

La amortización contable de los activos biológicos

Accounting amortization for biological assets

A amortização contábil dos ativos biológicos

Elena Marcela Arévalo Orjuela¹

Diana Julieth Pulido Moreno²

Adriana María Rangel Díaz³

Fecha de recepción: 15 febrero de 2017

Fecha de aceptación: 22 de abril de 2017

RESUMEN

Este es un artículo de revisión concerniente a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's), específicamente la NIC 41 Agricultura; cuyo objetivo es prescribir el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a revelar relacionada con el área agropecuaria. Una contribución de gran magnitud especialmente para el sector agrícola, los llamados "activos biológicos", definido en la NIC 41 como "un animal o planta vivo". Ya que en la contabilidad tradicional el tratamiento que se le da a estos es ambigua y no se reconoce que están sujetos a una transformación biológica (ej. Crecimiento propio, deterioro, producción y/o procreación) que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en esos activos, y esa característica puede generar incertidumbre o conflicto cuando se aplican métodos contables tradicionales". En este caso el de los costes históricos que no aportan suficiente información financiera que esté ajustada al valor de los mercados extranjeros. Entre uno de los cambios más representativos que ha realizado la NIC 41, se encuentra la aplicación del valor razonable a elementos como los activos biológicos, criterio de medición que no ha sido utilizado por los profesionales contables en el País y que es de gran importancia ya que regula específicamente la contabilidad del sector más importante de la economía como es el agrícola por lo tanto la profesión contable debe tratar de que el reconocimiento contable sea el más ajustado a la realidad, comprensible, comparable en los mercados internacionales.

Palabras clave: Activos biológicos, valor razonable criterios de medición, transformación biológica y gestión del cambio.

Cómo citar este artículo: Arévalo Orjuela, Elena M., Pulido Moreno, Diana J., Rangel Díaz, Adriana M. (2017). La amortización contable de los activos biológicos. *Revista Finnova*. 3(5), 15 - 22.

1 Universidad Minuto de Dios. E-mail: marcela.arevalo1310@gmail.com

2 Universidad Minuto de Dios. E – mail: dpulido@fna.gov.co

3 Universidad Minuto de Dios. E – mail: adri01rangel@gmail.com

ABSTRACT

This is a review article concerning the International Financial Reporting Standards (IFRS), specifically IAS 41, Agriculture; whose objective is to prescribe the accounting treatment, the rendering of the financial statements and the information and disclosure related to the agricultural activity. A contribution of great magnitude especially for the agricultural sector is the so-called “biological assets”, as defined in IAS 41 as “living plants or animals”. Since in traditional accounting the treatment given to these is ambiguous and it is not recognized that they are subject to a biological transformation (e.g. own growing, degenerating, production and/or procreating) which produces qualitative and/or quantitative changes in those assets, and this feature can generate uncertainty or conflicts when traditional accounting methods are applied”. In this case, the historical costs that do not provide enough financial information that is adjusted to the value of foreign markets. Among one of the most representative changes made by IAS 41, is the application of fair value to items such as biological assets, a measurement criterion that has not been used by accounting professionals in the country and that is of great importance since it specifically regulates the accounting of the most important sector of the economy such as agriculture, therefore the accounting profession must try to make the accounting recognition the most adjusted to reality, understandable, comparable in international markets.

Key words: Biological assets, fair value measurement, biotransformation and change management criteria.

RESUMO

O artigo é uma revisão relacionada com as Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIF's), especificamente a NIC 41 Agricultura; cujo objetivo é prescrever o tratamento contábil, a apresentação dos estados financeiros e a informação relacionada com a área agropecuária. Uma contribuição relevante especialmente para o setor agrícola, os chamados “ativos biológicos”, definido na NIC 41 como “um animal ou planta viva”, visto que na contabilidade tradicional o tratamento dado a eles é ambíguo e não é reconhecido que eles são sujeitos a uma transformação biológica (ej. Crescimento próprio, deterioração, produção e/ou procriação) que produza mudanças qualitativas e/ou quantitativas nesses ativos, e essa característica pode gerar incerteza ou problemas quando se aplicam métodos contábeis tradicionais. Neste caso, os custos históricos que não fornecem informações financeiras suficientes são ajustados ao valor dos mercados estrangeiros. Uma das mudanças mais significativas que a NIC 41 fez foi a aplicação do valor justo a elementos como os ativos biológicos, um critério de medição que não tem sido utilizado pelos profissionais de contabilidade no país e é de grande importância, uma vez que controla especificamente a contabilidade do setor mais importante da economia, como a agrícola. Por tanto, a profissão de contábil deve tentar fazer com que o reconhecimento contábil seja mais adequado a realidade, compreensível e comparável nos mercados internacionais.

Palavras Chave: Ativos biológicos, valor razoável, critérios de medição, transformação biológica e gestão da mudança.

Introducción

La adopción e implementación de las normas internacionales en Colombia, ha sido un desafío para los empresarios, inversionistas, proveedores, clientes, socios y contadores públicos titulados y en curso, debido a que la aplicación de la norma conlleva a interrogantes, inquietudes, dudas e incertidumbre acerca del cómo se llevará a cabo su implementación y los responsables de aplicarlas en sus respectivos entes económicos.

Uno de los temas que más inquietudes ha generado es la norma internacional de Contabilidad (NIC 41), activos biológicos, y es apenas razonable la preocupación que genera, debido a que en la norma local el contenido de la sección no tenía mayor complicación, ya que el Plan Único de Cuentas (PUC), lo clasificaba como inversiones, refiriéndose a agricultura o pesca) o inventarios (refiriéndose a cultivos

en desarrollo, productos extraídos y/o procesados, productos agrícolas y forestales, subproductos, productos de pesca, semovientes, especies mayores, especies menores), y bajo norma internacional se cubre sobre el tema de tratamiento contables, presentación en los estados financieros y la información a revelar de la actividad agrícola, definiéndola como la gestión por parte del ente económico de la transformación biológica de animales vivos o plantas.

Metodología

Se utiliza una metodología descriptiva, Según Sabino (1986) “La investigación de tipo descriptiva trabaja sobre realidades de hecho, y su característica fundamental es la de presentar una interpretación correcta. Este artículo permite conocer, analizar e interpretar las normas internacionales en lo concerniente a la armonización contable de los activos biológicos sección 34.

A través de la lectura exhaustiva de documentos de las Normas Internacionales de Contabilidad en especial la que compete a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 41-Agricultura, en lo concerniente a la armonización contable de los activos biológicos sección 34. En el artículo se utilizará como instrumento la recolección de opiniones de expertos nacionales e internacionales en el tema (IFRS, Junta central de contadores, ministerio de hacienda y crédito público y Ministerio de industria y comercio), libros de investigación, revistas, folletos, libros de normatividad en Colombia; Decreto 2649, páginas de internet en el tema de cómo realizar un adecuado tratamiento de activos biológicos en el sector de la agricultura de la NIC.

Antecedentes

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), conocidas por sus siglas en inglés como IFRS (International Financial Reporting Standards), son estándares técnicos contables adoptadas por el IASB, (International Accounting Standards Board), que en un lenguaje propio trata de estandarizar las normas contables

en un punto en común, una homologación, una armonización, comprensible, transparente para generar información financiera que sea comparable entre los países.

Lehman (2005), afirma que los proyectos internacionales de armonización contable se encuentran orientados a nociones de utilidad para la toma de decisiones y la representación fiel. Se hace necesario revisar la literatura del proceso de armonización contable y los conceptos básicos de las NIIF, enfatizando en el tema específico que son los activos corrientes, los Activos Biológicos de esta manera tener una clara idea del tratamiento contable con respecto a estos activos.

La NIC 41 define conceptos relevantes sobre Activos biológicos “Animal vivo o una planta”, que se clasifican en consumibles y activos biológicos para producir frutos. La NIC 41 Agricultura se ocupa de regular el tratamiento contable de los activos biológicos (animales vivos y plantas) y de los productos agrícolas procedentes de los anteriores, los cuales están relacionados con la actividad agrícola, comienza desde el estudio de la información financiera en las empresas agrícolas hasta la adopción de las normas.

Se compone de: Objetivo de la misma y 59 párrafos agrupados de la siguiente manera:

- Alcance
- Definiciones a. Relacionadas b. Generales
- Reconocimiento y medición
- Ganancias y pérdidas
- Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable
- Subvenciones del gobierno
- Presentación e información a revelar a. Presentación b. Información a revelar i. General ii. Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser

medido con fiabilidad iii. Subvenciones del gobierno

- Fecha de vigencia y transición Además incluye un Apéndice, que no forma parte de la Norma, con ejemplos de presentación de los Estados financieros y medición de los Activos biológicos separando el crecimiento vegetativo de los bienes, del cambio de precios de los mismos.

La medición de los activos biológicos, según la NIC 41 “la empresa debe reconocer un Activo Biológico solamente cuando”:

- Se controla dicho bien como resultado de hechos pasados
- Controla los beneficios económicos que probablemente genere el bien
- El valor razonable o su costo puedan ser medidos confiablemente

Tabla 1.

Cronología de las NIC 41

1994	Decisión de acometer el estudio de la información financiera en las empresas
1996	Publicación del borrador de Declaración de Principios sobre la agricultura
1999	Aprobación del borrador E65 de propuesta sobre Agricultura
2000	Aprobación de la NIC 41 Sobre Agricultura
2001	Publicación de la NIC 41 sobre Agricultura
2003	Entrada en vigor para ejercicios con inicio a partir del 01-02-2003
2003	Publicación en el D.O de la Unión Europea del Reglamento por el que se adopta, entre otras la NIC 41
Nota: Tomado de Vera. S. Monografías sobre las NIIF agricultura. Pág. 363	

Teniendo en cuenta la importancia del tema, en los últimos años en Colombia y en el mundo se compila información de una serie de autores que evalúan las NIIF en especial los activos biológicos, de acuerdo a los diferentes puntos de vista, desde su definición hasta lo concerniente a los costos históricos, el valor razonable de los mismos, basándose en el Estándar Internacional que aborda el tema de los activos biológicos en la Norma Internacional de Contabilidad -NIC- 41.

Con respecto a la conveniencia del costo histórico como lo abstrae García (2008) la axiomática construida por Ijiri (1975) permite reconocer que la contabilidad convencional, así como es sinónimo de la aplicación de la regla de imputación (costos históricos) también requiere la existencia de los valores de mercado para los recursos no monetarios y de la existencia de un recurso que permita monetizar las transacciones. Esto nos hace mención a que los costos históricos son trascendentales, pero se hace

necesario de apoyarse de los valores del mercado. Es de resaltar que la normativa internacional al respecto, la NIC 41, incorpora como principal criterio de valoración el del activo biológico, además del precio de adquisición y el coste de producción”, de acuerdo con Arimanya, (2013). La NIC 41 establece que la empresa debe presentar en el balance el importe de sus activos biológicos y sus productos agrarios por separado, dando un amplio volumen de información sobre los mismos en los estados financieros, según Arimanya, (2013).

En el siguiente cuadro se presentan algunos ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección, de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad 41 referida a la Agricultura (NIC 41):

Tabla 2.

Ejemplo de Activos biológicos NIC 41

Activos biológicos (NIC 41)	Productos agrícolas (NIC 2)	Productos resultantes del procesamiento
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Árboles tratados	Troncos, madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Te, tabaco curado
Vides	Uvas	Vinos
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

Nota: Fuente: NIC 41, párrafo. 4

Un ejemplo sencillo sería el de la vida, la planta es un activo biológico y debe contabilizar a la NIC 41 en el caso de una empresa de vino, la uva sería un producto agrícola o sea un inventario catalogado en la NIC 2. También el de una empresa de animales que compra y vende cerdos, su actividad no es la producción, en este caso no tiene una actividad agrícola, por lo cual los cerdos serán clasificados como inventario.

El manejo contable de los activos biológicos va a depender de la intencionalidad de la producción y de las características propias de la especie animal o vegetal que se esté utilizando. Por lo tanto, hay activos biológicos que no se deprecian y otros que sí lo hacen, experimentando un agotamiento de su capacidad productiva a través del tiempo. Para su depreciación llamado actualmente en la norma “cálculo del agotamiento de animales”:

Según NIC 41, El cálculo del agotamiento de animales (depreciación) se puede realizar a través del método de la línea recta, considerando la vida útil probable del animal, la edad, el valor de reposición o valor razonable en el mercado y el valor residual, descarte o salvamento.

Puntos a tener en cuenta:

- **Vida útil probable:** este relaciona la vida útil del animal, bajo los beneficios que genera el

animal si este activo es menor a los costos de producción es necesario reemplazarlo.

- **Valor de reposición, valor razonable o valor en libro:** trata del intercambio de un activo para cancelar un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado mediante la transacción libre, su valor razonable es basado en la ubicación y condición, referente actual un ejemplo es: valor razonable del ganado vacuno en una finca es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el costo del transporte y otros costos de llevar las reses a ese mercado.

- **Valor residual, descarte o salvamento:** En animales es considerado como el valor del activo en el mercado una vez agotado se calcula con base a su peso y el valor de carne en piel o sacrificado.

El tratamiento contable como menciona Verdesoto (2015) “tanto como la agricultura la NIC 41 también arrastra o incluye los tratamientos para los Activos Biológicos, los procesos contables, y su transformación, sea este desde su inicio (nacimiento), hasta su venta” Esta norma establece un tratamiento contable con respecto a la valoración de los activos biológicos en lo concerniente al valor razonable. Para la presentación contable los activos biológicos ocupan una categoría independiente dentro del balance general como no circulantes (no se espera que se ejecuten durante el siguiente año posterior a la fecha del balance) así mismo deben

Tabla 3.

Vida útil probable para algunas especies de interés zootécnico

Especie animal	Vida útil probable (años)
Machos reproductores	
Toros	5
Búfalos	7
Carneros	5
Caprinos	5
Verracos	5
Hembras reproductoras	
Vacas	8 partos
Búfalas	18
Ovejas	5
Cabras	5
Cerdas	6

Fuente. Tomado de Pérez. J. (2017) Agotamiento o Depreciación de los Activos Biológicos.

ser clasificados dentro de la sección de activos no corrientes en el Estado de Situación Financiera, se recomienda una descripción cuantificada de cada grupo de activos biológicos, si es necesario o adecuado indicar cuáles son los activos para el consumo y cuales se mantienen para producir frutos.

- Para su reconocimiento inicial, los activos biológicos de la NIC 41 grupo 1: deben ser medidos por su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, si este activo mencionado no puede ser medido, la entidad solo podrá reconocerlos al costo menos su depreciación acumulada menos la pérdida por deterioro del valor que pueden ser imputables. De acuerdo con Ramírez (2011) Los activos biológicos para ser tomados en cuenta o ser reconocidos como tales deben ser de sucesos de ejercicios pasados, se pueda controlar los beneficios económicos, y su valor razonable pueda ser medido razonablemente.

La medición del bien se realizará: Valor razonable menos los costos en el punto de venta, según el punto 12 de la NIC 41. Un ejemplo sería que una empresa piscícola tiene un contrato para vender los peces a un precio futuro a US\$ 3 kilogramos. El precio del mercado es de US\$ 4 kilogramos al 31 de

Tabla 4.

Valor razonable de Activos biológicos

(+) valor de mercado del activo agrícola.....XXX
(-) Coste estimado hasta el punto de venta(XXX)
- Costes de carga y descarga.....xxx
- Costes de transportexxx
- Otros costes.....(xxx)
(=) Valor razonable.....
XXX
(-) Costes estimados en el punto de venta.....(XXX)
- Comisiones.....xxx
- Gravámenes.....xxx
- Otros costes.....(xxx)
(=) Valor asignable al activo agrícola.....XXX

Fuente. (Vera 2004)

diciembre de 2014. El valor razonable utilizando el precio de mercado a 31 de diciembre de 2014 es por US \$4 kilogramos.

La medición del bien se realizará: Valor razonable menos los costos en el punto de venta, según el punto 12 de la NIC 41. Un ejemplo sería que una empresa piscícola tiene un contrato para vender los peces a un precio futuro a US\$ 3 kilogramos. El precio del mercado es de US\$ 4 kilogramos al 31 de diciembre de 2014. El valor razonable utilizando el precio de mercado a 31 de diciembre de 2014 es por US \$4 kilogramos.

Las normas internacionales (NIC 41) han sido adaptadas por diversos países como Australia, Nueva Zelanda y Hong Kong cuyas normativas son idénticas. En Francia hicieron su plan contable de acuerdo a las necesidades de las empresas agrarias y en el Norte de América tanto el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) como el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) defienden la valoración de los activos biológicos y productos agrarios al coste histórico como afirma Benavente (2009).

Para efectuar esa normativa Francia representa evidentemente en Europa el país de mayor tradición en el ámbito contable agrícola, en el año 1965 presentó el primer proyecto de plan contable para una empresa agrícola, El PGCAF denomina bienes vivos al conjunto de animales y vegetales empleados

en la actividad productiva de la empresa como inversiones económicas de carácter fijo o circulante en curso de producción.

En Estados Unidos establece la valoración de las existencias de acuerdo al coste o mercado, sobre la valoración de productos agrícolas. Australia recomienda para los productos vegetales recolectados el uso del valor de mercado (farmgateprice) obtenido por diferencia entre el precio de venta y los costes de transporte y venta. Nueva Zelanda sugiere desglosar los cambios en el valor del ganado en dos componentes -cantidad y precio- y, aunque deja libertad para el tratamiento de las ganancias no realizadas, aconseja optar por el criterio de la realización para su incorporación a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso colombiano en julio de 2009 se emitió la ley 1314 que se refiere a la convergencia con las normas internacionales de contabilidad y de información financiera. "... la acción del estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios (art 1 ley 1314/2009).

Conclusiones

Las normas internacionales de información financiera (NIIF) se hacen necesarias para armonizar la información financiera, en nuestro caso colombiano que sea coherente con la exigencia de los mercados internacionales que requieren de unos estados financieros de aceptación general que sirva a los socios, proveedores.

Las NIC 41 hacen un aporte relevante en el tema de activos biológicos, ya que la contabilidad tradicional solo se basa en el coste histórico y en el principio de realización, se deberá tener en cuenta el concepto valor justo como medio de valoración, es decir el activo biológico tiene que ser medido con base en el momento de reconocimiento inicial y se vuelve a medir cada año, es ahí en la variación que se genera la diferencia.

El impacto de esta normativa internacional se verá reflejado en la operación, afectando indicadores de gestión, reparto de utilidades en los sistemas y procesos administrativos y permitirá elaborar una información financiera comparable. Falta conocimiento de la norma, pero sin importar lo confuso que sean, todas las empresas, tendrá que adoptar las normas internacionales, y el sector agrícola no escapa de ello, esto obliga a los profesionales a estudiar, investigar y entender aún más el tema de las NIIF y en la información anexa de estas normas.

Bibliografía

Amat, O., & Perramon, J. (2006). *Normas Internacionales de Contabilidad Online NIC/NIIF*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.

Arimany, N., Farreras, M. À., & Rabaseda, J. (2013). Alejados de la NIC 41: ¿Es correcta la valoración del patrimonio neto de las empresas agrarias? *Economía Agraria y Recursos Naturales*, 27-50.

Calvo de Ramírez, A. C. (2005). NIC 41: Tratamiento contable de los activos biológicos y los productos agrícolas. "XXVas. Jornadas Universitarias de Contabilidad y I Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad". Buenos Aires: Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires.

Ceriani, M. A., & Vigil, J. I. (2014). Problemas y desafíos recientes de las normativas contables para los estados financieros en la actividad agropecuaria. *Ciencias Económicas*, 75 - 89.

CONGRESO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA . (13 de Julio de 2009). Ley 1314 de 2009. "Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia". Bogotá.

García Casella, C. L. (2010). Un interesante cuestionario relativo a la posible medición del llamado Fair Value o Valor Razonable. (F. d.-U. Aires, Ed.) *Contabilidad y Auditoría*(31), 36 - 59. Obtenido de <http://ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/Contyaudit/article/view/55/59>

Internacional Accounting Standards Committee Foundation. (2003). *Norma Internacional de*

Contabilidad 41. Agricultura. Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/41_NIC.pdf

International Accounting Standards Board (IASB). (2009). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Parte A.* Obtenido de Ministerio de Industria, Comercio y Turismo: <http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/niif/>

Lehman, G. (2005). A critical perspective on the harmonisation of accounting in a globalising world. *Critical Perspectives on Accounting*, 975-992.

Mantilla, S. A. (2013). *Estándares - Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF)*. Bogotá: ECOE Ediciones.

Pérez, J. J. (2017). *Agotamiento o depreciación de los activos biológicos.* Obtenido de Departamento de Estudios Regionales y Urbanos, Instituto de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad del Zulia: [https://www.](https://www.academia.edu/15251396/AGOTAMIENTO_O_DEPRECIACION_DE_LOS_ACTIVOS_BIOLÓGICOS)

[academia.edu/15251396/AGOTAMIENTO_O_DEPRECIACION_DE_LOS_ACTIVOS_BIOLÓGICOS](https://www.academia.edu/15251396/AGOTAMIENTO_O_DEPRECIACION_DE_LOS_ACTIVOS_BIOLÓGICOS)

Sabino, C. (1992). *El proceso de investigación.* Obtenido de <https://metodoinvestigacion.files.wordpress.com/2008/02/el-proceso-de-investigacion-carlos-sabino.pdf>

Trujillo del Castillo, J. I. (14 de Noviembre de 2012). *Los PUC y las cuentas de orden frente a las NIIF/IFRS.* Obtenido de Actualícese: <http://actualicese.com/opinion/los-puc-y-las-cuentas-de-orden-frente-a-las-niifirs-jose-israel-trujillo-del-castillo/>

Vera, S. (2004). *"Agricultura", Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera.* Madrid: AECA-Recoletos.

Verdezoto Reinoso, M., & Vargas Jiménez, M. (2015). *Introducción a la Contabilidad Agropecuaria.* (U. T. Machal, Ed.) Ecuador: Ediciones utmach.