

Determinación del Valor Razonable e Incidencias en los Métodos Contables, un Reto para las Pymes Agrícolas

Para citar este artículo: Díaz-Ballesteros, F. A. (2020). "Determinación del valor razonable e incidencias en los métodos contables, un reto para las Pymes agrícolas". *In Vestigium Ire*. Vol. 14-2, pp. 116 -131.

Determination of fair value and implications of accounting methods, a challenge for agricultural SMEs

Déterminer la juste valeur et les implications des méthodes comptables, un défi pour les PME agricoles

Determinação do justo valor e implicações dos métodos contabilísticos, um desafio para as PMEs agrícolas

Fecha de recepción: 12 de agosto de 2020

Fecha de aprobación: 4 de noviembre de 2020

Flor Angela Díaz Ballesteros¹

116



Resumen

Mediante este artículo se identifica los métodos para el reconocimiento y medición de activos biológicos en las Pymes agrícolas en Colombia, su importancia en el contexto actual y el reto que vienen enfrentando, el cual es la determinación del valor razonable puesto que, las Pymes agrícolas no asignan el valor correcto en la valoración del activo biológico al momento inicial y durante sus etapas de crecimiento y producción, exponiéndose a riesgos que incurre pérdidas que no estaban proyectadas. Estas se enfrentan a una baja rentabilidad consecuentes de procedimientos inadecuados que aumentan los costos de producción y disminuyen el precio de venta de los productos, para ello se procuró conocer las técnicas de valoración del valor razonable que permiten aumentar

la eficiencia de los procesos y enmarcan un potencial sostenible en la producción de activos biológicos. De esta manera se siguió una metodología exploratoria, localizando base de datos como, fuentes documentales de libre acceso para extraer lo más relevante de la información situando descriptores como: Modelos contables, Activo biológico, Pymes agrícolas, valor razonable, reconocimiento, medición, costo y mercado.

Palabras clave: Modelos contables, activo biológico, pymes agrícolas, valor razonable, reconocimiento, medición, costo, mercado.

Abstract

This article identifies the methods for the recognition and measurement of biological assets in agricultural SMEs in Colombia, their

.....
1 Estudiante facultad de Contaduría pública Universidad Santo Tomás de Colombia, Seccional Tunja, Correo electrónico: flor.diaz@usantoto.edu.co flor.diaz@usantoto.edu.co ORCID. <https://orcid.org/0000-0003-2159-9078/> print Tunja, Boyacá - Colombia

importance in the current context and the challenge they are facing, which is the determination of fair value since, Agricultural Smes are not allocating the correct value in the valuation of the biological asset at the initial time and during its growth and production stages, exposing themselves to risks that may present unexpected losses. These are faced with low profitability resulting from inadequate procedures that increase production costs and lower the selling price of products, this was done by seeking knowledge of fair value measurement techniques that enhance process efficiency and frame a sustainable potential in the production of biological assets. In this way we followed an exploratory methodology, locating database as, open-access documentary sources to extract the most relevant information by placing descriptors such as: Accounting Models, Biological Asset, Agricultural SMEs, Fair Value, recognition, measurement, cost and market.

Keywords: Accounting model, biological asset, agricultural SMEs, fair value, recognition, measurement, cost, market.

Résumé

Cet article identifie les méthodes de reconnaissance et d'évaluation des actifs biologiques dans les PME agricoles en Colombie, son importance dans le contexte actuel et le défi auquel elles sont confrontées, à savoir la détermination de la juste valeur. En effet, les PME agricoles n'attribuent pas la valeur correcte dans l'évaluation des actifs biologiques au moment initial et pendant leurs phases de croissance et de production, s'exposant ainsi à des risques qui entraînent des pertes non prévues. Ceux-ci font face à une faible rentabilité due à des procédures

inadéquates qui augmentent les coûts de production et diminuent le prix de vente des produits, pour cela nous avons cherché à connaître les techniques d'évaluation de la juste valeur qui augmentent l'efficacité des processus et encadrent un potentiel durable dans la production des actifs biologiques. De cette façon, une méthodologie exploratoire a été suivie, en localisant les bases de données comme, les sources documentaires d'accès libre pour extraire les plus pertinentes des informations localisant des descripteurs tels que : Modèles comptables, actif biologique, PME agricoles, juste valeur, reconnaissance, mesure, coût et marché.

Mots clés : Modèles comptables, actif biologique, PME agricoles, juste valeur, reconnaissance, mesure, coût, marché.

Resumo

Este artigo identifica os métodos de reconhecimento e medição dos activos biológicos nas PMEs agrícolas na Colômbia, a sua importância no contexto actual e o desafio que enfrentam, que é a determinação do valor justo, uma vez que as PMEs agrícolas não atribuem o valor correcto na avaliação dos activos biológicos no momento inicial e durante as suas fases de crescimento e produção, expondo-se a riscos que incorrem em perdas que não foram projectadas. Estes enfrentam uma baixa rentabilidade devido a procedimentos inadequados que aumentam os custos de produção e diminuem o preço de venda dos produtos, para isso procurámos conhecer as técnicas de valorização do valor justo que aumentam a eficiência dos processos e enquadram um potencial sustentável na produção de activos biológicos. Desta forma, foi seguida uma metodologia exploratória, localizando a base de dados como



fontes documentais de livre acesso para extrair as informações mais relevantes dos descritores de localização, tais como: modelos contabilísticos, patrimônio biológico, PMEs agrícolas, valor justo, reconhecimento, medição, custo e mercado.

Palavras-chave: modelos contabilísticos, patrimônio biológico, PME agrícolas, valor justo, reconhecimento, medição, custo, mercado.

Introducción

Las pymes agrícolas en Colombia se han sometido a diversos cambios en la normatividad contable. La ley 1314 de 2009 trajo consigo nueva terminología en materia contable, por ejemplo; “activos biológicos” el cual es denominado como planta o animal vivo controlado por una entidad como resultado de hechos pasados (Mallungo, López y Cañón, 2018).

De acuerdo con la implementación de las normas internacionales de información financiera adoptadas por las NIIF para pymes en Colombia, se deben reconocer y medir los activos biológicos bajo la sección 34 mediante el modelo del valor razonable o al costo. Para este artículo se toma como referencia la normatividad plasmada en la sección 34 NIIF para Pymes - Actividades Especiales, donde se profundizará el elemento fundamental para medir los activos biológicos que en este caso es el valor razonable, adicional se establecerá cómo opera el modelo al valor razonable, qué implicaciones trae no medir los activos a este modelo, y en qué momento reconocer y medir un activo biológico al modelo del costo.

Se tomarán documentos de investigación referentes al tema, que sirvan de materia conceptual para la solución del problema y de esta forma dar respuesta a cuestionamientos respecto en qué etapa se miden los activos biológicos y en qué momento se ajustan las diferencias de valor, se abordarán los enfoques al mercado, costo e ingreso fundamentales para la medición de los activos biológicos, mediante el cual las empresas pueden tomar mejores decisiones respecto a su actividad agrícola.

Las normas financieras establecen unos métodos de medición para los activos biológicos, donde se estipula que será el valor razonable que es “el precio que sería recibido por la venta de un activo o el valor pagado para transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de un mercado activo”. Por consiguiente, el valor razonable es la medición establecida en un mercado con transacciones frecuentes. Estas resultan complejas para el empresario que maneja activos biológicos que no tienen un mercado activo o concurrente, pues es difícil estimar su valor razonable (Villamil, 2018).

Las empresas agrícolas no tienen claro en qué etapa medir un activo biológico, y qué tratamiento se le debe dar a cada uno, adicional no está claro cómo se deben llevar los recursos invertidos ya que, la transformación biológica no siempre es directa, y existen riesgos difíciles de determinar al momento de dar un valor confiable a los animales o plantas. Todo esto hace que los profesionales de la contabilidad opten por medir los activos biológicos al costo, el cual disminuye la eficiencia en la información para la toma de decisiones (Reyes, Chaparro y Oyola, 2018).



Según Rodríguez y Ruiz (2016) las Pymes atraviesan un grado de dificultad al momento de identificar en qué etapa de producción deben medir los activos biológicos, y en qué etapa deja de ser activo biológico para convertirse en un inventario o clasificarse como propiedad, planta y equipo, el desconocimiento de los cambios normativos conlleva a la aplicación errónea de la norma, disminuyendo la calidad de la información financiera.

Los inadecuados métodos productivos, gerenciales y comerciales son la principal causa de endeudamiento e insolvencia económica que enfrentan las pymes agrícolas, que tiene como consecuencia la disminución de la productividad, dejándolas sin herramientas y estrategias para solventar tal crisis (Peña, 2013).

Los cálculos inadecuados de los costos son el principal factor de la baja rentabilidad de una empresa, que tiene como consecuencia la disminución del precio de venta del producto. Las Pymes del sector agrícola deben establecer el valor correcto en su reconocimiento inicial y durante sus etapas de crecimiento y producción, proyectando los costos e ingresos, que permitan disminuir los riesgos como pérdidas que no estaban proyectadas durante el desarrollo de su actividad (Agudelo, 2014).

Las actividades especiales en Colombia presentan mayor dificultad al momento de realizar el reconocimiento de sus activos biológicos, la etapa del crecimiento es la más difícil de tratar, pues es un reto para los productores agrícolas debido a que, desde la etapa de crecimiento a la de producción surgen imprevistos que no siempre están

proyectados el cual afectan la calidad (Cabrera y Lovera, 2008).

Según Peña (2013), la agricultura es un sector sustancial para la economía colombiana. No obstante, su gestión contable ha condicionado dificultades específicamente, para determinar qué modelo utilizar para medir los activos biológicos, puesto que las empresas optan por reconocer los activos biológicos como inventarios.

El objeto de estudio es de carácter exploratorio, dado que analiza las jerarquías del valor razonable y factores fundamentales del costo para el reconocimiento de activos biológicos, con respecto a la siguiente hipótesis: “el precio cotizado en un mercado activo o una transacción acordada entre partes iguales, es fundamental para determinar el valor razonable en los activos biológicos”.

Cabe preguntar ¿Cuáles son las jerarquías y enfoques que influyen en la determinación del cálculo del valor razonable para activos biológicos y sus incidencias en los métodos contables adoptados por las NIIF para las Pymes en Colombia?

Metodología

La metodología utilizada es exploratoria, porque afronta los planteamientos descritos, buscando ahondar y comprender los fenómenos mediante una perspectiva del lector, siendo lo más objetiva posible siguiendo un patrón organizado en la estructura de la investigación, revisando y analizando los eventos de forma que se observe subjetivamente la realidad (Hernández, Fernández y Baptista, 2014).

Esta es una investigación de tipo exploratoria, porque describe la realidad de los eventos abordados, pretendiendo analizarlos y así extraer lo más relevante de la información para brindar un conocimiento profundo de los fenómenos involucrados a través de una búsqueda bibliográfica aplicada al sector productivo de las Pymes agrícolas, con el fin de ahondar en descriptores como: Modelos contables, Activo biológico, Pymes agrícolas, valor razonable, reconocimiento, medición, costo y mercado (Tipos y niveles de investigación, 2017).

Pues permite conocer las implicaciones reales de un problema y así comprender la magnitud de los elementos involucrados, dando indicios de cómo podría darse solución al problema obteniendo argumentos de fuentes externas como bases de datos de repositorios, libros, revistas, documentos web, leyes y normas, que respondan a palabras claves, aplicadas al reconocimiento y medición de los activos biológicos, que permitan identificar variables e indagar en la solución del problema objeto de estudio (Ortiz, 2019).

El estudio se complementa basado en las normas internacionales de información financiera adoptadas por las NIIF para Pymes, sección 34 - actividades especiales, para las etapas de crecimiento y producción del activo biológico, así como para la determinación de los métodos contables para activos biológicos.

Resultados y discusiones

Las Pymes agrícolas deben establecer para todos los activos biológicos una política contable donde se estipule cómo van a

reconocerlos y medirlos, qué modelos contables utilizarán durante el periodo, si esta decide que reconocerá y medirá los activos biológicos al modelo del valor razonable debe seguir unos parámetros, en primer lugar, “el valor razonable debe ser sencillamente determinable sin costo o esfuerzo desmedido”. Por consiguiente, se medirán los demás activos biológicos que no cumplan la primera descripción al modelo del costo (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB], 2015).

La transformación biológica de activos comprende la actividad de siembra de cultivos, cosecha de los mismos y enajenación de los productos obtenidos, siempre y cuando no hayan sido objeto de una transformación industrial, estas se registrarán bajo la sección 34 de las normas internacionales de información financiera (NIIF) reglamentadas en Colombia (García, 2017).

En el caso de una empresa agrícola dedicada a producir papa para vender en Corabastos. A 31 de diciembre del 2019 informa que tiene dos computadores, un software, dos escritorios y un tractor, adicional posee dos hectáreas de papa el cual la primera se encuentra en la etapa de crecimiento vegetativo, la segunda hectárea ya fue cosechada y está siendo procesada para realizar un producto resultante de la papa, para ser comercializado.

La empresa dedicada a las actividades agrícolas relacionará la hectárea de papa como un activo biológico, pues la empresa tendrá que gestionar la transformación biológica de la hectárea de papa para alcanzar productos agrícolas (papa cosechada) el cual destinará para la venta.



Los demás activos NO se clasificarán como biológicos, pues la entidad NO los contabilizará de acuerdo a la sección 34. Se deberán contabilizar de la siguiente forma:

- La papa que está siendo procesada para comercializar se debe contabilizar de acuerdo con la sección 13 Inventarios, el párrafo 34.5 de las NIIF para Pymes, afirma que los productos agrícolas procedentes de activos biológicos, resultante del procedimiento después de la etapa de cosecha o recolección se deberán medir bajo esta sección (IASB, 2015).
- El terreno de labranza, el tractor, los computadores y los escritorios, de acuerdo con la sección 17 - Propiedad, planta y equipo, si estos fueron producto de un arrendamiento bajo la sección 20 - Arrendamientos.
- El software, se deberá reconocer bajo la sección 18 - Activos Intangibles.

Es por esto que es necesario conocer los siguientes conceptos:

- Actividad agrícola
- Valor razonable

La actividad agrícola es aquella que ejecuta una entidad para realizar procesos de transformación biológica a los productos agrícolas y activos biológicos (es decir, animales vivos o plantas) en su estado natural, su objetivo es desarrollar operaciones de recolección, transformación y degradación de los activos biológicos (Cardozo, 2015, p. 416).

Lo anterior quiere decir que la entidad debe estar directamente involucrada en la transformación biológica del activo, puesto que los activos biológicos no gestionados previamente quedan fuera del alcance de

esta sección, ejemplificando (tala de árboles, la pesca, la compra y la comercialización de rosas, etc.).

El valor razonable es el precio de un activo que podría intercambiar comprador y vendedor conocedores del mercado, que pueda ser determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, que al intercambiarse exista una igualdad de condiciones para las dos partes, tanto para el que desea venderlo como el que desea comprarlo, su objetivo es establecer una cuantía en que puedan intervenir todas las partes con igualdad de condiciones (Grajales y Montoya, 2017).

Para hallar el valor razonable es fundamental que no preexista un costo o esfuerzo desproporcionado, este concepto no está definido en las NIIF para Pymes, pero la entidad puede bajo juicio profesional de la gerencia evaluar costos y beneficios, para calcular si existe un costo o esfuerzo excesivo que afecte las decisiones financieras de los beneficiarios de la información (Flórez, 2016, p. 1).

En consecuencia, enfatizaremos en las etapas de producción para que el lector conozca sus cambios procedentes de una transformación biológica y cómo afecta.

Cambios en activos biológicos (Etapas)

Crecimiento

Calvo (2005) afirma: Crecimiento: el crecimiento de un activo biológico comienza desde su plantación hasta llegar a la etapa inicial de producción, por ende, el crecimiento de los activos biológico es relevante al cierre del ejercicio ya que se debe exhibir una conciliación de los cambios del

activo biológico, entre el inicio del periodo contable y el cierre del mismo, adicional el crecimiento hace énfasis a una etapa de desarrollo del activo biológico que va presentando cambios de transformación biológica en un periodo determinado. Así mismo este va exhibiendo cambios cualitativos y cuantitativos que son perfectamente cuantificables por las entidades, por consiguiente, desde aquí la empresa puede determinar mejoras futuras para aumentar la cantidad y calidad del activo biológico, es importante el reconocimiento de cada etapa de transformación biológica y que este reconocimiento tenga relación directa con los procesos a seguir del activo biológico como es la cosecha.

Etapa de producción y productos terminados

Según Forero y Velásquez (2008), activos biológicos en etapa de producción son

aquellos que en el proceso de desarrollo producen frutos, por ejemplo en las plantas su producción se considera el producto final. (Los activos biológicos terminados). Se consideran los que están en condiciones de ser vendidos, que son transformados y que han concluido su proceso biológico por ejemplo en las plantas los frutos recolectados en las plantas productoras los árboles para talar y en los animales los cerdos o vacas terminada su transformación biológica.

Determinación del valor razonable

Según la sección 34 NIIF para Pymes y la NIC 41 (agricultura). Las jerarquías y procedimientos preliminares como las técnicas de valoración conformadas por el enfoque de mercado, el enfoque de costos y el enfoque de ingresos, son determinantes para hallar el valor razonable (IASB, 2015).

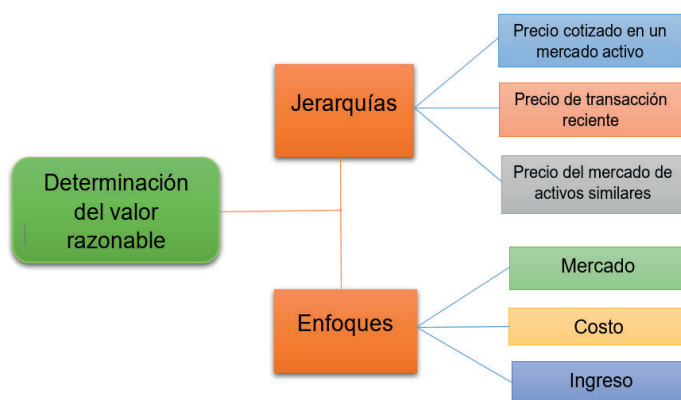


Figura 1. Determinación valor razonable.

Fuente: Elaboración propia con datos de (IASB, 2015).

Las jerarquías están conformadas por:

- Precios cotizados en un mercado activo
- Precio de transacción reciente
- Precio del mercado de activos similares
- Referencias del sector



Precio cotizado en un mercado activo (Cuando hay un mercado activo)

Hace referencia a los precios negociados en un mercado homogéneo, por ejemplo en Colombia la central de Corabastos, que es donde normalmente se pueden encontrar compradores y vendedores, los precios cotizados están disponibles y regularmente se fijan precios estándar para un producto, y esos precios están reflejados en transacciones recientes en un mercado circulante (Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad [IASCF], 2010).

Son precios que se cotizan en mercados activos iguales y que la entidad puede acceder a ellos en la fecha de la medición del activo biológico.

Precio de transacción reciente (cuando no hay mercado activo)

Estos son distintos a los precios cotizados en un mercado activo ya que se trata de un acuerdo entre dos partes interesadas en igualdad de condiciones que fijan un precio acorde a la oferta y la demanda conforme a una transacción reciente de un activo biológico en condiciones de mercado presente (Labatut, 2013).

Precio del mercado de activos similares (cuando no hay mercado activo)

Puede que no exista un mercado activo para algunos activos biológicos, para determinar el valor razonable se podrá tomar como referencia el precio cotizado para activos similares y se deben reflejar los ajustes de

manera que se observen las diferencias existentes (Restrepo y Úsuga, 2018).

Referencias del sector (cuando no hay mercado activo)

Se podrá tomar el precio de transacción del mercado más reciente, como valores de huertos en hectáreas o fanegadas tomadas de referencias del sector y así poder medir el activo biológico al modelo de valor razonable (Calvo, 2005).

Las técnicas de valoración están conformadas por:

- Enfoque de mercado
- Modelo del costo
- Enfoque del ingreso

Las técnicas de valoración se toman para aquellos activos o productos biológicos, el cual el mercado no tiene precios de referencias de un activo en contextos y ubicaciones actuales.

Para la valoración de algunos activos o producto biológico no es usual encontrar un mercado organizado, que sirva como base para determinar el valor razonable sin embargo, existen mercados de derivados que utiliza activos biológicos como activos subyacentes que en el mercado son objeto de negociación y que se conocen como “commodities”, en el mercado de derivados y el mercado de capitales. Siendo así los precios cotizados en un mercado, son de gran importancia ya que se pueden utilizar al momento de que la entidad decida manejar una técnica de valoración para estimar el valor razonable de una forma fiable (Castrillón, 2019).

Enfoque de mercado

El enfoque de mercado se utiliza como una técnica de valoración que comprende precios observables en un mercado que no es organizado pero que proporciona precios de negociación de activos biológicos idénticos, comparables o similares y negociables (Moya, 2018).

Para los animales o plantas se puede encontrar precios de referencias en ferias, que son resultante de investigaciones de mercado realizadas por entes gremiales, esos precios pueden ser utilizados como base para determinar el valor razonable.

Enfoque de costo

Existen activos que no son transables en el mercado, como técnica de valoración se puede tomar el costo de reposición, es decir que es el valor de reponer el activo en contextos actuales a la fecha de medición. Bastaría con tomar el valor acumulado de

la adquisición y el desarrollo como el costo histórico del activo biológico (Consultoría de Baker Tilly Colombia Consulting, 2012).

Enfoque de ingresos - flujos esperados (cuando no hay precios determinados en un mercado)

Este flujo es basado en la regla del valor presente, se debe basar en datos extraídos del mercado, siendo una de las técnicas de valoración más utilizadas porque se puede estimar la proyección de ingresos y costos de un activo biológico, en principio se debe tener el periodo a analizar por ejemplo el tiempo de una plantación de papa, este sirve como base para la determinación del valor razonable (Veiga, 2013).

“Hace referencia a estimar el beneficio de un proyecto o en este caso de un activo biológico (inversión), este calcula la inversión probable de cada año y en qué tiempo se retorna esa inversión a la empresa. Se calcula con la siguiente fórmula”. (Mete, 2014)

$$VAN = \left[\sum_{t=1}^n FE(t) * (1+i)^{(0-t)} \right] + I(0) \quad (1)$$

Figura 1. Fórmula flujos netos esperados.

Fuente: Mete, 2014.

“Las empresas pueden determinar si un proyecto es viable cuando: (Si el valor actual neto del proyecto es igual o mayor a cero (0) el proyecto es viable, si por el contrario es inferior el proyecto se debe declinar).

Si el valor actual es negativo evidencia que no se alcanzarán beneficios o que no se logra cubrir la inversión del proyecto”. (Mete, 2014)

Cabe aclarar que una empresa no puede elegir desenvueltamente el modelo para medir sus activos biológicos, debe utilizar el modelo del valor razonable para todos sus activos biológicos, siendo así ahondamos en el criterio de “valor razonable” y en qué momento puede una entidad tomar el modelo del costo.



Es decir que para la medición de los activos biológicos las pymes agrícolas deberán utilizar el modelo de valor razonable, para el reconocimiento inicial y ulterior reconociendo los cambios físicos atribuibles al activo como sus variaciones, los activos biológicos solo se reconocerán cuando la entidad lo controle como resultados de hechos anteriores, cuando exista la posibilidad de que traiga beneficios económicos más adelante y que el valor razonable junto con los costos logre ser medidos de manera confiable (Bueno y Hernández, 2016).

Sin embargo, para aquellos activos que su transformación biológica no sea ocurrente y que el impacto del precio es poco significativo, y que en el mercado no se registre unas transacciones recientes ni precios similares y ninguna referencia del sector. La entidad debe considerar si hallar el valor razonable a través de los flujos de efectivos netos esperados. Si no es posible hallar el valor razonable mediante los flujos netos esperado y se considera que no es fiable hallar el valor razonable se podrán medir los activos biológicos al modelo del costo, todo esto debe ir debidamente justificado en la información a relevar (IFRS Foundation, 2012, p. 1).

Ejemplificando, una entidad desea realizar una compra de semillas de coliflor cotizadas en el mercado por 28.000 pesos. Por el cual reconocerá las semillas de coliflor como un activo biológico según la sección 34 NIIF para Pymes, tomando como referencia el valor cotizado en el mercado de un producto idéntico.

Supongamos que el producto X no tiene precios cotizados idénticos en el mercado, pero tiene un producto similar que cumple con algunas características del producto X, la entidad considera que el precio del producto similar puede llegar a la evaluación más fiable del valor razonable, y opta por reconocer el activo biológico, al valor cotizado del producto similar ya que cumple con gran parte de características del producto X.

Modelos Contables

Modelo del Valor Razonable

Las NIIF para Pymes en la sección 34, afirma que los activos biológicos se deben reconocer en su medición inicial y posterior a su valor razonable menos los costos de venta, y que los cambios presentados se deberán reconocer en resultados en el periodo que se presenten (IASB, 2015).

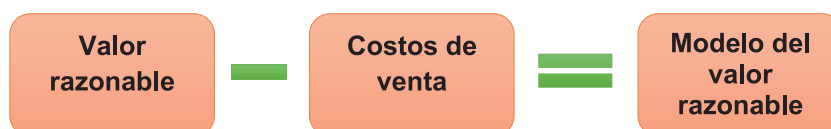


Figura 3. Modelo valor razonable.
Fuente: Elaboración propia con datos de (IASB, 2015).

Los costos de venta son costos incrementales asociados con la propia transacción de venta. Por ejemplo, estos incluyen las comisiones pagadas a intermediarios, los impuestos y

gravámenes sobre las transferencias y los cargos pagados a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos. Estos no incluyen el costo de

transporte del activo hasta el mercado, ni los impuestos a las ganancias y los costos financieros (Gómez y González, 2019).

Medir los activos biológicos al modelo del valor razonable, involucra medirlos en su medición inicial y cada fecha a la que se informa, a su valor razonable menos sus costos de venta, esto tiene implicaciones en los estados financieros (Verón, Marcolini, Calvo y Pozzi, 2011).

Supongamos que se poseen a inicios de 20XX unas semillas de frijol por un valor de \$ 7.000 representadas en 15 bolsas que pasada su etapa de crecimiento se venderán, pero al final del año el valor razonable menos los costos de ventas indican que esas mismas 15 bolsas de frijol deben reconocerse por \$11.000, para este caso su contabilización quedaría:

Cuenta	Débito	Crédito
Activo biológico registrado al valor razonable con cambios en resultados - cultivo frijol	\$4.000	
Ingreso - Ganancias por medición al valor razonable de activos biológicos		\$4.000

El reconocimiento se basa en el incremento que obtuvo el activo desde el inicio del periodo al final del mismo, la entidad reconoce la diferencia con cambios en resultados.

Modelo del costo

Para los activos biológicos, el modelo del costo se utiliza únicamente cuando el valor razonable no sea sencillamente definible, una entidad tendrá que utilizar el juicio profesional y plasmar en una política contable porque se optó por este modelo y que mediante este, se puede presentar información fiable y relevante que sirven como base para la toma de decisiones económicas futuras tanto para la entidad como para los usuarios de la información (Marcolini, Verón, Goytia, Mancini y Radi, 2015).

Efectos en estados financieros de las empresas agrícolas

En los Estados Financieros de las pymes agrícolas se debe reflejar los activos bio-

lógicos, sub-clasificados según activo su desvalorización y su valoración, sin afectar el patrimonio de la entidad, se debe afectar directamente a resultado del ejercicio (García, López y Cerón, 2015).

Los activos biológicos en el Estado de Situación Financiera se deben clasificar según su naturaleza, primero los activos biológicos al valor del mercado (valor razonable), luego los activos biológicos al costo de reposición y luego los activos biológicos al costo, en el Estado de Resultado se debe evidenciar las diferencias del valor razonable.

La vida útil no se puede hallar de la misma forma para todos los activos biológicos, pues existen distintas condiciones del manejo agronómico involucradas en el proceso productivo, se debe tener en cuenta que durante la etapa crecimiento hasta que inicia la etapa de producción se requiere de erogaciones, para ello la vida útil de una siembra permanente se podría determinar solo en su etapa productora (Pérez, 2018).



Información a revelar en estados financieros de las empresas agrícolas

En los Estados Financieros revelados por la entidad irán descritas las actividades correspondientes a cada grupo de los activos biológicos, son los grupos que al final poseen activos biológicos. Se revelarán los métodos junto con las hipótesis que se emplearon para fijar el valor razonable de los grupos pertenecientes a los activos biológicos en el punto de la cosecha o recolección. Adicional la entidad revelará el valor razonable menos los costos de venta de productos agrícolas que fueron cosechados dentro del periodo. Así mismo, como el importe y la existencia de libros de los activos biológicos junto con las conciliaciones desde el inicio y el final del periodo, sus compromisos para la adquisición de activos biológicos junto con las estrategias para la gestión de riesgos (IFRS Foundation, 2012).

Las diferenciaciones en el valor razonable del activo biológico por cambios físicos o de precios que se dan en los mercados, es de suma importancia presentarlos por separado para identificar el beneficio del periodo y poder realizar proyecciones futuras. Ya que la actividad agrícola está altamente amenazada por los riesgos que la naturaleza pueda presentar, cuando estas diferencias se muestren, se utilizará la partida de gastos o de ingresos según corresponda dada la naturaleza del evento, esto de acuerdo con la sección 3 de las NIIF para Pymes, referente a la presentación de estados financieros (Plan General Contable, 2019).

Las entidades deberán informar las pérdidas o ganancias en su totalidad que son resultado del periodo, también los cambios que se presentaron en el valor razonable restando

los costos que se incurrieron hasta el punto de venta del activo biológico. Dentro de la revelación de esta información, la entidad debe describir cada grupo correspondiente a los activos biológicos la cual puede ser narrativa o de manera cuantitativa. Las entidades presentarán esa descripción diferenciando los activos que tienen para el consumo, aparte de los activos que son designados para dar frutos. La presentación por separado de la información servirá para evaluar el calendario propio de los flujos de efectivo que se verán en un futuro (Pesántez y Sangurima, 2012).

Implicaciones administrativas

En las empresas agrícolas el personal que haga parte del departamento administrativo debe ir directamente vinculado con el proceso de producción, ya que tiene la responsabilidad de delinear métodos y ejecutarlos para el sistema productivo definitivo para el cultivo. Debido a esto se debe hacer una buena evaluación a los proveedores para selección y combinación de los insumos para cada producto, así como determinar las cantidades de insecticidas, fertilizantes; e igualmente debe conocer cuál es la forma menos costosa pero eficiente de preparar la tierra para la siembra del cultivo, estas decisiones implican elegir lo mejor que proporcione un bajo costo, pero cuidando la calidad del producto y protegiendo los recursos invertidos (García, 2017).

Implicaciones tributarias

Incremento de conciliaciones contables y tributarias ya que aumentan las obligaciones administrativas en las empresas, debido a que la norma internacional (NIIF para Pymes) no está completamente interrela-

cionada con la contabilidad tributaria. La ley 1314 de 2009 expone autonomía entre la norma internacional y las normas tributarias porque buscan fines distintos, por lo tanto se debe mostrar información diferente (Salazar, 2011).

Los activos biológicos consumibles tienen un procedimiento para fines tributarios según lo estipula el Estatuto Tributario (1989) en su artículo No. 95, se establece que el enajenamiento de los activos biológicos es una renta bruta especial, se constituye para los obligados a llevar contabilidad como la distinción entre el ingreso realizado y los costos asumidos para los activos biológicos consumibles. Sin embargo, se atribuyen como deducibles de renta bruta especial, las pérdidas causadas por daños, o muerte del activo biológico que afecten directamente la generación de sus rentas o por casos accidentales de fuerza mayor y daños no cubiertos por pólizas, seguros o terceros.

Por consiguiente, los obligados a llevar contabilidad deberán realizar una conciliación fiscal ya que existirán diferencias entre el valor contable y el fiscal, de ahí que los activos biológicos contablemente se calculan al valor razonable menos los costos de venta, y en lo fiscal se miden al costo disminuyendo la depreciación y deterioro, de manera que el Estatuto Tributario establece como principio el costo de los activos biológicos y no el valor razonable, por ende, existe una diferencia entre las bases fiscales y la contable (Estatuto Tributario Nacional, s.f.).

Conclusiones

La información financiera de calidad y transparente brinda a los usuarios de la información una realidad de las empresas,

que les permite establecer objetivos a un futuro. Por consiguiente, las empresas deben llevar la contabilidad de sus actividades económicas acorde a las normas internacionales de información financiera (NIIF) ya que la globalización del mercado permite que la información sea más consolidada para eliminar las barreras entre los mercados globalizados, y así aplicar procesos que permitan una armonización contable.

Los retos que han enfrentado las Pymes agrícolas con los cambios en las normas contables con respecto a tecnología, competitividad y estrategias de mercado, ha dificultado su actualización ya que Colombia año tras año hace cambios significativos que imponen nueva actualización de la información contable.

Las Pymes agrícolas deben crear políticas contables que sean acordes a su actividad económica, que les permita reconocer y medir sus activos biológicos, de una forma fiable, adicional deben conocer los beneficios de la transformación que trae un activo biológico, como principal factor esta la gestión de transformación que realice esa entidad sobre el activo o producto biológico, esta influirá en la rentabilidad del producto.

La clasificación de activos y la medición del valor razonable desde la etapa de crecimiento hasta la producción son de gran importancia para medir los beneficios económicos futuros. Pues una vez los activos biológicos o productos agrícolas se den de baja se convierten en inventarios cuando sean resultantes de procedimientos después de las etapas de cosecha o recolección, por ejemplo (lana de ovejas) producto final el hilo, el hilo será clasificado como inventarios según la sección 13 - inventarios.



Las entidades dedicadas a la transformación de un activo biológico tendrán que tomar el modelo al valor razonable para reconocer inicialmente y posteriormente sus activos, cumpliendo los criterios de reconocimientos adoptados por las NIIF para Pymes Sección 34 actividades especiales, si el valor razonable es difícil de determinar, y genere un costo y esfuerzo desproporcionado se podrán medir los activos biológicos al modelo del costo.

El modelo del valor razonable no toma el valor neto del mercado, es decir, a este valor se le debe descontar los costos estimados de venta y los cambios que se presenten, se deben contabilizar con cambios en resultados según corresponde ingreso (ganancias) o gasto (pérdida). Adicional al instante de hallar el valor razonable se debe deducir los costos de transporte.

Referencias

Agudelo Gutiérrez, D. C. (2014). *Implicaciones del uso de criterios de medición según NIIF para activos biológicos en empresas del sector cafetero en Colombia* (Tesis de Maestría). Universidad Nacional de Colombia. Bogotá.

Baker Tilly Colombia Consulting. (2012). *El principio de medición: El uso del costo histórico y el valor razonable en las mediciones contables IFRS FULL, IFRS SMEs, COLGAAP*. Pontificia Universidad Javeriana. <https://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/Audire/wff.pdf>

Bueno Ospina, J. A., y Hernández Torres, N. (2016). *Tratamiento contable de un activo biológico, en el sector floricultor aplicando normas internaciones de contabilidad para*

Pymes (Tesis de Especialización). Universidad Jorge Tadeo Lozano. Bogotá.

Cabrera Arias, Y., y Lovera Yepes, E. (2008). *Análisis informativo-comparativo de la norma internacional de contabilidad N° 41 (NIC 41) "Agricultura"* (Tesis de Grado). Universidad de La Salle. Bogotá.

Calvo de Ramírez, A. C. (2005). NIC 41: Tratamiento contable de los activos biológicos y los productos agrícolas. *Revista Contabilidad y Auditoría*, 21(11).

Cameron, E. (2014, junio). *Cambio climático: Implicaciones para la Agricultura*. Business for Social Responsibility. https://www.bsr.org/reports/BSR_Cambio_Climatico_Implicaciones_para_la_Agricultura.pdf

Cardozo Cuenca, H. (2015). *Contabilidad de entidades de economía solidaria bajo NIIF para PyME: Dinámica de cuentas, políticas contables y financieras* (5a. ed.). Bogotá: ECOE Ediciones.

Castrillón Lozano, F. (2019). Tratamiento contable de los activos biológicos. Medición al valor razonable. *Revista El Contador Público*, (201), 22-28.

Díaz Mondragón, M., y Vásquez Carrillo, N. (2013). *Normas internacionales de Información Financiera (NIIF-IFRS): Principios y ejercicios avanzados contabilidad*. Barcelona: Profit Editorial.

Estatuto Tributario Nacional. (s.f.). Art. 95. *Renta bruta especial en la enajenación de activos biológicos*. Recuperado el 21 de junio de 2020 de: <https://estatuto.co/?e=1211>

Flórez Sánchez, E. A. (06 de octubre de 2016). *Entendiendo el Estándar NIIF - Costo o esfuerzo*

desproporcionado. AprendeNIIF.com. <https://aprendeniif.com/entendiendo-el-estandar-niif-costo-o-esfuerzo-desproporcionado/>

Forero Silva, L. Y., y Velásquez Suárez, V. A. (2008). *Tratamiento de activos biológicos en Colombia aplicando la NIC 41 (agricultura)* (Tesis de Grado). Universidad de La Salle. Bogotá.

Fundación de Estándares Internacionales de Reportes Financieros (IFRS Foundation) (2012). *Norma internacional de información financiera 13: Medición del valor razonable*. Ministerio de Economía y Finanzas de Perú. https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF_13_BV2012.pdf

Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). (2010). *Glosario de términos*. NICNIIF. https://www.nicniif.org/files/normas2010/parte%20b/70_glossary%20of%20terms%20f_139.pdf

García Pérez, S. L. (2017). Las empresas agropecuarias y la administración financiera. *Sociedad Mexicana de Administración Agropecuaria*, (10), 583-594

García Rivera, K., López Acosta, M. L., y Cerón Espinosa, H. (2015). Efecto de la NIC 41 en la actividad agrícola en Colombia. *Magazín Empresarial*, 11(28), 23-32.

Gómez Esquivel, Y. M., y González Mendoza, L. M. (2019). *Medición de los activos biológicos en Colombia según la norma internacional de información financiera para pequeñas y medianas entidades* (Tesis de Grado). Universidad Piloto de Colombia. Girardot, Cundinamarca.

Grajales Orozco, L. M., y Montoya Castrillón, M. I. (2017). *Impacto financiero que genera el*

manejo del inventario de activos biológicos y productos agrícolas en el sector pecuario, bajo normas internacionales, NIIF para pymes: Análisis en actividad de gallinas ponedoras (Tesis de Grado). Universidad del Valle. Zarzal, Valle.

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., y Baptista Lucio, M. (2014). *Metodología de la investigación* (6a. ed.). México: McGraw-Hill Interamericana Editores.

Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). (2015). *La norma internacional de información financiera para las pequeñas y medianas entidades (NIIF para las PYMES)*. London: Fundación IFRS.

Labatut Serer, G. (11 de agosto de 2013). *Valoración de los activos biológicos*. <http://gregoriolabatut.blogcanalprofesional.es/valoracion-de-los-activos-biologicos-2/>

Mallungo Polanía, I. N., López León, Y. P., y Cañón Rincón, Y. A. (2018). *Reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos, sección 34 NIIF para Pymes, estudio de caso: Success Flowers SAS* (Tesis de Grado). Universidad Cooperativa de Colombia. Bogotá.

Marcolini, S., Verón, C. S., Goytia, M., Mancini, C., y Radi, D. (2015). Reconocimiento contable de los costos de activos biológicos: El caso planta de durazno. *Saberes: Revista de Ciencias Económicas y Estadística*, (7), 45-67.

Mete, M. R. (2014). Valor actual neto y tasa de retorno: su utilidad como herramientas para el análisis y evaluación de proyectos de inversión. *Revista Fides Et Ratio*, 7, 67-85.

Moya Moreno, L. H. (19 de septiembre de 2018). *Activos biológicos: Propiedades de inversión*. Superintendencia de Sociedades. <https://tinyurl.com/y2qkazby>



- Ortiz, J. (29 de noviembre de 2019). *Investigación exploratoria: Tipos, metodología y ejemplos*. <https://www.lifeder.com/investigacion-exploratoria/>
- Peña Beltrán, A. Y. (2013). *Implementación de nuevos modelos agrícolas en Colombia* (Tesis de Especialización). Universidad Militar Nueva Granada. Bogotá.
- Pérez, J. J. (2018). *Agotamiento o depreciación de los activos biológicos*. <https://docplayer.es/12660475-Agotamiento-o-depreciacion-de-los-activos-biologicos.html>
- Pesántez Peláez, D. del C., y Sangurima Paredes, C. X. (2012). *Análisis sección 34 de NIIF para pymes; actividades especiales: agricultura* (Tesis de Grado). <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/1297/1/tcon599.pdf>
- Plan General Contable. (2019, mayo). *Norma Internacional de Contabilidad - Nic 41: Información a revelar*. https://www.plangeneralcontable.com/?tit=normas-internacionales-de-contabilidad&name=GeTia&contentId=man_nic&manPage=91
- Restrepo Arboleda, W. A., y Úsuga, I. (2018). *Metodología de valoración de activos biológicos a valor razonable según las normas internacionales de información financiera plenas - NIIF aplicado al cultivo del aguacate Hass* (Tesis de Maestría). Universidad EAFIT. Medellín.
- Reyes Maldonado, N. M., Chaparro García, F., y Oyola Moreno, C. A. (2018). *Dificultades en la medición de los activos biológicos en Colombia*. *Contabilidad y Negocios*, 13(26), 21-37. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201802.002>
- Rodríguez García, D. M., y Ruiz Torres, J. C. (2016). Comparación del tratamiento contable y financiero de la NIC 41 agricultura - NIIF para pymes, sección 34 actividades especiales y el Decreto 2649 de 1993. *In Vestigium Ire*, 10(1), 180-197.
- Salazar-Baquero, E. E. (2011). Análisis de las implicaciones no financieras de la aplicación de la NIIF para PYME en las medianas entidades en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 12(30), 211-241.
- Tipos y niveles de investigación*. (17 de octubre de 2017). <http://devnside.blogspot.com/2017/10/tipos-y-niveles-de-investigacion.html>
- Veiga Carballido, M. (2013). *Métodos para la valoración contable de activos biológicos en empresas agrarias* (Tesis Doctoral). https://minerva.usc.es/xmlui/bitstream/handle/10347/10844/rep_656.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Verón, C., Marcolini, S., Calvo, A., y Pozzi, N. (2011). *La concepción de valor razonable y su aplicación en los activos biológicos de largo plazo*. Universidad Nacional de Rosario. <https://core.ac.uk/download/pdf/90646955.pdf>
- Villamil Torres, T. L. (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* (Tesis de Grado). Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia. Chiquinquirá, Boyacá.