David Ricardo Velandia Sanchez
Julio de 2018
Universidad Militar Nueva Granada
Bogota
Diplomado en Normas Internacionales de Información Financiera

Resumen

La globalización trae consigo grandes cambios para los países, obligando a las empresas a generar estrategias para ser competentes en el mercado, la implementación de las normas internacionales de información financiera en Colombia surgió como una herramienta para ayudar a las empresas a generar confianza entre los usuarios de la información y poder mantenerse al mismo nivel de las compañías del exterior.

El sector agrícola no es ajeno a los cambios internacionales y en Colombia particularmente la agricultura tiene un gran potencial de crecimiento por esto se hace necesario que las empresas presenten estados financieros con bases uniformes universalmente para atraer el interés de inversionistas nacionales y extranjeros que aporten el capital necesario para para poder desarrollar una industria agraria.

El objetivo del presente trabajo es describir el tratamiento contable de un cultivo de plantas con base en lo establecido en la NIC 41, tomando como ejemplo una unidad de negocio que se dedica a la elaboración y comercialización de productos a base de cannabis.

Se ha determinado realizarlo sobre este tipo de cultivos por las diferentes destinaciones y clasificaciones que tiene la planta, dándonos una visión más amplia de algunos de los procesos agrícolas aplicados a este tipo de actividades, así como las diferencias en cuanto al tratamiento contable aplicable a cada producto resultante al final del proceso productivo, como lo es la obtención de productos agrícolas y de nuevos activos biológicos.

Palabras clave: Activo biológico, NIC 41, transformación biológica, valor razonable

.

Abstract

Globalization brings great changes for countries, forcing companies to generate strategies to be competent in the market. The implementation of international financial reporting standards in Colombia emerged as a tool to help companies generate trust among users of information and being able to keep up with foreign companies.

The agricultural sector is not strange to international changes and in Colombia particularly agriculture has a great potential for growth, which is why it is necessary for companies to present universally uniform financial statements in order to attract the interest of national and foreign investors that contribute the capital needed to develop an agricultural industry.

The objective of this paper is to describe the accounting treatment of a crop of plants based on the provisions of NIC 41, taking as an example a business unit that is dedicated to the development and marketing of cannabis-based products.

It has been determined to perform this type of crop for the different destinations and classifications that the plant has, giving us a broader view of some of the agricultural processes applied to this type of activity, as well as the differences in the accounting treatment applicable to each resulting product at the end of the production process, such as obtaining agricultural products and new biological assets.

Keywords: Biological asset, IAS 41, biological transformation, fair value

Tabla de Contenidos

Introducción.....5
Medición y reconocimiento 9
Informacion a revelar 13
Conclusiones.....17
Referencias 18

Introducción

Colombia es un país privilegiado por la diversidad de sus recursos naturales, de tal manera que la agricultura colombiana es una importante fuente de ingreso para el país, ocupando un papel fundamental en el desarrollo económico, contribuyendo a bajar la tasa de pobreza como principal generador de empleo en las áreas rurales.

Con la globalización el país y el particular el sector agrícola se han enfrentado a una gran cantidad de retos tanto en el mercado nacional como internacional en materia de competitividad y efectividad en el aprovechamiento de los recursos, el gobierno nacional con la ley 1314 de 2009 busca que la contabilidad en Colombia posea unas bases uniformes en cuanto a lenguaje financiero universal se refiere, de modo que las empresas puedan tener acceso a nuevos mercados y puedan atraer inversionistas extranjeros que aporten capital de trabajo para el aumento de la producción y el desarrollo mismo del negocio.

Teniendo presente que uno de los objetivos principales de las normas internacionales de información financiera es mostrar la realidad económica de las empresas, emitiendo normas que sean relevantes para la presentación de estados financieros y entendiendo que cada negocio tiene unas características particulares que requiere de un tratamiento especial de acuerdo a su naturaleza, en el año 1994 el consejo del IASC tomo la decisión de desarrollar una norma internacional que estuviera enfocada principalmente en la actividad agrícola; en diciembre del año 2000 el consejo aprobó la NIC 41, la cual fue emitida en diciembre del 2003 y que ha tenido pequeñas modificaciones como consecuencia de la aplicación de otras normas, como la NIC 16 propiedad, planta y equipo, NIIF 13 Medición del valor razonable, y NIIF 16 Arrendamientos.

La NIC 41 establece, el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento (momento que transcurre a partir de la siembra y hasta la recolección de la cosecha), según Camargo la siembra es el proceso por el cual se induce al surgimiento activo biológico; Recolección es el término utilizado para la extracción de activos biológicos hasta el punto de venta; Cosecha, es la etapa en donde el activo biológico está maduro o el producto del mismo está a punto de ser recolectado producción (dada por la siembra de semillas, abonos y fertilizantes para la creación de un activo biológico) y procreación (creada al momento de injertar esquejes según Darwin son los enraizamientos que sirven para crear el injerto y de esta forma obtener las rosas, que al conjugarse se pueden crear diferentes variedades y plantas), así como la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. También exige la valoración de estos activos biológicos, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial tras la obtención de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable, en el caso que la cuantificación no pueda ser determinada por efectos de peso promedio o cantidades cuantificables de difícil determinación que puedan generar errores considerables al proceder a su reconocimiento inicial. Sin embargo, la NIC 41 no se ocupa del procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha.

(Ballesteros, 1996, p.378-385).

Adicional a esto la implementación de esta norma se hace necesaria porque los activos relacionados con la actividad agrícola, así como los cambios biológicos a los que estos se ven expuestos, están excluidos del alcance de otras normas internacionales de contabilidad, (NIC 2, NIC 16 entre otras), en parte porque la particularidad de la actividad agrícola dificulta la

aplicación de modelos contables que se han utilizado tradicionalmente como los que se basan en el costo histórico.

De igual forma de acuerdo a la establecido por la IASB para efectos de la NIC 41 Mejía (2005) afirma que se debe entender por actividad agrícola:

La gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos (se define como transformación biológica la serie de movimientos que comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos), ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes. La actividad agrícola posee una serie de características especiales las cuales son: Capacidad de cambio, lo cual hace referencia a que todas las plantas y animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas; gestión del cambio, entendiendo por esta a las actividades generadas por parte de la gerencia para facilitar las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura , fertilidad y luminosidad), Tal gestión distingue a la actividad agrícola de las otras actividades; medición del cambio esta característica hace referencia tanto al cambio cualitativo (por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como el cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y numero de brotes) conseguido por la transformación biológica , es objeto de medición y control como una función rutinaria de la gerencia.(p.153).

Para la explicación del tratamiento contable de acuerdo a lo establecido en la NIC 41 se tomará como referencia un cultivo de cannabis, se describirá a continuación brevemente el proceso y el tratamiento a seguir según cada etapa de la actividad agrícola hasta llegar al punto de cosecha. La unidad económica dispondrá de un terreno en el cual se tendrá el cultivo y por tanto se dará la transformación biológica de las plantas (activos biológicos) que se reconocerán como una ganancia o una perdida en el periodo en que aparezcan.

Al respecto la norma NIC 41 especifica:

La NIC 41 no establece principios nuevos para los terrenos relacionados con la actividad agrícola. En lugar de ello, la entidad habrá de seguir la NIC 16 o la NIC 40 Propiedades de Inversión, dependiendo de qué norma sea más adecuada según las circunstancias. La NIC 16 exige que los terrenos sean medidos a su costo menos cualquier pérdida acumulada por deterioro en su valor, o al importe revaluado. La NIC 40 requiere que los terrenos, que sean propiedades de inversión, sean medidos a su valor razonable, o al costo menos cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Los activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 que están físicamente adheridos al terreno (por ejemplo, los árboles en una plantación maderera forestal) se miden, por separado del terreno, a su valor razonable menos los costos de venta.

En caso de que no hubiese un mercado activo para los activos biológicos separados, el valor razonable del cultivo se hallaría restando al valor razonable de los activos combinados (terreno + activo biológico), el valor de los terrenos cuyo tratamiento debe ser de acuerdo a lo establecido en la NIC 16 y las mejoras que se le hayan realizado a este, para la producción de los activos biológicos.

Medición y reconocimiento

Para este tipo de cultivo podemos clasificar los activos biológicos en tres grupos:

a. Plantas hembra destinadas a floración para obtención de aceites del órgano reproductor

b. Plantas hembra destinadas a la obtención de órgano de propagación sexual

c. Plantas macho destinadas a la obtención de cáñamo

en ninguno de los grupos de activos biológicos identificados en el cultivo que se ha tomado como referencia para el presente trabajo, se presenta dificultad para la identificación por separado del valor razonable de los activos, por tanto, el reconocimiento inicial en este tipo de cultivo se haría de la siguiente forma:

1. Terreno al costo menos perdidas por deterioro de acuerdo a lo establecido en la NIC 16, según lo establecido en la norma los terrenos salvo algunas excepciones tienen una vida ilimitada por este motivo el terreno no se depreciará, adicional a esto la NIC 16 especifica "Si el coste de un terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costes."

Si la entidad lo considera necesario podrían tomarse los costes para adecuación del terreno a un nuevo cultivo y amortizarlos durante el tiempo aproximado desde la plantación hasta la cosecha, que se estima de 6 a 8 meses.

2. para el caso de estudio presente y teniendo en cuenta que los precios en el mercado activo de este tipo de productos no son volátiles, el valor razonable del grupo de activos biológicos se determinará mediante la técnica de valoración enfoque del ingreso, en la cual llevaremos a valor presente los flujos de efectivo futuros (ingresos y gastos) generados por el cultivo; para este tipo

de cultivos podemos separar el proceso en dos fases, en la primera fase tenemos el valor de la semilla (dicho valor varía según la especie de planta que se desea sembrar) menos los costos incurridos para la germinación y primera etapa de la planta antes de ser llevada a tierra, en este punto llevaremos a valor presente el costo de la turba(sustrato necesario para la germinación de la planta) que se entenderá como un gasto de periodo, necesarios para que la semilla sufra su primera transformación biológica y pase a ser una plántula, para esta primera fase el valor razonable de los activos biológicos tendría una desvalorización generando una perdida según lo indicado en la norma.

La NIC 41 exige que los cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, de los activos biológicos, sean incluidos como parte de la ganancia o pérdida neta del ejercicio en que tales cambios tienen lugar. En la actividad agrícola, el cambio en los atributos físicos de un animal o una planta vivos aumenta o disminuye directamente los beneficios económicos para la empresa. En el modelo de contabilidad de costes históricos basado en las transacciones realizadas, una empresa que tenga una plantación forestal puede no contabilizar renta alguna hasta la primera cosecha o recolección y posterior venta del producto, tal vez 30 años después del momento de la plantación. Al contrario, el modelo contable que reconoce y valora el crecimiento biológico utilizando valores razonables corrientes, informa de los cambios del valor razonable a lo largo del ejercicio que transcurre desde la plantación hasta la recolección.

(Blanco, 2005, p.239)

Puesto que el objetivo principal de los grupos de activos biológicos identificados no es ser vendidos en la primera fase del cultivo, adicional a esto teniendo presente la finalidad antes mencionada, no se reconocerán costos de venta asociados a esta parte del proceso agrícola, en

caso contrario si este fuera el objetivo del negocio se reconocería el ingreso por la venta de las plántulas menos los costos de venta asociados a la transacción.

En la segunda fase del proceso la plántula se llevara a tierra, para el reconocimiento del valor razonable en este punto, llevaremos a valor presente los costos asociados al proceso productivo como los son micorrizas (hongos necesario para el crecimiento de la planta), fertilizantes, mano de obra por deshierbe y poda, y finalmente los costos asociados a la venta de los productos agrícolas resultantes, así como los ingresos que se espera obtener por la comercialización de las semillas, el cáñamo o la obtención de materia prima para la creación de productos resultantes de un proceso productivo posterior a la cosecha o recolección.

Cabe resaltar que cada grupo de activos biológicos identificado puede tener unos costos y unos ingresos diferentes en el punto de cosecha, por ejemplo en aquellas plantas que se destinan a la obtención de órgano de propagación sexual, pueden no tener como objetivo la comercialización de ningún producto agrícola, si no la obtención de nuevas semillas para la siembra de un cultivo, en caso tal no se reconocerían costos de ventas asociados y el ingreso se reconocería de acuerdo a valor de las semillas en el mercado activo.

Luego de que el cultivo llegue a su punto de cosecha los productos agrícolas obtenidos tas la recolección, flores, cáñamo y semillas resultantes de los grupos de activos biológicos identificados se reconocerán de acuerdo a lo establecido en la NIC 2, y en referencia a la NIC 41 la norma establece:

los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el

valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Informacion a revelar

La NIC 41 en sus párrafos 41 al 43 dice:

La entidad debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.

La revelación exigida en el párrafo 41 puede tomar la forma de una descripción narrativa o cuantitativa.

Se aconseja a las entidades presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo, cuando ello resulte adecuado, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar. Por ejemplo, la entidad puede revelar el importe en libros de los activos biológicos consumibles y de los que se tienen para producir frutos, por grupo de activos. La entidad puede, además, dividir esos valores en libros entre los activos maduros y los que están por madurar. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. Una entidad revelará las bases sobre las que hace estas distinciones.

A continuación, se darán ejemplos de descripciones para cada uno de los grupos de activos biológicos identificados en el cultivo de estudio en el punto de cosecha.

La empresa cuenta con 3 hectáreas cultivadas clasificadas en 3 grupos de activos biológicos de los cuales los primeros dos son grupos de activos biológicos productores puesto que de estos se obtendrán productos agrícolas como la flor de cannabis o las semillas para comercialización, el tercer grupo de activos biológicos lo hemos clasificado como consumible, debido a que los tallos de la planta se recolectaran para producir cáñamo

cuyas fibras se utilizan para elaboración de diferentes tipos de telas, adicional a esto las hectáreas de cultivo están distribuidas de la siguiente forma:

a. Una hectárea con 4.288 Plantas hembra maduras destinadas a floración para obtención de aceites del órgano reproductor, que se estima generen una producción de cerca de 321.600 gramos de cannabis el cual se utilizara en la producción de aceite medicinal, generando un total de 44.874 mililitros de aceite.

b. Una hectárea con 4.000 Plantas hembra de diferentes especies destinadas a la obtención de órgano de propagación sexual de las cuales se obtienen aproximadamente 10.000 semillas por planta, para un total de 40.000.000 de semillas

c. Una hectárea con 4.000 Plantas macho destinadas a la obtención de cáñamo, de las cuales se estima obtener 2.000 Kg. que se utilizaran en la elaboración de telas.

La descripción cuantitativa dada en los ejemplos sirve como dato de la producción final utilizada como flujo de efectivo futuro para la estimación del valor razonable del cultivo en los periodos en que este deba reconocerse.

Adicional a la descripción anterior la norma también aconseja, aun cuando no es una exigencia, que se haga la revelación de los efectos generados por los factores que se traduce como un cambio en el valor razonable de los activos biológicos separando los que son a causa de cambios biológicos, de los causados por cambios de precios en el mercado, aunque para el tipo de cultivos de poca duración como el expuesto en el presente trabajo no se recomienda revelar esta información de forma separada puesto que el ciclo de producción de esta clase de negocio es inferior a un año, resulta inútil proporcionar estos datos por lo corto del tiempo y la baja volatilidad en los precios para este tipo de productos agrícolas.

La norma también exige que se revelen las diferencias del valor en libros de los activos biológicos entre el inicio y el final del periodo corriente, en el párrafo 50 la NIC 41 especifica:

La entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:

(a) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta;

(b) los incrementos debidos a compras;

(c) las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;

(d) los decrementos debidos a la cosecha o recolección;

(e) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;

(f) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y

(g) otros cambios.

Para esta clase de cultivos la entidad presentaría dos conciliaciones, la primera en lo que hemos denominado fase 1, en la cual la semilla ha sufrido su primera transformación biológica importante y de la cual ha surgido un activo biológico que podría por si solo ser

comercializable (plántula), en este punto es importante mencionar que las plántulas antes de ser llevadas a tierra podrían también considerarse activos mantenidos para la venta en cuyo caso se controlarían de acuerdo a la NIIF 5 y se revelaría en la conciliación como una disminución en el valor de los activos biológicos y un aumento en el valor de los activos mantenidos para la venta.

La segunda conciliación iniciaría con el valor razonable de la plántula y la diferencia en libros con el valor razonable de la planta en punto de cosecha, parte del proceso en el que se generarían los ingresos obtenidos por el cultivo, durante la maduración de la planta no se obtienen ingresos adicionales, solamente gastos asociados al cuidado del cultivo y otros propios de la actividad agrícola.

Conclusiones

La NIC 41 es indispensable si se quiere realizar una transformación de las empresas dedicadas a la actividad agrícola y avanzar hacia la competencia en los mercados internacionales, en este tipo de actividades productivas se puede observar la importancia de la clasificación de los activos biológicos y el reconocimiento real del valor de estos en los periodos correspondientes, permitiendo así hacer una análisis más profundo del ciclo del negocio, tener una visión más amplia de la empresa frente al mercado y poder detectar oportunidades de desarrollo que no solo contribuyan al crecimiento de la entidad si no del sector agrícola en general.

La implementación de las normas internacionales en todos los sectores de la económica y en el caso particular de la agricultura, crea un cambio en la forma como se analiza y se presenta la información financiera, evidenciando la realidad económica de las empresas, permitiendo además implementar controles que ayuden a la gestión de la administración.

Referencias

Ballesteros, E. (1996). Contabilidad agraria. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa.

Blanco, Y. (2005). Normas nacionales e internacionales de información financiera. Bogotá: Instituto Nacional de Contadores Públicos.

International Accounting Standards Committee Foundation. Normas internacionales de información financiera 2003: donde se incluyen tanto las normas internacionales de contabilidad como las interpretaciones. Texto completo de las normas internacionales de información financiera emitidas a 1 de enero de 2003; traducción José Antonio Gonzalo Angulo... [et al.]. London: International Accounting Standards Committee Foundation, 2003.

Marmolejo, A. & Villamizar, N. (2006). Manual para la adopción de la norma internacional contable número 41, tratamiento contable de los activos biológicos en sus diferentes etapas, en el sector floricultor particularmente en el cultivo de rosas [tesis]. Universidad de San Buenaventura: Bogotá, Colombia.

Mejia, E. (2005). Contaduría internacional: aproximaciones a los estándares internacionales, Carlos Alberto Montes Salazar. Armenia: Universidad del Quindío.

Cabrera, Y. & Lovera, E. (2008). Análisis informativo – comparativo de la norma internacional de contabilidad No. 41 (NIC 41) “Agricultura” [tesis]. Universidad de La Salle: Bogotá, Colombia.

Ceriani, A. & Vigil, J. (2014). Problemas y desafíos recientes de las normativas contables para los estados financieros en la actividad agropecuaria. Ciencias Económicas, 11(02), 75-89.