>	<b>\$453.943.200</b>	<b>-2.252.289</b>	<b>-0,50%</b>
Vacas en producción	\$ 501.943.450	\$ 477.343.450		
Depreciación acumulada	-\$ 50.252.539	-\$ 23.400.250		

### 8.2. Solución técnica de medición bajo valor razonable:

En la sección 34.6 de las NIIF para Pymes establece, que en la determinación del valor razonable, una entidad considerará lo siguiente (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: *(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 período sobre el que se informa.*

Base utilizada para determinar el valor razonable en el caso planteado.

El precio estimado de una vaca de producción es de \$4.300.000 (valor estimado por parte de la Hacienda S.A.S. de acuerdo a la última venta realizada)

**Reconocimiento de la venta de semovientes:**

Cuenta	Parcial	Db	Cr
<b>Efectivo: Activo</b>		\$ 21.300.000	
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>			\$ 21.300.000
Terneras de 0 a 6 meses	\$ 800.000		
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	\$ 6.600.000		
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	\$ 4.300.000		
Novillas de vientre	\$ 9.600.000		
<b>sumas iguales</b>		<b>\$ 21.300.000</b>	<b>\$ 21.300.000</b>

- Producción de leche 543.954 litros
- Ventas totales \$537.045.778
- Inventario inicial 1.850 litros de leche a \$ 966,67 para un total de \$ 1.788.894,50
- Inventario final 1.210 litros de leche a \$1.000,99 para un total de \$1.211.197,90

**Tabla 21. Resumen costos de producción y gastos**

<b>Costos de Producción y de administración</b>		
Costo de la materia prima directa		\$ 252.583.370
Insumos para vacas de producción	\$ 174.002.832	
Terneras de 0 a 6 meses	\$ 8.979.405	
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	\$ 6.831.222	
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	\$ 12.029.825	
Novillas de vientre	\$ 13.146.881	
Abonos- fertilizantes y semillas	\$ 37.593.204	
Costo de la mano de obra directa		\$ 59.075.036
Costos indirectos de fabricación		\$ 126.742.804
Gastos de administración		\$ 21.481.831
<b>Total</b>		<b>\$ 459.883.040</b>

**Tabla 22. Determinación del valor razonable de los semovientes**

	<i>inventario final semovientes</i>	<i>Valor última transacción</i>	<i>Valor razonable</i>
<i>Activos biológicos</i>			
Vacas en producción	105	4.300.000	451.500.000
Vacas secas	6	4.300.000	25.800.000
Terneritas de 0 a 6 meses	11	400.000	4.400.000
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	15	2.200.000	33.000.000
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	17	4.300.000	73.100.000
Novillas de vientre	21	4.800.000	100.800.000
<b>Total</b>	<b>175</b>		<b>\$ 688.600.000</b>

Para determinar el valor razonable se multiplico el número de semovientes de cada lote por el valor de la última transacción de la cual se tiene conocimiento.

**Reconocimiento del valor razonable de la producción de leche**

<b>Cuenta</b>	<b>Db</b>	<b>Cr</b>
<b>Inventario: Activo</b>	\$ 537.045.778	
<b>Ganancia generada en inventarios: Ingreso</b>		\$ 537.045.778
<b>sumas iguales</b>	<b>\$ 537.045.778</b>	<b>\$ 537.045.778</b>

**Reconocimiento de la venta de leche:**

Inventario inicial	\$ 1.788.895
Producción	\$ 537.045.778
Inventario final	\$ 1.211.198
<b>Ventas</b>	<b>\$ 537.623.474</b>

<b>Cuenta</b>	<b>Db</b>	<b>Cr</b>
<b>Efectivo o Clientes: Activo</b>	\$ 537.623.474	
<b>Ingreso operacional por venta de leche</b>		\$ 537.623.474
<b>sumas iguales</b>	<b>\$ 537.623.474</b>	<b>\$ 537.623.474</b>

<b>Cuenta</b>	<b>Db</b>	<b>Cr</b>
<b>Costo de la leche vendida</b>	\$ 537.623.474	
<b>Inventario: Activo</b>		\$ 537.623.474
<b>sumas iguales</b>	<b>\$ 537.623.474</b>	<b>\$ 537.623.474</b>

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

<b>Activos biológicos</b>	<b>Cantidad</b>	<b>Valor al iniciar el año</b>
Vacas en producción	100	\$ 422.540.000
Vacas secas	8	\$ 31.403.200
Terneras de 0 a 6 meses	13	\$ 3.315.000
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	18	\$ 32.850.000
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	18	\$ 67.590.000
Novillas de vientre	20	\$ 78.000.000
<b>Total</b>	<b>177</b>	<b>\$ 635.698.200</b>

Inventario inicial de semovientes	\$ 635.698.200
Venta de semovientes	-\$ 21.300.000
Valor razonable Semovientes	\$ 688.600.000
<b>Diferencias activos biológicos</b>	<b>\$ 74.201.800</b>

<b>Cuenta</b>	<b>Db</b>	<b>Cr</b>
<b>Activos biológicos (semovientes)</b>	\$ 74.201.800	
<b>ingresos por generados por los activos biológicos</b>		\$ 74.201.800
<b>sumas iguales</b>	<b>\$ 74.201.800</b>	<b>\$ 74.201.800</b>

### 8.2.1. Estado de resultados:

<b>La Hacienda S.A.S</b>	<b>Al 31 de Diciembre de 2.017</b>
<b>Estado del resultado integral</b>	
ingresos por actividades ordinarias: venta de leche	\$ 537.623.474
Costo de la leche vendida	-\$ 537.623.474
Ganancias surgidas por cambios en el valor razonable menos los costo de venta del ganado lechero	\$ 74.201.800
Ganancia por reconocimiento de los productos agrícolas: leche	\$ 537.045.778
	<b>\$ 611.247.578</b>
Costo de la materia prima directa	\$ 252.583.370
Costo de la mano de obra directa	\$ 59.075.036
Costos indirectos de fabricación	\$ 126.742.804
Otros gastos de la operación	\$ 21.481.831
	<b>\$ 459.883.040</b>
<b>Ganancia procedente de las operaciones</b>	<b>\$ 151.364.537</b>
Gasto por impuesto a las ganancias	-\$ 58.905.802
<b>Ganancia neta del periodo</b>	<b>\$ 92.458.736</b>

### 8.2.2. Estado de la situación financiera:

#### LA HACIENDA S.A.S

#### Estado de situación financiera

<b>ACTIVOS</b>	<b>Al 31 de diciembre de 2.017</b>	<b>Al 31 de diciembre de 2.016</b>	<b>VARIACION</b>	<b>%</b>
Activos no corrientes				
<b>Activos biológicos ganado de leche por madurar</b>	<b>\$ 211.300.000</b>	<b>\$ 181.755.000</b>	<b>29.545.000</b>	<b>16,26%</b>
Temeras de 0 a 6 meses	\$ 4.400.000	\$ 3.315.000		
Novillas de 6 (+1 día) a 12 meses	\$ 33.000.000	\$ 32.850.000		
Novillas de 12 (+1 día) a 18 meses	\$ 73.100.000	\$ 67.590.000		
Novillas de vientre	\$ 100.800.000	\$ 78.000.000		
<b>Activos biológicos ganado de leche maduro</b>	<b>\$ 477.300.000</b>	<b>\$ 453.943.200</b>	<b>23.356.800</b>	<b>5,15%</b>
Vacas en producción	\$ 527.552.539	\$ 477.343.450		
Depreciación acumulada	-\$ 50.252.539	-\$ 23.400.250		

## 9. CONCLUSIONES

- De acuerdo a la adopción de las NIIF® la medición de los activos biológicos y producto agrícolas es uno de los temas que ha tomado mayor trascendencia, por lo tanto la técnica de medición bajo costo, es la que más se adapta a los requerimientos de las particularidades del caso analizado del sector de la ganadería de leche especializada, al poderse identificar el valor de los activos biológicos, las transformaciones biológicas y los productos agrícolas, cumpliendo con los requerimientos propios de las normas contables y fiscales.
- Por otra parte, el valor razonable es una medición basada en el mercado, lo cual para el sector ganadero de leche especializada resulta compleja debido a que no existe un mercado activo para tomar como referencia o un mercado similar, únicamente se destacan mercados informales de ganado bovino, que no cumplen con los requerimientos necesarios de control y formalización de sus procesos para ser un referente en la valoración de los semovientes.
- Es así que, el análisis y comparación del tratamiento contable y tributario de la NIC 41 Agricultura- NIIF® para Pymes sección 34 - Actividades Especiales y las normas tributarias en Colombia reformadas por la Ley 1819 de 2016, muestra una unificación del lenguaje empleado en las Normas Internacionales de la Contabilidad y las nuevas normas fiscales, términos como activo biológico, producto agrícola, transformación biológica que hacen parte de las nueva expresiones empleadas en las normas tributarias, mostrando similitud en el lenguaje y tratamiento contable.

## 10. Referencias bibliográficas

- Actualícese.* (02 de 08 de 2017). Obtenido de <https://actualícese.com/actualidad/2017/08/02/valor-razonable-de-activos-biológicos-poca-aplicabilidad-en-Colombia/>
- Agricultura, M. d. (15 de Octubre de 2013). *Finkeros*. Obtenido de Finkeros: <http://abc.finkeros.com/el-problema-de-la-ganadería-en-Colombia/>
- Agudelo, D. (2014). 4.2.1.4. Implicaciones del uso de criterios de medición según las NIIF para los activos biológicos en empresas del sector cafetero en Colombia. . 4.2.1.4. *Implicaciones del uso de criterios de medición según las NIIF para los activos biológicos en empresas del sector cafetero en Colombia.* . Bogotá, Colombia .
- Aguilar, M. (2015). NIC 41: ACTIVOS BIOLÓGICOS - NIC 16: PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO, ENMIENDAS. *Revista aula contable* , 12-22.
- Álvarez, H. (2009). La dicotomía valorativa en el modelo contable NIC-NIIF: una reflexión a la luz de la teoría económica del valor. *Revista adversia*, 61-93.
- Arias, M., & Sanchez, A. (Junio de 2011). Valuación de activos: una mirada desde las Normas Internacionales de Información Financiera, los estándares de valuación internacionales de valuación y el contexto actual colombiano. 32.
- Buitrago, H., Posada, J., & Tabares, I. (2014). Impactos contables derivados de la aplicación de la norma internacional - NIC 41 - dentro del mercado del ganado mayor en Colombia . Medellín, Colombia.
- Cardona, P. (2015). Técnicas usadas en el sector lechero para la valoración de sus activos biológicos en Colombia. *Técnicas usadas en el sector lechero para la valoración de sus activos biológicos en Colombia.* Bogotá.
- Centro Agropecuario Marengo Universidad Nacional de Colombia. (29 de 04 de 2018). *Marengo*. Recuperado el 28 de 04 de 2018, de <http://www.marengo.unal.edu.co/Html%20unidades/Unidad%20bovina/home.html>
- Contexto ganadero.* (08 de 03 de 2017). Obtenido de Contexto ganadero: <http://www.contextoganadero.com/economia/perspectivas-del-sector-ganadero-colombiano-para-este-2017>
- Cuenca, N., & Chavarro, F. D. (2008). EL SECTOR DE GANADERÍA BOVINA EN COLOMBIA. APLICACIÓN DE MODELOS DE SERIES DE TIEMPO AL INVENTARIO GANADERO. *rev.fac.cienc.econ*, 165-177.



(s.f.). *Documento de orientación técnica 003 - Orientaciones Técnicas sobre la aplicación de la NIIF para Pymes.*

*EcuRed.* (s.f.). Obtenido de *EcuRed*:  
[https://www.ecured.cu/Producci%C3%B3n\\_agr%C3%ADcola](https://www.ecured.cu/Producci%C3%B3n_agr%C3%ADcola)

*EcuRed* . (s.f.). Obtenido de *EcuRed* : <https://www.ecured.cu/Ganader%C3%ADa>

Estatuto Tributario Nacional. (s.f.). *Accounter*. Obtenido de *Accounter*: <http://estatuto.co/>

García Montaña, C. A., & Ortiz Carvajal, L. A. (2015). *Normas Internacionales de Contabilidad- Entendiendo las NIC/NIIF Y NIIF-PYMES a través de ejercicios prácticos*. Bogotá: Ediciones de la U.

Gómez Villegas, M. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Lúmina 12 Enero-Diciembre*, 120-50.

Gomez, & Alvarez. (2013). *Pensamiento actual*.

Gomez, M. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina academica. *Lumina* , 120-150.

Gómez, O., & Álvarez, R. (2013). Mediciones a valor razonable en la contabilidad financiera. *Cuadernos de Contabilidad*, 441-461.

IASB. (2010). *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

Kieso, & Weygandt. (2014). El auge del modelo del valor razonable en las Normas Internacionales de Información Financiera. *Pensamiento actual*, 85-98.

Ley 1819 de 2016. (s.f.). Bogotá, Colombia.

Marmojeno, A., & Villamizar, N. (2006). Manual para la adopción de la Norma Internacional Contable 41, tratamiento contable de los activos biológicos en sus diferentes etapas, en el sector floricultor particularmente en el cultivo de rosas . Bogotá, Colombia.

Mattessich, Richard. (2002). Perspectiva crítica del valor razonable en el marco de la crisis financiera. *Tendencias de investigación contable*, 761-780.

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

Meneses, L., & Gordillo, J. (2016). *Valoración de activos biológicos bajo la Nic 41. Un estudio sobre el sector piscícola*. Bogotá D.C. .

NIIF. (2013). *NIIF 13 MEDICIÓN DEL VALOR RAZONABLE*.

- Olivos, L. (2012). *Perspectiva para el sector agropecuario colombiano desde la experiencia chilena en Normas Internacionales de Informacion Financiera: activos biológicos*. Bogota D.C.
- Páramo, P. (2016). *La investigación en Ciencias Sociales*. Bogotá: Universidad Piloto de Colombia.
- Pasinga, J. (2017). *Diseño del plan de implementación de la sección 34 activos biológicos en Astorga s.a*. Santiago de Cali.
- Rodriguez, R., & Di Lauro, G. (2007). Problemática e la aplicación de la NIC 41. *Patida Doble* , 30-45.
- Ruiz, J. C., & Rodriguez, D. M. (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* , 18.
- Sánchez Serna, A. d., & Arias Bello, M. L. (2012). Concepción de valor y precio desde Aristóteles a los clásicos: una reflexión a la luz de las premisas de valoración de las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF. *Cuadernos de Contabilidad N° 13*, 433-462.
- secretariasenado.gov.co. (19 de 01 de 2018).  
[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html).  
 Obtenido de  
[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario\\_pr011.html#276](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr011.html#276)
- secretariasenado.gov.co. (19 de 01 de 2018).  
[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html).  
 Obtenido de  
[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario\\_pr011.html#276](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario_pr011.html#276)
- Silva, B. (2011). Valor razonable: un modelo de valoración incorporado en las Normas Internacionales de Información Financiera. *Estudios gerenciales* , 97-114.
- Silva, B. (2011). Valor razonable: un modelo de valoración incorporado en las Normas Internacionales de Información Financiera. *Estudios gerenciales*, 97-114.
- Suarez, & Cachanosky. (1994). El modelo de valor razonable: la aproximación de las cifras contables a los valores de mercado. *Tec empresarial*, 41-49.

Veiga, M. (2013). Obtenido de  
[https://minerva.usc.es/xmlui/bitstream/handle/10347/10844/rep\\_656.pdf;jsessionid=A35F3C0B4055A4F691F3E106043A9B54?sequence=1](https://minerva.usc.es/xmlui/bitstream/handle/10347/10844/rep_656.pdf;jsessionid=A35F3C0B4055A4F691F3E106043A9B54?sequence=1)

