

Efecto de la NIC 41 en la actividad agrícola en Colombia

Effect of NIC 41 in agriculture in Colombia

COLCIENCIAS TIPO 2. ARTÍCULO DE REFLEXIÓN

RECIBIDO: AGOSTO 21, 2015; ACEPTADO: SEPTIEMBRE 23, 2015

Katherin García Rivera

kathe-garcia07@hotmail.com

Martha Lucía López Acosta

marthalucia14@hotmail.com

Harold Cerón Espinosa

haroldceron@gmail.com

Universidad Santiago de Cali, Colombia

Resumen

La actividad agrícola tiene un papel fundamental en la sostenibilidad ambiental, la reducción de la pobreza y el hambre, y la seguridad alimentaria; el sector agrícola colombiano, que en los últimos años ha tenido una participación destacada en los mercados no es ajena a su obligación de acoger las Normas Internacionales de Información Financiera, para poder presentar sus reportes de manera clara y transparente, ya así generar confianza entre los usuarios de la información y competir, al mismo nivel, con las demás empresas de su sector en el mundo. El objetivo general de esta investigación fue el de analizar el efecto de la aplicación de la NIC 41 en Colombia, en lo que se refiere al manejo de las transacciones, la presentación de los estados financieros y el impacto tributario.

Palabras clave

NIIF; Comité Internacional de Estándares de Contabilidad; NIC 41; agricultura; reportes financieros.

Abstract

Agricultural activity plays a key role in environmental sustainability, poverty and hunger reduction, and food security; Colombian agricultural sector in recent years has played a major role in international markets, forcing companies benefiting from the International Financial Reporting Standards in order to present financial information in a clear and transparent manner in order to build trust among users of information and compete at the same level with other companies in the world. The overall objective of this research is to analyze the effect that cause the application of IAS 41 in Colombia, as regards the management of transactions, presentation of financial statements and tax impact.

Keywords

IFRS; IASC; IAS 41; agriculture; financial reports.

I. INTRODUCCIÓN

Con la llegada de la globalización y la internacionalización económica surge la necesidad de alcanzar mejores niveles de competitividad que faciliten un buen posicionamiento en los mercados globales. Para lograrlo se hace necesario ofrecer información de alta credibilidad y utilidad que permita la toma de decisiones empresariales, de inversión y oportunidad de negocios. Las normas internacionales de información financiera son el resultado de muchos estudios, realizados por diferentes entidades financieras, educativas y de profesionales del área contable a nivel mundial, realizadas con el fin de estandarizar la información presentada en los estados financieros y generar confianza entre sus usuarios.

Colombia, con la firma de Tratados de Libre Comercio [TLC] ha entrado en el proceso de globalización, lo que hace que no se escape a sus efectos y deba acogerse a las disposiciones internacionales, para poder competir y alcanzar un desarrollo armónico de la actividad empresarial, tanto de las personas naturales, como de las jurídicas, de las nacionales y las extranjeras.

Con la Ley 1314 de 2009 el Gobierno colombiano busca utilizar un mismo lenguaje financiero, conformando un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de cumplimiento exacto. Con la aplicación de las NIC se hace necesario no solo analizar los efectos en la elaboración y presentación de la información financiera, sino evaluar lo que hace referencia a la comparación con las normas existentes, pues la internacionalización exige información financiera comparable.

Marmolejo y Villamizar (2006) diseñaron un manual para la adopción de la NIC 41, relacionado con el tratamiento de los activos biológicos, para los productos del sector floricultor, con el fin de caracterizarla en los conceptos más relevantes y traerlos al contexto colombiano.

En esta misma línea de investigación, Forero y Velásquez (2008) determinaron la normatividad y el tratamiento contable de la actividad agrícola en Colombia e hicieron una comparación entre el Decreto 2649/93 y la NIC 41, con el fin de conocer con anticipación las consecuencias de aplicar las normas internacionales de información financiera en los estados financieros del sector agrícola.

Otro trabajo de investigación que también se refiere al análisis comparativo de la normatividad nacional con la

internacional, es el realizado por Cabrera y Lovera (2008), quienes se enfocan en los beneficios que trae la adopción, armonización y aplicación de la NIC 41 en el manejo de las transacciones y cuentas de la actividad agrícola, de acuerdo con un análisis cualitativo, evolutivo y comparativo de dicha norma, que les permite emitir un concepto final de sus características y ventajas.

En los trabajos de investigación que se refieren a las experiencias de otros países en la adopción de las normas internacionales de información financiera en general, se encontró que Bonilla, Saavedra, y Amariz (2011) analizaron el impacto tributario en los países que ya han adoptado la norma, con el fin de dimensionar el impacto tributario que la convergencia podría tener en Colombia. El trabajo mide el impacto tributario en Venezuela, Chile, Costa Rica, Perú y Panamá.

El trabajo de investigación realizado por Olivos (2012) encontró algunas experiencias de Chile en el proceso de convergencia de las NIIF y analiza cómo éstas se pueden tener en cuenta al momento de realizar la adopción en Colombia, considerando especialmente el impacto en la valoración de los activos biológicos en el sector pyme agrario.

En Colombia, el sector agrícola ha sido clave en su estructuración social y económica; este sector llegó a representar el 60% del PIB y, pese a que en los últimos años se ha registrado una significativa disminución, su participación sigue siendo alta (Gutiérrez, 2009). En la actualidad el sector agropecuario, la industria manufacturera, el sector del comercio y el sector financiero son los más representativos de la economía nacional, pues la suma total del aporte de estos sectores al PIB es cercano al 60%, mientras que el porcentaje restante proviene de otros sectores como: la explotación de minas y canteras; la electricidad, el gas y el agua; la construcción; el transporte y almacenamiento; los servicios personales; los servicios del Gobierno, etc.

La agricultura ocupa un renglón importante dentro de la economía colombiana y tiene un papel fundamental en la sostenibilidad ambiental, la reducción de la pobreza y del hambre y la seguridad alimentaria (Perfetti, Balcázar, Hernández, & Leibovich, 2013)

Sin embargo, esta actividad se ha visto estancada porque muchos agricultores la manejan con base en la experiencia familiar y no como una empresa. Sumado a ello, no cuentan con un sistema de contabilidad adecuado

que les permita medir su eficiencia (Cabrera & Lovera, 2008).

La NIC 41 sobre agricultura, establece el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a revelar en una empresa agrícola, tema no desarrollado por otras normas de contabilidad (Cabrera & Lovera, 2008). Por tanto, las empresas colombianas que puedan competir en los mercados internacionales deben aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera [NIIF], para el caso específico de la actividad agrícola la NIC 41 (Velásquez, 2013), pues de no hacerlo se verían seriamente afectadas, no solo por las sanciones establecidas por el Estado, sino por la pérdida de mercados.

Se hace necesario realizar la investigación para que su resultado sirva de referencia a empresarios, profesionales en ejercicio activo y formativo de la profesión contable y a todo particular que requiera de ella. Asimismo es necesario analizar los efectos que éstas producirán a la hora de implementarlas, por eso el objeto de la investigación que sirve de base para la preparación de este documento fue hacer un análisis de lo que será la aplicación de la NIC 41 en las empresas del sector agrícola en el país. Colombia ha sido uno de los últimos países en empezar el proceso de convergencia hacia las normas internacionales y se podría pensar que está en desventaja frente a los países vecinos que ya lo han hecho, pero, por otra parte, podría basarse en sus experiencias para tener una mejor visión y obtener mejores resultados. La globalización económica ha traído consigo la imperiosa necesidad de interactuar con los demás países, lo que obliga a que se hable en un mismo lenguaje financiero, que permita negociar, sin limitaciones, en el mercado internacional.

El sector agrícola colombiano en los últimos años ha tenido una participación destacada en los mercados internacionales, pero lo que se observa es que la contabilidad que maneja la mayoría de las empresas agrícolas no cuenta con las herramientas y técnicas adecuadas para la valoración de sus activos biológicos a su valor razonable.

Con este trabajo de investigación se buscó identificar las ventajas de la adopción de la NIC 41 en el establecimiento de un solo idioma contable, la participación activa de los profesionales de la contaduría pública y el manejo ético de los datos contables frente a la función fiscal.

Los resultados de la investigación son de utilidad, no solo para el ejercicio académico de quienes la realizan, sino para empresarios del sector agrario, contadores y administradores, y como material de consulta para estudiantes de ciencias económicas.

La sociedad siempre ha considerado la necesidad de leyes, normas y reglas para observar una conducta ordenada en todas las esferas de las actividades humanas; razón por la cual existen leyes de derecho penal y leyes de derecho consuetudinario; leyes de tránsito y reglas de conducta interna de algunos organismos mercantiles, de escuelas, de iglesias; y reglas hasta en el seno familiar, que deben ser obedecidas y respetadas por un conglomerado social particular (Cano, 2009).

La actividad empresarial internacional requiere uniformidad global en cuanto a: moneda, sistemas de calidad, regulaciones y legislaciones, principios y políticas fiscales, principios y políticas económicas, y presentación de reportes financieros; es así como se generan las normas internacionales de contabilidad.

El International Accounting Standards Committee [IASC] fue creado en 1973 como un organismo de carácter profesional, privado y de ámbito mundial, establecido con la participación de institutos profesionales de varios países, entre ellos: Alemania, Australia, Francia, Canadá, Holanda, Irlanda, Japón, México, Gran Bretaña y los Estados Unidos. En el periodo 1983 a 2001 se incluyeron como miembros todos los institutos profesionales miembros de la Federación Internacional de Contadores [FIC]. Su objetivo es difundir e implantar estándares de contabilidad para la preparación y presentación de estados financieros, como compendio de la práctica contable moderna en todas sus manifestaciones; temas tratados con profundidad y extensión para que sean tomados como referentes en muchas naciones del mundo.

La IASC ha emitido estándares internacionales de contabilidad [*International Accounting Standards*, IAS], conocidos como Normas Internacionales de Contabilidad [NIC], término que privilegia la legalidad jurídica, frente al carácter técnico-contable que éstos tienen.

Han sido emitidos 41 estándares, como resultado conjunto de muchas instituciones de carácter mundial, con participación en la elaboración de los borradores; la redacción de su versión final; el estudio de documentos de discusión, proyectos; y continuas revisiones. La declaración de IASC del año 2000, hace un replanteamiento de los

objetivos de este organismo, orientándose al privilegio de la información para los participantes en el mercado de capitales, en la búsqueda de una información clara, transparente y comparable, objetivo del cual surgió un nuevo emisor de estándares internacionales denominado International Accounting Standards Board [IASB].

El IASB asumió funciones a partir del 1 de abril de 2001, adoptando el cuerpo existente de estándares de contabilidad e interpretaciones, emitido por la Junta del IASC y el Comité de Interpretaciones de Estándares [Standard Interpretations Committee, SIC], con el propósito de revisarlos e incluir modificaciones y actualizaciones.

Los estándares emitidos por el IASB, por acuerdo, deben ser llamados *International Financial Reporting Standards* [IFRS], por cuanto la atención hacia la preparación y presentación de estados financieros se traslada a la presentación de reportes financieros dirigidos hacia un mercado de capitales. El 19 de junio de 2003, la IASB emitió el IFRS1 relativo a la adopción de estándares internacionales sobre informes financieros (*First time adoption of international financial reporting standards*). La estructura del IFRS está dada en términos de objetivo; alcance; reconocimiento y medición; presentación y revelación; fecha efectiva; apéndices y aprobación por la IASB.

El Decreto 2649 de 1993 está diseñado para dar una aplicación a todas las personas que, de acuerdo con la ley estén obligadas a llevar contabilidad. En términos habituales determina las características del entorno en que se encuentran las empresas, estableciendo objetivos que debe poseer la información financiera, de tal forma que se tengan en cuenta las necesidades de los usuarios y las características del entorno, dando así, las pautas o requisitos que debe tener la información contable para cumpla los objetivos previamente fijados (Cardona & Castro, 2012). Dentro de éste se encuentran las normas básicas, que son el conjunto de postulados, conceptos y limitaciones que fundamentan la información contable relacionada con: ente económico, continuidad, unidad de medida, periodo, evaluación o medición, esencia sobre forma, realización, asociación, mantenimiento del patrimonio, revelación plena, importancia relativa, prudencia, características de cada actividad.

Finalmente considera los estados financieros y su importancia como mecanismo para suministrar la

información, atendiendo las características de los usuarios a quienes van dirigidos y los clasifica en de propósito general y especial, los primeros se relacionan con el balance general, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de cambios en la situación financiera, y el estado de flujo de efectivo; los segundos mencionan el balance inicial, los estados financieros en períodos intermedios, los estados de costos, el estado de inventarios, los estados financieros extraordinarios, los estados de liquidación, los estados financieros que se presentan a las autoridades, y los estados financieros sobre bases diferentes a los principios de contabilidad generalmente aceptados (Cabrera, Solarte & Taramuel, 2007).

Colombia tiene un importante potencial productivo, el cual aseguraría la demanda de alimentos del país y, si se utilizan ventajas comparativas asociadas a su localización intertropical y ecuatorial, ganancias importantes vinculadas a la exportación de productos competitivos internacionalmente. De esta manera, el país “dispone de suficientes suelos y tierras que, mediante la planificación y el ordenamiento territorial, pueden consolidar su seguridad alimentaria y producir, con creces, recursos para la nación” (Malagón, 2002).

Según las cifras oficiales del Instituto Geográfico Agustín Codazzi [IGAC] (2012), de las 22,1 millones de hectáreas con vocación agrícola, Colombia sólo utiliza 5,3 millones, en otras palabras, únicamente se emplea el 24,1% del potencial. Adicionalmente, el potencial agropecuario del país se aproxima al 36,2% del territorio, comprendido por los sistemas tradicionales: agricultura 19,3%; ganadería 13,3%; y agrosilvopastoril –es decir, integrados con el bosque– 3,55%.

El amplio potencial productivo del país está asociado a su condición de país tropical, que le permite beneficiarse de una luminosidad permanente durante todo el año. Durante buena parte del siglo XX la agricultura fue la fuente principal del crecimiento y el desarrollo del país, en cambio, durante los últimos 20 años el sector ha venido perdiendo importancia de manera acelerada. Según cifras del Banco Mundial (2014), la agricultura colombiana pasó de una contribución del 25% del PIB en 1965 a un 6% en 2012. De otra parte, durante el período 1990-2011 el crecimiento del PIB agropecuario, además de volátil, presentó tendencia a la baja. La tasa promedio anual real de crecimiento de la agricultura durante dicho período fue de 2,2%, tasa que se ubica por debajo de la

correspondiente al promedio de América Latina y el Caribe, que fue de 2,7%. La pérdida de importancia de la agricultura es el resultado del desarrollo de la economía del país y la baja productividad del sector. Cuando se analiza la participación de los diferentes sectores económicos en el PIB total se observa que durante las últimas décadas el desarrollo del país se ha visto impulsado por el gran avance de sectores diferentes a la agricultura (Junguito, Perfetti & Becerra, 2014).

En la actualidad, Colombia se encuentra frente al enorme reto de diseñar estrategias que impulsen la competitividad del sector agropecuario. Lo anterior, requiere de: promover mecanismos integradores entre diferentes sectores productivos y etapas de las cadenas productivas; propender por un uso eficiente del suelo; y aumentar el capital social mediante el desarrollo de capacidades, de tal manera que las organizaciones de productores y los pequeños productores puedan encontrar espacios comunes para responder a las dinámicas del mercado. Por supuesto, esto implica que el Estado cambie su posición de abandono hacia el sector agropecuario (García, 2014).

A este reto se suma la necesidad de hablar un mismo lenguaje financiero, que permita negociar sin limitaciones en el mercado internacional, lo que implica hacer un replanteamiento de las normas contables internas y su fusión con el desarrollo evolutivo internacional con base en las normas establecidas por la Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad, entidad que realiza estudios constantes para la armonización mundial de la información financiera, con el fin de eliminar barreras y crear modelos que respondan a criterios de transparencia y comparabilidad (Cabrera et al., 2007). El modelo contable que se utiliza actualmente en Colombia se adoptó en 1993 con la expedición del Decreto 2649, fue un modelo bastante armónico con el marco conceptual y las normas internacionales de contabilidad vigentes en ese momento, ya que los tomó como patrón. Sin embargo, el IASC, a partir de ese año inició un proceso acelerado de revisión de las normas de contabilidad emitidas y de promulgación de nuevas normas para elementos de los estados financieros, no considerados hasta entonces y, como resultado de ello, las normas colombianas quedaron desarmonizadas con respecto a las normas internacionales (Blanco, citado por Cabrera et al., 2007). Colombia apenas está reflexionando sobre la conveniencia de armonizar sus normas contables con las normas contables internacionales. Con la entrada

en vigencia de la ley 1314 de julio de 2009 se dio un primer paso, importante por cierto, pero es posible que el proceso necesario para estar a la par con los países desarrollados en términos de convergencia contable internacional, demore unos años más (Cano, 2009).

II. MÉTODO

Este estudio fue realizado a partir de una revisión documental de la literatura pertinente en términos jurídicos, económicos y académicos, describiendo los parámetros de la NIC 41 y sus implicaciones al ser implementada en la Nación.

III. RESULTADOS

La NIC 41 fue aprobada por el Consejo del IASC en diciembre de 2000 y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que inicien el primero de enero de 2003. La NIC 41 establece el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo de su periodo de crecimiento, la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección y las subvenciones oficiales. El objetivo de esta norma es regular el tratamiento contable, la presentación de estados financieros y la información a revelar de la actividad agrícola, para lo cual dispone de:

- los requisitos exigibles para el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas;
- la valoración inicial y posterior de los activos biológicos, según su valor razonable, menos los costos estimados en el punto de venta, siempre que se puedan determinar con suficiente fiabilidad;
- la valoración inicial y posterior de los productos agrícolas, según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de su cosecha o recolección, siempre que se puedan determinar con suficiente fiabilidad;
- las condiciones para reconocer como ingresos las subvenciones oficiales relacionadas con activos biológicos que se valoren según su valor real, menos los costos estimados en el punto de venta; y
- la información que debe incluirse en los estados financieros.

No se aplica la NIC 41:

- en los terrenos relacionados con la actividad agrícola, los cuales se rigen por la NIC 16;

- en los activos intangibles relacionados con la actividad agraria, los cuales se rigen por la NIC 38; y
- en el procesamiento de los productos agrarios tras la recolección de la cosecha, los cuales se tratan según la NIC 2.

Es importante resaltar que la NIC 41 no trata el procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o su recolección –no trata, por ejemplo, la transformación de la leche en queso–. Es decir, las actividades secundarias quedan fuera del ámbito de aplicación de la NIC 41. La norma delimita la actividad agrícola como

(...) la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes, entendiendo por activo biológico un animal vivo o una planta.

La actividad agrícola recoge la gestión de la transformación y recolección de activos biológicos para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrarios o en otros activos biológicos adicionales.

Así pues, el proceso productivo agrícola tiene una rigidez temporal, determinada por el ciclo biológico; la transformación biológica de un activo biológico representa el criterio discriminante para determinar la actividad agrícola y seguir las prescripciones de la NIC 41. La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación, como causa de los cambios, cualitativos y cuantitativos, de los activos biológicos.

Reconocimiento y valoración

Los criterios de reconocimiento contable señalados en el Decreto 2649 /93 indican que los activos se reconocerán cuando sea probable la obtención, a partir de ellos, de beneficios para la empresa en el futuro, y que los pasivos deben reconocerse cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros. En ambos casos, tanto activos como pasivos, es necesario para su reconocimiento que previamente puedan ser valorados con fiabilidad.

Para reconocer y poder incorporar un activo biológico o un producto agrícola a los estados financieros de la

empresa, la NIC 41 requiere:

- que la empresa controle el activo como resultado de sucesos pasados;
- que sea probable la obtención de beneficios económicos futuros derivados del activo; y
- que resulte posible determinar, de forma fiable, el valor razonable o el coste del activo.

Respecto de su valoración, la base de referencia es el valor razonable. Cabe destacar que, tanto en el momento inicial, como en las fechas en que se produzca información financiera al valor razonable, se le deducirán los costos estimados en el punto de venta.

La NIC 41, para mitigar la subjetividad del valor razonable, señala la conveniencia de recurrir a un referente externo siempre que sea posible. Concretamente, ese referente del valor razonable sería el precio de cotización si el bien opera en un único mercado activo. En caso de no existir para ese producto un mercado activo, pero sí alguna referencia en el mercado, la NIC 41 propone que se tome en consideración:

- el precio de ese activo en la transacción más reciente entre un comprador y un vendedor independiente;
- el precio de mercado de activos similares; y
- las referencias del sector.

En caso de inexistencia de mercado activo o referencias para el bien en su actual condición, pero sí en una situación futura, la norma internacional prescribe el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo biológico, descontados a una tasa definida por el mercado. De otra parte, cuando el valor razonable es imposible de determinar de forma fiable, en el momento inicial de reconocimiento de los activos biológicos, la norma dispone que deberán valorarse a su costo histórico menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, de acuerdo con lo estipulado por las normas respectivas, como es el caso de la NIC 2, Existencias; la NIC 16, Material inmovilizado; y la NIC 36, Deterioro de valor de los activos).

Finalmente, se debe tener presente que, cuando se reconoce un activo biológico o un producto agrícola a valor razonable menos costos estimados en el punto de venta, los cambios sucesivos del valor generarán pérdidas y ganancias, las cuales deben incorporarse a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio contable en el que aparezcan.

Subvenciones oficiales

En principio se debe tener presente que la NIC 41 no se aplica a los productos agrícolas, ya que a estos, después de su cosecha, se les aplican las normas que dispone la NIC 2 “Existencias” y la demás normativa relacionada con estos productos. Por tanto, son los activos biológicos los que deben seguir las disposiciones de la NIC 41 respecto de subvenciones.

En la NIC 41 las subvenciones oficiales se tratan de manera diferente, en función de la valoración de los activos biológicos: por valor razonable menos costos estimados en el punto de venta o por costo menos depreciación acumulada y deterioros de valor. En el primer caso, es decir, si se valoran por valor razonable menos costos estimados en el punto de venta, las subvenciones se reconocen como ingresos:

- en subvención oficial incondicional, cuando se conviertan en exigibles, es decir, cuando la empresa ha sido notificada del derecho a la percepción de la misma; y
- en subvención oficial condicionada, cuando se cumplan las condiciones ligadas a la subvención.

Cabe apuntar que las subvenciones condicionadas recogen diferentes casos:

- cuando al incumplir la condición se debe revertir toda la subvención recibida, por tanto, no se debe reconocer la subvención hasta cumplirse todas las condiciones; y
- cuando se retiene la subvención concedida a medida que transcurre el tiempo, es decir, se reconoce como ingreso la parte de subvención en proporción al tiempo.

En el segundo caso, es decir, si se valoran por costo menos depreciación acumulada y deterioros de valor, se aplicará la NIC 20 “Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas” con dos alternativas para su reconocimiento:

- como ingreso diferido, imputando la subvención a resultados a lo largo de la vida del activo; o
- restando la subvención del valor del activo, amortizando en cada ejercicio, en cuyo caso se produce una compensación entre el valor del activo subvencionado y la propia subvención.

Información a revelar en los estados financieros

La NIC 41 establece que la empresa debe presentar en el balance el importe de sus activos biológicos y sus productos agrícolas por separado, proporcionando amplia información sobre los mismos en los estados financieros, en función de si se conoce o no el valor razonable con fiabilidad y de si se dispone de subvenciones oficiales.

En el caso de conocer el valor razonable, establece la obligación de informar sobre los cambios de valor derivados del mismo y la clasificación oportuna de los activos biológicos y productos agrícolas. También es amplia la información a revelar en caso de no poder determinar el valor razonable, por no ser fiable, ya que se deben apuntar las razones de ello e intentar aproximar el intervalo de valores entre los que se encontraría el valor razonable (en este caso los activos biológicos son medidos a su coste menos amortización y deterioro).

En caso de la información a revelar acerca de las subvenciones oficiales relacionadas con la actividad agrícola según la NIC 41 se debe detallar la naturaleza y alcance de las subvenciones, las condiciones no cumplidas de las subvenciones y los decrementos significativos esperados en el nivel de subvenciones oficiales. Además, la NIC 41 indica que, cuando la exposición de las empresas agrarias a factores climatológicos y biológicos incontrolables afecten al volumen de producción de una manera relevante, se informará de las partidas de ingresos y gastos relacionados conforme la NIC 8, “Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores”.

Finalmente, debe señalarse que la norma recomienda igualmente revelar información acerca de los activos biológicos y los productos agrícolas, concretamente cuando el valor razonable menos los costos de venta pueden variar por los cambios físicos o debido a cambios en los precios; es oportuno que la empresa revele por separado la cuantía del cambio del valor razonable derivado de cambios físicos y la cuantía del cambio consecuencia de la volatilidad de los precios.

Presentación de los estados financieros

La actividad agrícola es una actividad especial desde el punto de vista de la aplicación de los modelos de contabilidad, por la característica de que sus activos están sujetos a una transformación biológica, como el crecimiento propio, el deterioro, la producción o la reproducción, lo que genera cambios cualitativos o

cuantitativos en ellos; esta característica puede generar incertidumbre o conflicto cuando se aplican métodos contables tradicionales (Ceriani & Vigil, 2014).

Básicamente, la NIC 41, “Agricultura”, pretende dar respuesta a tres puntos fundamentales con relación a los activos biológicos y los productos agrícolas:

- ¿Cuándo deben ser reconocidos o incorporados en los estados financieros?
- ¿Qué valor se les debe asignar en el momento de su reconocimiento?, y
- ¿Cómo deben ser tratadas las diferencias de valor que se pueden presentar cuando se realiza la valoración de los mismos en dos fechas sucesivas?

Las normas técnicas contables colombianas no contemplan de manera adecuada la determinación y exposición de los resultados de toda la actividad agropecuaria, lo que limita medir su eficiencia. La norma describe el tratamiento contable a realizar de los activos biológicos a lo largo de los citados períodos de crecimiento, degradación y procreación, así como la medición inicial de los productos agrícolas o agropecuarios. Al delimitar el ámbito de la actividad agrícola, la NIC 41 hace énfasis en la transformación biológica que subyace en todo proceso de producción agrícola, otorgándole el carácter de elemento diferenciador frente a otras actividades económicas.

Según este enfoque, gestionar el desenvolvimiento del ciclo vital de organismos vivos, ya sea para su venta o para su consumo posterior en la propia explotación o para la obtención de productos agrícolas, constituye la función primordial de la actividad agrícola en el plano técnico. Se entiende así que la adecuada interpretación y tratamiento de los efectos económicos que se desprenden de los cambios cualitativos y cuantitativos provocados por la transformación biológica represente, en gran medida, el problema peculiar más relevante que debe afrontarse en el terreno contable dentro de este sector de producción.

Cabe señalar que los productos agrícolas son los productos ya recolectado, procedentes de los activos biológicos de la empresa y que la NIC 41 excluye de su ámbito de aplicación todas aquellas actividades económicas complementarias tendentes al procesamiento de ellos, aun cuando se realicen dentro de la propia explotación, por ejemplo, con la transformación de la leche en queso o de la naranja en jugos o concentrados. En estos supuestos debe acudirse a lo establecido al respecto en la NIC 2

“Inventarios” o, en su defecto, a otras normas que resulten de aplicación.

Las empresas del sector agrícola conocen que el activo biológico, como todo ser viviente, tendrá un proceso de consolidación, crecimiento (procreación) y degradación, y que la empresa puede intervenir en cada etapa del proceso, por ejemplo, buscando ser más productivas (más toneladas por hectárea) y administrando la mejora del cambio genético (crear otras variedades o mejorar la actual). Es así que la actividad agrícola, para el registro de sus operaciones, requiere un modelo de contabilidad diferente al de costo histórico, que le permita informar y reflejar estos cambios en los estados financieros de la empresa. La NIC 41 “Agricultura”, es la norma que regula el tratamiento contable de este tipo de operaciones y hace que la información financiera contemple dichos cambios biológicos incorporando el concepto de valor razonable.

En cuanto al valor razonable, este concepto está definido por la IACB (2007, p. 44) como: “el importe por el cual puede intercambiarse un activo, cancelarse un pasivo o intercambiarse un instrumento de patrimonio concedido, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua”. También es conocido como el valor justo. En Colombia se debe tener en cuenta los términos de agricultura y agropecuarios que divide en dos sectores lo expuesto por la NIC 41, por lo tanto, es procedente definir el término agricultura como los animales y plantas producidos para su comercialización o venta. Por ejemplo, productos agrícolas: cultivo de caña de azúcar, maracuyá, mango, aguacate, piñas, uvas, plátano, yuca, trigo, cebada, ñame, papaya, café; y productos agropecuarios: cría y levante de animales, ganado, porcinos, búfalos, piscicultura, etc.; hay un grupo de animales que no cumple con la definición, y por tanto, no se pueden contabilizar como activos biológicos, son los animales pertenecientes a los parques temáticos y los zoológicos. La pesca en mar abierto tampoco se contempla como un activo biológico ya que no tiene transformación biológica por parte del productor.

Otro aspecto a tener en cuenta, es la clasificación que se deriva del ciclo de producción, la misma que diferencia los cultivos transitorios de los cultivos permanentes.

Los cultivos transitorios son aquellos cuyo ciclo vegetativo es menor a un año, llegando incluso a ser de sólo unos pocos meses. Se incluyen en esta categoría

aquellos cultivos que permanecen en la tierra por más de un año, pero que al efectuar la recolección, la planta se destruye o no vuelve a producir, como es el caso de la yuca, el ñame y el perejil, por solo citar algunos. Los cultivos permanentes son aquellos que, después de plantados, llegan en un tiempo relativamente largo a la edad productiva, dan muchas cosechas y terminada su recolección no se los debe plantar de nuevo; se incluyen en esta categoría a los cultivos arbóreos y arbustivos y a los cultivos de flores. Se incluyen los cultivos permanentes solos y permanentes asociados (mixtos e intercalados). En conclusión, el tiempo de duración permite contextualizar para determinar el método de medición contemplado en la norma, al valor razonable o método del costo, dado que el mercado activo del producto agrícola es relevante para conocer su costo.

Impacto tributario

Debido a que la implementación de una norma estándar internacional como la NIC 41 en Agricultura, implica algo más que reglas de presentación de estados financieros o de normas de imputación o de manejo de rubros contables, se deben tener en cuenta las implicaciones que tiene su real implementación práctica, cuando de por medio existen: problemas de autonomía del contador público, potenciales problemas éticos de manejo de información, problemas de impacto real en la tributación y de autonomía de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia [DIAN] en cuanto al control de intereses de la propiedad extranjera en el país, entre otros muchos aspectos conexos a la introducción plena de una norma estándar internacional al ordenamiento contable vigente internamente (Forero & Velásquez, 2008).

¿Cómo se puede garantizar el principio de autonomía cuando los organismos competentes para la adopción de los estándares internacionales son, en la práctica, los mismos que los van a supervisar? ¿Cómo un mecanismo interno de estos organismos puede lograr esta autonomía? ¿Cómo se puede tratar de establecer una verdadera independencia entre lo contable y lo tributario cuando a lo largo de todo el proyecto se le da una importancia exagerada y se otorga un verdadero poder de veto a la opinión de la DIAN? Si es claro que lo tributario no tendrá influencia alguna en lo contable, no se entiende el papel de la DIAN dentro del proyecto, pues la normatividad contable solo tendrá efecto sobre lo contable, y la normatividad tributaria será para realizar el respectivo

denuncio rentístico. Pero parece que la DIAN está para garantizar todo lo contrario, la prevalencia de lo tributario sobre lo contable, el predominio de la forma legal sobre la realidad económica.

Con la Ley 1314 de 2009, que regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, señala las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición, y determina las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, el Gobierno colombiano busca utilizar un mismo lenguaje financiero, conformando un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de cumplimiento exacto.

En materia del asunto fiscal, el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009 se pronuncia indicando que las normas expedidas en desarrollo de dicha ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando éstas no regulen la materia.

A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal. Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas. En su contabilidad y en sus estados financieros, los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera. En conclusión, el impacto tributario dependerá de las nuevas disposiciones del gobierno.

IV. CONCLUSIÓN

Las NIC son un hecho real, concreto y necesario para el sector agrícola en Colombia, la NIC 41 será de gran utilidad si se quiere hacer parte de la globalización y competir en los mercados internacionales. Los empresarios del sector agrícola en Colombia no cuentan con un modelo contable que les permita conocer la información real de sus empresas. Bajo estándares internacionales, en los estados financieros de las pymes agropecuarias aparecerán los activos biológicos, como una sub-clasificación de los activos, al igual que sus valorizaciones o desvalorizaciones, las cuales ya no afectarán el patrimonio de dicha entidad, sino directamente los resultados del ejercicio.

La investigación muestra que, en el caso colombiano, la adopción de las NIIF en general y de la NIC 41 en

particular, implica un cambio en la cultura de los empresarios a la hora de suministrar la información, pues la generación de los estados financieros se hace más desde la perspectiva tributaria, que desde el propósito de reflejar la realidad económica. Para que la estandarización sea un proceso óptimo, es deber de los profesionales en ejercicio activo y de los estudiantes de contaduría pública, actualizarse de manera continua y tomar conciencia de los cambios que trae la adopción a la profesión, pues será de la única manera que se podrán asimilar los cambios y no caer en la equivocación de que cada país interprete a su conveniencia.

Se recomienda a las instituciones de formación académica y profesional ahondar de forma más decidida, desde los primeros semestres de la carrera de contaduría, para poder llegar con elementos de juicio más arraigados en el momento de trabajar de forma directa e indirecta con las actividades relacionadas con las NIC. Deberá proporcionarse una mayor capacitación por parte del sector agrario, a las empresas y a sus empleados, especialmente de los departamentos de contabilidad, para que se familiaricen con su utilización, al momento de ser armonizadas de acuerdo con cada objeto social de las empresas agrícolas a las cuales deben trabajar. Se debe ampliar la cobertura y actualizar permanente los departamentos contables de las empresas agrícolas nacionales, para que no se estanquen y se marginen de la evolución comercial que la globalización exige para una mayor competitividad en el entorno económico nacional.

V. REFERENCIAS

- Bonilla, I., Saavedra, J., & Amariz, S. (2011). *Impacto tributario por la implementación de las NIC y NIIF en Venezuela, Chile, Costa Rica, Perú y Panamá* [tesis]. Universidad Autónoma de Bucaramanga: Colombia.
- Cabrera, N., Solarte, W., & Taramuel, N. (2007). *Análisis de la implantación de las normas internacionales de contabilidad y su incidencia en la práctica contable con relación al decreto 2649 de 1993* [tesis]. Universidad Mariana: Pasto, Colombia.
- 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.
- Cano, A. (2009). Las normas internacionales en la contabilidad y la entrada en vigencia de la Ley 1314 de 2009 en el contexto contable colombiano. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, 121. Recuperado de: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/09/amcm.htm>
- Cardona, Y. & Castro, D. (2012). *Comparativo entre las NIC y el PUC específicamente las normas 1 y 7 relacionadas con los estados financieros* [tesis]. Universidad San Buenaventura:

Medellín, 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.
- Decreto 2649 de 1993 - Presidencia de la República. (1993, diciembre 29). *Diario Oficial No 41.156*. Bogotá, Colombia: Imprenta Nacional.
- Forero, L. & Velásquez, V. (2008). *Tratamiento de los activos biológicos en Colombia aplicando la NIC 41 (Agricultura)* [tesis]. Universidad de La Salle: Bogotá, Colombia.
- García, N. (2014, diciembre 12). La agroindustria: nuevo panorama en Colombia. *El Meridiano de Córdoba*. Recuperado de: <http://elmeridianodecordoba.com.co/editorial/columnistas/item/74978-la-agroindustria-nuevo-panorama-en-colombia>
- Gutiérrez, J. (2009). La estadística estrategia del sector agropecuario en Colombia: un nuevo modelo de oferta. *Revista de la información básica*. 3(2). Recuperado de: http://www.dane.gov.co/revista_ib/html_r6/articulo3_r6.html
- Junguito, R., Perfetti, J., & Becerra, A. (2014). *Desarrollo de la agricultura Colombiana*. Edición Convocatoria, Germán Botero de los Ríos. Debates presidenciales 2014 [Cuaderno de Fedesarrollo, No 48]. Bogotá, Colombia: Fedesarrollo.
- Malagón, D. (2002). *Los suelos de Colombia*. Recuperado de: <http://www.sogeoecol.edu.co/documentos/05loss.pdf>
- 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.
- Normas internacionales de contabilidad vigentes* (s.f). Recuperado de: <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/nic.htm>
- Olivos, L. (2012). *Perspectiva para el sector agropecuario colombiano desde la experiencia chilena en normas internacionales de información financiera: activos biológicos* [tesis]. Universidad San Buenaventura: Bogotá, Colombia.
- Perfetti, J., Balcázar, A., Hernández, A., & Leibovich, J. (2013). La agricultura y el desarrollo de los territorios rurales. En: *Políticas para el desarrollo de la agricultura en Colombia*. (pp. 1-58). Bogotá, Colombia: Fedesarrollo.
- World Bank (2015). *World development indicators*. Recuperado de: <http://data.worldbank.org/data-catalog/world-development-indicators>

CURRÍCULOS

- Katherin García Rivera*. Egresada del Programa de Contaduría Pública de la Universidad Santiago de Cali.
- Martha Lucía López Acosta*. Egresada del Programa de Contaduría Pública de la Universidad Santiago de Cali.
- Harold Cerón Espinosa*. Contador Público, Magister en Contabilidad Internacional. Docente de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Santiago de Cali.