

IMPACTO FINANCIERO QUE GENERA EL MANEJO DEL INVENTARIO DE
ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS EN EL SECTOR
PECUARIO, BAJO NORMAS INTERNACIONALES, NIIF PARA PYMES:
ANÁLISIS EN ACTIVIDAD DE GALLINAS PONEDORAS

LIDIA MARIA GRAJALES OROZCO
MARIA ISABEL MONTOYA CASTRILLÓN

UNIVERSIDAD DEL VALLE, SECCIONAL ZARZAL
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
ZARZAL, VALLE
2017

IMPACTO FINANCIERO QUE GENERA EL MANEJO DEL INVENTARIO DE
ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS EN EL SECTOR
PECUARIO, BAJO NORMAS INTERNACIONALES, NIIF PARA PYMES:
ANÁLISIS EN ACTIVIDAD DE GALLINAS PONEDORAS

LIDIA MARIA GRAJALES OROZCO
MARIA ISABEL MONTOYA CASTRILLÓN

Trabajo de Grado Realizado a manera de Monografía como Requisito para Optar
El Título de Contador Público

Director:
Juan Carlos Moncada Rendón
Contador Público

UNIVERSIDAD DEL VALLE, SECCIONAL ZARZAL
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
ZARZAL, VALLE
2017

NOTA DE ACEPTACIÓN

Firma del presidente del jurado

Firma del jurado

Firma del jurado

AGRADECIMIENTOS

A Dios siempre las manifestaciones de gratitud, templo de fe y admiración a quien se le reconoce como rey supremo, inspirador y hacedor de fortaleza, dador de la vida, a él sea siempre la gloria, gracias por darnos sabiduría, su amor es la motivación para culminar este proceso.

La familia, nuestro pilar a ella agradecemos infinitamente la motivación para salir adelante, el apoyo incondicional prestado para escalar este peldaño, este triunfo es también de ellos, que nos acompañaron durante este proyecto hasta su culminación.

A la Universidad del Valle, nuestra querida y por siempre recordada sede de Zarzal y su equipo de docentes, muchísimas gracias por estar cerca y permitirnos, no solo a nosotras sino también a muchas personas a hacer realidad el sueño de ser profesional, llegar hasta cerca de nuestros hogares, es un reconocimiento y un honor hacer parte de su historia de formación de profesionales.

*LIDIA MARIA GRAJALES OROZCO
MARIA ISABEL MONTOYA CASTRILLÓN*

TABLA DE CONTENIDO

	pág.
INTRODUCCIÓN.....	7
1. ANTECEDENTES.....	8
2. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	11
2.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	11
2.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	13
2.3 SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA.....	13
3. OBJETIVOS.....	14
3.1 OBJETIVO GENERAL.....	14
3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	14
4. JUSTIFICACIÓN	15
5. MARCOS DE REFERENCIA.....	17
5.1 MARCO TEORICO	17
5.1.1 Teoría del Régimen Internacional	17
5.1.2 Inventarios	20
5.1.3 NIIF para Pymes	23
5.1.4 La industria avícola en Colombia	28
5.2 GLOSARIO DE TÉRMINOS.....	28
5.3 MARCO LEGAL	30
6. METODOLOGÍA.....	35
6.1 TIPO DE ESTUDIO.....	35
6.2 MÉTODO DE ESTUDIO.....	35
6.3 FUENTES DE INFORMACIÓN.....	35
6.3.1 Fuentes Primarias.....	36
6.3.2 Fuentes Secundarias.....	36
6.4 INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.....	36
7. IMPACTO FINANCIERO QUE GENERARÁ EL MANEJO DEL INVENTARIO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS BAJO NORMAS INTERNACIONALES, NIIF PARA PYMES ANÁLISIS EN ACTIVIDAD DE GALLINAS PONEDORAS.....	37
7.1 ACTIVOS A REVELAR EN LA CUENTA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS EN EL SECTOR PECUARIO, SEGÚN NORMAS INTERNACIONALES NIIF PARA PYMES, ANÁLISIS EN ACTIVIDAD DE GALLINAS PONEDORAS.....	37

7.2 MÉTODO DE MEDICIÓN, POLÍTICAS DE VALORACIÓN Y FORMA DE REVELACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS EN EL SECTOR PECUARIO, BAJO NORMAS INTERNACIONALES NIIF PARA PYMES, ANÁLISIS EN ACTIVIDAD DE GALLINAS PONEDORAS.....	39
7.2.1 Métodos de Medición de los Activos Biológicos y Productos Agrícolas en el Sector Pecuario Según Normas Internacionales NIIF Para Pymes, ANÁLISIS EN ACTIVIDAD DE Gallinas Ponedoras.....	39
7.2.2 Aplicación de los Métodos de Valoración de Activos Biológicos.....	40
7.2.3 Políticas de Valoración y Medición de Activos Biológicos.....	50
7.2.4 Políticas de Valoración y Medición de Productos Agrícolas.....	53
7.2.5 Revelación de Activos Biológicos.....	55
7.2.6 Revelación de Inventario de Productos Agrícolas.....	56
7.3 CONCLUSIÓN DEL IMPACTO FINANCIERO DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL NIIF PARA PYMES, COMPARADO CON DECRETO 2649 DE 1993, CON RESPECTO A LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS EN EL SECTOR PECUARIO, ANÁLISIS EN ACTIVIDAD DE GALLINAS PONEDORAS.....	57
7.3.1 Indicadores Financieros.....	60
7.4 REFLEXIONES FRENTE AL IMPACTO FINANCIERO QUE TRAE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES NIIF PARA PYMES, ENFOCADO A LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS FRENTE AL SECTOR PECUARIO.....	63
8. CONCLUSIONES.....	65
BIBLIOGRAFÍA.....	67

INTRODUCCIÓN

En Colombia, puntualmente en el Valle del Cauca el sector agropecuario representa un papel fundamental tanto en el desarrollo económico como social del departamento. Debido al tamaño de su producción se abastece a otras regiones, haciendo parte de la producción nacional y de esta manera poder satisfacer las necesidades de la canasta familiar en general.

Partiendo de lo anterior se resalta la importancia de conocer los potenciales impactos financieros que pueden generarse debido a la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

A manera de información, es importante caracterizar e identificar los principales cambios que trajo consigo la nueva normatividad en materia de presentación de estados financieros relacionados con el manejo de los inventarios de las empresas agrícolas, debido a que pasarán de considerarse como tal, para reconocerse como un activo biológico.

Con base en esta normatividad, se puede observar el cambio en la forma de expresar dichos activos en los estados financieros, por ello se sugiere la realización de un análisis preciso de su aplicabilidad e impactos positivos o negativos que se puedan presentar en la estructura financiera. Para esto se abordará un estudio en el sector pecuario, más precisamente un análisis en actividad de gallinas ponedoras.

1. ANTECEDENTES

Para resolver el problema de investigación, fue necesario destacar los estudios previos, relacionados con el tema de los Activos Biológicos en Colombia y en Ecuador, esto con el propósito de analizar el trabajo que han venido desarrollando los estudiantes de instituciones de educación superior, en cuanto a dar una respuesta parcial o total a los cuestionamientos de los empresarios con respecto a la nueva normatividad para los estados financieros y como se han enfrentado a dichos retos en otros países.

El presente trabajo investigativo se realizó en el sector pecuario tomando como enfoque un análisis en gallinas ponedoras, lo que significa que los resultados obtenidos, constituyen un aporte académico para el mejoramiento y superación de los problemas a los que se pueden enfrentar las empresas pertenecientes a este sector, obligadas a adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para Pymes.

Como referencias, se da a conocer que este tema ha sido tratado a nivel internacional y en otras regiones del país, pero actualmente en la región norte del Valle, no se tiene indicios de algún trabajo realizado, por ende, no se encuentra suficiente información en libros.

➤ **FORERO SILVA, Leidy y VELÁSQUEZ SUAREZ, Viviana¹.** *Tratamiento De los Activos Biológicos En Colombia Aplicando La NIC 41. (2008). Universidad de Lasalle. Colombia.* Investigaron acerca de la NIC 41, para determinar el tratamiento contable de los activos biológicos y productos agrícolas aplicando esta norma internacional y comparándola con el decreto 2649, pretende también esta investigación analizar de qué manera positiva o negativamente, puede afectar la información en la presentación de los estados financieros ya que mediante este nuevo procedimiento se valoran los activos bajo el nuevo concepto denominado

¹ FORERO SILVA, Leidy y VELÁSQUEZ SUAREZ, Viviana. *Tratamiento De los Activos Biológicos En Colombia Aplicando La NIC 41.* Universidad de Lasalle. Colombia. 2008.

valor razonable, este material incluye ampliamente información sobre esta norma internacional y cómo parámetros de cómo podría aprovecharse en el proceso de convergencia en Colombia.

➤ **PULLAGUARI HIDALGO, Diana Carolina².** *Propuesta de Aplicación de la NIIF 1 y la NIC 41 en la Empresa Avícola Avilife. (2011). Universidad Central del Ecuador. Ecuador.* Expresa en el trabajo los procesos a seguir para llevar a cabo la convergencia a normas internacionales, el aporte que realiza es cómo un ente económico puede realizar la adopción por primera vez, habla de revelación lo cual es una característica especial de los estándares internacionales, dado que se muestra la información de una manera más razonable, así como poder identificar los principales efectos de este suceso.

➤ **OLIVOS ÁLVAREZ, Lennith³.** *Perspectiva Para El Sector Agropecuario Colombiano Desde La Experiencia Chilena En Normas Internacionales De Información Financiera: Activos Biológicos (2012). Universidad de San Buenaventura. Colombia.* Plantea el proceso de transición a normas internacionales que asumió Chile, tomando como referencia algunas empresas para realizar la investigación y trabajó en su propuesta para determinar qué factores de esa experiencia chilena podrían ser aprovechados en Colombia para la convergencia a estándares internacionales, Colombia fue el último país suramericano que inició el proceso de convergencia a las NIIF, factor negativo a estas alturas porque ya no es una opción, agotado el tiempo es ya una obligación; sin embargo este material resalta los estándares internacionales como una herramienta para lograr un mismo lenguaje universal en la información.

➤ **QUIQUE PARRA, Carlos Humberto y VALENCIA LLANOS, Rodrigo⁴.** *Valor Razonable de los Activos Biológicos de la Industria Azucarera –*

² PULLAGUARI HIDALGO, Diana Carolina. Propuesta de Aplicación de la NIIF 1 y la NIC 41 en la Empresa Avícola Avilife. Universidad Central del Ecuador. Ecuador. 2011.

³ OLIVOS ÁLVAREZ, Lennith. Perspectiva Para El Sector Agropecuario Colombiano Desde La Experiencia Chilena En Normas Internacionales De Información Financiera: Activos Biológicos. Universidad de San Buenaventura. Colombia. 2012.

⁴ QUIQUE PARRA, Carlos Humberto y VALENCIA LLANOS, Rodrigo. Valor Razonable de los Activos Biológicos de la Industria Azucarera – Plantaciones de caña. Universidad Icesi. Colombia. 2013.

Plantaciones de caña. (2013). Universidad Icesi. Colombia. El objetivo de este trabajo fue proporcionar una opción razonable para la medición de los activos biológicos en los ingenios. Los autores pretendían abordar y proponer soluciones en relación con el análisis y aplicación de esta nueva norma para las compañías que principalmente soportan la economía de la región del Valle del Cauca.

➤ **AGUDELO GUTIERREZ, Diana Consuelo⁵.** *Implicaciones del Uso de Criterios de Medición según NIIF Para Activos Biológicos en Empresas del Sector Cafetero en Colombia. (2014). Universidad Nacional. Colombia.* El objetivo del trabajo es determinar las implicaciones de la aplicación de los criterios de medición según NIIF para activos biológicos en los estados financieros de las empresas agrícolas del sector cafetero en Colombia, con respecto a la viabilidad y confiabilidad de la información financiera. El trabajo parte de los aportes teóricos sobre modelos contables y criterios medición que se han propuesto; a partir de esto se identifican los puntos principales de la normatividad financiera colombiana e internacional, que se relacionan con los aspectos teóricos. Posteriormente se revisan los posicionamientos de varios autores respecto a los efectos de la armonización de las normas contables, específicamente de la aplicación de NIIF y del valor razonable.

➤ **ORTIZ BARRAGAN, Diana Marcela⁶.** *Perspectiva Sobre Valoración de Activos Biológicos “NIC 41 y 34 Para PYMES”, En Países de Europa y Latinoamérica. (2015).Fundación Universitaria Agraria de Colombia. Colombia.* El objetivo principal de esta monografía, fue explicar y analizar la literatura sobre la Norma Internacional Contable No 41 y Sección 34 para Pymes, además de describir el contexto global de las normas con respecto a los activos biológicos.

Con estándares internacionales se puede observar que se está frente a un panorama distinto al que por muchos años Colombia ha utilizado en el manejo de

⁵ AGUDELO GUTIERREZ, Diana Consuelo. Implicaciones del Uso de Criterios de Medición según NIIF Para Activos Biológicos en Empresas del Sector Cafetero en Colombia. Universidad Nacional. Colombia. 2014.

⁶ ORTIZ BARRAGAN, Diana Marcela. Perspectiva Sobre Valoración de Activos Biológicos “NIC 41 y 34 Para PYMES”, En Países de Europa y Latinoamérica. Fundación Universitaria Agraria de Colombia. Colombia. 2015.

información contable, no significa esto, que haya sido un asunto ignorado, pero sí por mucho tiempo aplazado, de modo que a puertas del cambio hay mucho por investigar, por conocer, por aprovechar, porque más que una presión de cambio, es una oportunidad para hacer parte del conjunto de variables que componen la globalización y mediante esta investigación podemos contribuir al proceso de transición y realizar un aporte académico a las organizaciones.

2. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

2.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La transición de normas Colombianas a NIIF, establece unos plazos para la producción del balance de apertura bajo las nuevas normas (Decreto 3022 de 2013). Para llevar a cabo este proceso, las empresas debieron realizar un esfuerzo importante en capacitación y estudios pertinentes, que les permitieran enfrentar el cambio de una manera efectiva. Para lograr ese objetivo, es importante que las empresas identifiquen cuales podrían ser los cambios a los que se enfrentan a nivel contable, de conformidad a las exigencias planteadas según los requerimientos establecidos en el compendio de las NIIF⁷, los cuales deben ser analizados y revisados, puesto que un cambio en las mediciones contables, tanto en el reconocimiento inicial como en la medición posterior, genera impactos de orden contable y fiscal. En el desarrollo del trabajo se analizan las posibles variables que pueden afectarse en tanto se modifiquen rubros dentro de la estructura financiera. Para la actividad de gallinas ponedoras, esas diferencias se pueden presentar dado que se altera el manejo de los activos biológicos, de acuerdo a la legislación comercial y fiscal fundamentada en enfoques operativos (basados en la actividad) y los cuales contradicen los postulados del enfoque valorativo adoptado en las IFRS-NIIF⁸.

Un aspecto importante es que gracias a las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), las empresas podrán hacer comparaciones en el mercado que les permitan no sólo evaluar la manera en la que se presenta la información financiera, sino también analizar si estos estándares pueden dejar ver con más claridad la realidad del ente para poder participar de mercados internacionales. Los encargados del manejo de esta información, deben hacer uso de sus habilidades y estrategias para desarrollar en cada empresa la técnica

⁷ FUNDACIÓN IFRS. Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. Módulo 2: Conceptos y Principios Generales. Fundación IFRS. 2009.

⁸ Ibíd.

más efectiva para revelar adecuadamente información satisfaciendo la necesidad de sus usuarios.

Al realizar un análisis en la actividad de gallinas ponedoras como ejemplo para reflejar un ambiente más comprensible, surge la importancia de conocer el impacto financiero que genera el manejo de inventario de activos biológicos y productos agrícolas que pueden tener las pequeñas y medianas empresas que pertenecen al sector pecuario y que de acuerdo Decreto 2420 de 2015 cumplen con las características para clasificar en el Grupo 2 encontrándose así obligadas a adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera.

Desde hace muchos años en Colombia la explotación de gallinas para la producción de huevos ha sido reconocida y valorada en el sector agropecuario, en tanto logra suplir parte de las necesidades de abastecimiento de alimento, requerido por las familias. En la actualidad esta actividad ha llegado a convertirse en un negocio de grandes granjas, que forman parte del sector primario de la economía y cada día se fortalece más, de acuerdo a los informes generados por FENAVI, en los últimos dos años el crecimiento ha superado la expectativa⁹. De este modo se puede decir que la actividad avícola cada vez es más fuerte, así que es muy importante identificar los cambios que plantean los estándares internacionales para reconocer las aves como activos biológicos y poderlos medir bajo la nueva normatividad.

En referencia a la normatividad, se describe a los animales y plantas como activos biológicos los cuales son el principal factor productor de renta de esta actividad, por lo tanto las empresas que poseen un inventario de gallinas ponedoras, las cuales, de acuerdo con la Sección 34 de NIIF para PYMES, deberán reclasificarse a la cuenta de activos biológicos, mientras que los productos agrícolas obtenidos a partir del proceso productivo de las gallinas (Huevos) seguirán considerándose inventarios.

Una nueva manera de reflejar el inventario en los estados financieros, revela las diferencias en la presentación de la información al realizar un comparativo entre el decreto 2649 de 1993 y los estándares internacionales. Tan sólo hablar del

⁹ DIARIO EL PORTAFOLIO. Este año aumentará producción de pollo y huevos. [En Línea], 06 de Marzo de 2017 [Revisado 05 de Mayo 2017] Disponible en internet: <http://www.portafolio.co/economia/el-sector-avicola-crecera-503863>

reconocimiento de los activos biológicos, presenta cambios que modifican la estructura financiera, no obstante la forma de demostrar la información aunque genera gran expectativa, propone un nuevo reto de expansión de la información.

Teniendo en cuenta el proceso de convergencia establecidos en el decreto 3022 de 2013, las Pymes debían presentar el balance de apertura al 01 de Enero de 2015, ya que: “quienes no atiendan las obligaciones legales inherentes a la conversión de las normas locales a estándares internacionales de contabilidad se verían abocados a un incumplimiento de la normatividad vigente sobre contabilidad e información financiera y que, por ende, se consideraría que dicha contabilidad no es llevada conforme a las normas legales y a la técnica contable, con todas las consecuencias que de una falta así se derivan y la empresa, así como sus administradores, podrían ser objetos de sanciones.”¹⁰

El panorama también presenta un ambiente de confusión para los empresarios, razón por la cual algunos optan por adicionar un nuevo sistema para las Normas Internacionales NIIF, de modo que sumado al vigente, representaría manejar dos sistemas de información, lo cual implica duplicar costos y esfuerzos.

Según Erick Restrepo, sostiene que la puesta en marcha del cambio, ha significado un esfuerzo en materia de recursos humanos, tecnológicos y financiera. En el marco de la calidad y claridad de la información puede parecer complejo el asunto, en tanto se puede hacer uso del marco anterior al de las NIIF por periodos flexibles mientras arranca en vigor la obligatoriedad para efectos tributarios y para efectos financieros la presentación de la información deberá hacerse según NIIF, esto hace que las empresas tengan que llevar contabilidad para doble propósito.¹¹

En vista de la situación planteada las autoras de la presente investigación, han decidido aportar con su conocimiento contable adquirido a lo largo de su carrera,

¹⁰ STRIBLE INTERNACIONAL. Sanción por no adoptar las NIIF de manera oportuna y completa. [En Línea] [Revisado el 31 de Agosto de 2016] Disponible en internet: <http://www.strible.biz/#!/Sanci%C3%B3n-por-no-adoptar-las-NIIF-de-manera-oportuna-y-completa/cxr0/EFAC6053-5539-4149-9325-37935D0D5123>

¹¹ <http://m.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-16313871>

la presentación teórica de un panorama aproximado de lo que le podría acontecer a las empresas del sector con dicho cambio.

2.1 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Qué impacto financiero genera el manejo del inventario de activos biológicos y productos agrícolas, en el sector pecuario, bajo normas internacionales NIIF para Pymes, en el análisis de la actividad de gallinas ponedoras?

2.2 SISTEMATIZACIÓN

- ¿Qué activos se deben revelar en la cuenta de activos biológicos y productos agrícolas, en el sector pecuario, bajo normas internacionales NIIF para Pymes, en el análisis de la actividad de gallinas ponedoras?
- ¿Cuáles son los métodos de medición, las políticas de valoración y la forma de revelación de los activos biológicos y productos agrícolas en el sector pecuario, bajo Normas Internacionales NIIF para Pymes, en el análisis de la actividad de gallinas ponedoras?
- ¿Cuál será el impacto financiero de la aplicación de la norma internacional, NIIF para Pymes, comparado con el decreto 2649 de 1993, con respecto a los activos biológicos y productos agrícolas en el sector pecuario, en el análisis de la actividad de gallinas ponedoras?
- ¿Qué tipo de reflexiones se pueden generar frente al impacto financiero que trae la aplicación de las Normas Internacionales NIIF para Pymes, con respecto a los activos biológicos y productos agrícolas en el sector pecuario, en el análisis de la actividad de gallinas ponedoras?

3. OBJETIVOS

3.1 OBJETIVO GENERAL

Conocer el impacto financiero que genera el manejo del inventario de activos biológicos y productos agrícolas, en el sector pecuario, bajo Normas Internacionales NIIF para Pymes, en el análisis de la actividad de gallinas ponedoras.

3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Identificar los activos que se deben revelar en la cuenta de activos biológicos y productos agrícolas en el sector pecuario, bajo Normas Internacionales NIIF para Pymes, en el análisis de la actividad de gallinas ponedoras.
- Determinar el método de medición, las políticas de valoración y la forma de revelación de los activos biológicos y productos agrícolas en el sector pecuario, bajo Normas Internacionales NIIF para Pymes, en el análisis de la actividad de gallinas ponedoras.
- Concluir el impacto financiero de la aplicación de la norma internacional, NIIF para Pymes, comparado con el decreto 2649 de 1993, con respecto a los activos biológicos y productos agrícolas en el sector pecuario, ANÁLISIS EN ACTIVIDAD DE gallinas ponedoras.
- Plantear reflexiones que se pueden generar frente al impacto financiero que trae la aplicación de las Normas Internacionales NIIF para Pymes, con respecto a los activos biológicos y productos agrícolas en el sector pecuario, en el análisis de la actividad de gallinas ponedoras.

4. JUSTIFICACIÓN

El presente estudio, sirve como herramienta, para la toma de decisiones con respecto a las políticas que deberán establecer las Pymes en cuanto a la revelación, valoración y medición de sus activos biológicos y productos agrícolas, de tal forma que el impacto generado por el cambio sea menos traumático e inesperado para las empresas pertenecientes al sector pecuario.

La realización de esta investigación se fundamenta en participar de manera práctica en el proceso de convergencia que está sujeto a adoptar las empresas debido a la expansión de los mercados en todo el mundo, más precisamente se habla de globalización, esto directamente representa una gran oportunidad de crecimiento tanto de formación profesional como de oportunidades de negocios para las empresas que inician el proceso de internacionalización mediante un manejo estándar de la información contable. Más allá de ser una obligación, el proceso de adoptar normas internacionales es abrir las puertas de la economía para hacer parte de un universo de transacciones donde cada negocio juega un papel importante dado que extiende las posibilidades tanto de llevar sus actividades o mercancías a otros países como de acceder a las ofertas de otros mercados.

Es oportuno además realizar reflexiones de acuerdo a los retos que plantea el proceso de transición de normas locales a estándares internacionales, en lo que respecta al manejo de los inventarios y activos biológicos, esto conlleva a brindarle al lector de interés una idea más cercana a la realidad y una guía para iniciar el proceso de convergencia.

Este trabajo tiene además, un objeto académico ya que hace parte de las actividades para optar al título profesional en la Universidad del Valle, así mismo, se pretende que sirva de apoyo para los usuarios de la información contable y todas aquellas personas que requieran conocer acerca de la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF para Pymes, ya que no se debe dejar de lado la necesidad latente que se tiene en la profesión contable, por extender su campo de acción hacia la gestión más eficiente en los nuevos escenarios de la economía global, con profesionales que evidencien un conocimiento amplio, una formación ética, una visión crítica y la capacidad

analítica para enfrentar los retos que sugiere el contexto de la globalización y la internacionalización de la economía colombiana. Es por esto, que este tipo de trabajos aportan no solo a las instituciones universitarias sino a la calidad de los profesionales, ya que brinda una herramienta crítica, acerca de una situación actual con respecto a un cambio en la normatividad que genera ciertos impactos, muchas veces desconocidos en los resultados empresariales.

5. MARCOS DE REFERENCIA

5.1 MARCO TEÓRICO

La globalización es un tema inherente al problema expuesto en la investigación que se está planteando, y enmarca directamente la manera en que la información contable se presenta, con el ánimo de homogenizar los sistemas de información y permitir así la inclusión de las empresas colombianas al mercado de negocios internacionales. Sin cuestionamientos se indaga sobre el plan de acción preparado por entes como IASB, IFRS para poner en marcha la implementación de los estándares internacionales. No obstante es importante anotar que entrados en materia y considerando la fuerza imperativa que plantea el ejercicio de implementación, es importante abordar el tema del régimen internacional, que de acuerdo a Rafael Franco Ruiz, “son instituciones sociales, estructuradas sobre un conjunto de principios implícitos y explícitos, normas, reglas y procedimientos decisionales en torno a las que convergen expectativas de los actores en una determinada área de relaciones internacionales.”¹² y en cuyo material reposan diferentes variables que revolucionan el tema sobre los diversos escenarios en los que resulta polémico el asunto de los mecanismos y opiniones que giran en torno al hecho de convertir la presentación de la información en estándares internacionales, lo más relevante del régimen internacional es entenderlo como el modo de gobernar en sentido común, para el caso en referencia se lleva al asunto en tanto la teoría del régimen internacional incorpora instituciones, reglas, procedimientos, mecanismos de decisión en relación con algo que permite el surgimiento de condiciones regulares y estables que acompañan a una sucesión de fenómenos; a su vez regulan el comportamiento de los actores y controlan sus efectos. Abordar la temática del régimen internacional, permite el reconocimiento de la esencia estructural de los cambios introducidos por las nuevas reglas contables en materia de inventarios y activos biológicos, como puntos clave de la investigación realizada en el presente documento.

¹² FRANCO RUIZ, Rafael. Teoría del Régimen Internacional en Contabilidad. Manizales. Lúmina 13. Manizales 2012. 8-29p.

5.1.1 Teoría del Régimen Internacional. El autor Colombiano Rafael Franco Ruiz¹³, hizo una aproximación a la teoría del régimen internacional, identificando su función en “las relaciones internacionales en un orden económico basado en cooperación, garantía del funcionamiento de la economía, identificando el origen y la funcionalidad de la regulación contable”.

“La palabra régimen se refiere al modo de gobernar la casa en el sentido aristotélico o, el gobierno de una cosa en sentido común. Por lo tanto, un régimen incorpora instituciones, reglas, procedimientos, mecanismos de decisión en relación con algo que permite la emergencia de condiciones regulares y estables que acompañan a una sucesión de fenómenos. Las relaciones de interdependencia, en términos del realismo político y la interdependencia compleja, se ven afectadas en el marco de un conjunto de normas y procedimientos que regulan el comportamiento de los actores y controlan sus efectos. Esas reglas, normas, procedimientos se manifiestan en acuerdos entre estados y constituyen lo que se ha venido en denominar Regímenes Internacionales”¹⁴.

“La Teoría del Régimen Internacional, parte en su construcción de conceptos de la economía política que la describe como acción dinámica y recíproca de búsqueda de riqueza y de poder. La Teoría del Régimen Internacional como una estrategia del orden económico, fundamentada en el criterio de hegemonía, entendida como el dominio de unas organizaciones sobre otras, para establecer relaciones de cooperación que permitan a estas organizaciones dominantes, el dominio sobre el acceso a materias primas, a las fuentes de capital, la organización de los mercados y el mantenimiento de ventajas competitivas en la producción de bienes de elevado valor, obteniendo, simultáneamente, legitimidad social para los estados y las empresas”¹⁵.

¹³ FRANCO RUIZ, Rafael. Teoría del Régimen Internacional en Contabilidad. Manizales. Lúmina 13. Manizales 2012. 8-29p.

¹⁴ KRASNER, Stephen. Conflicto Estructural. Buenos Aires. Grupo Editor Latinoamericano. 1989

¹⁵ FRANCO RUIZ, Rafael. Teoría del Régimen Internacional en Contabilidad. Manizales. Lúmina 13. Manizales 2012. 8-29p.

De acuerdo con este criterio de Franco¹⁶, el régimen internacional, se da como resultado de la soberanía que tienen ciertas naciones para controlar la riqueza y el poder de su estado ante los países que los necesitan o que ellos mismos necesitan para el intercambio de bienes o servicios, interponiendo sus reglas de juego y creando unos estándares de información que les faciliten el desarrollo de las actividades económicas de importación y exportación, en este aspecto, “La contabilidad no ha sido ajena al desarrollo de la Teoría del Régimen Internacional, al contrario, es protagonista de su desarrollo y vinculada a sus objetivos de diferentes formas relacionadas con el funcionamiento de su propio mercado y con el apalancamiento de la economía internacional en su conjunto.”¹⁷

Como se puede observar la concepción de la Teoría del Régimen Internacional está orientada a explicar de manera general el funcionamiento de las relaciones entre naciones y sus mercados, con el ánimo de participar de una economía global donde se pretende alcanzar el mismo objetivo acogándose a un régimen que requiere una acción cooperativa por parte de los gobiernos.

Para concluir, Franco establece que

“los regímenes internacionales no requieren formalización positiva, generan vínculos y constituyen una simbiosis de realismo político y económico orientado a objetivos precisos de dominio en el acceso a materias primas, fuentes de capital, organización de los mercados, ventajas competitivas en producción de bienes de valor elevado, de conocimiento y legitimidad de las empresas multinacionales. En este escenario, los IASB/IFRS surgen como regulación buscando legitimidad e institucionalización y no como un desarrollo teórico del conocimiento contable; su lógica se fundamenta en el realismo económico y político, no en el realismo gnoseológico, epistemológico, metodológico, su comprensión, interpretación y explicación se encuentra en prácticas hermenéuticas que incorporan el problema del ejercicio del poder. IASB/IFRS se consolida como saber estratégico, entendido como capacidad para pensar la información financiera de manera dirigida a motivaciones y mecanismos guía de la organización que desde el poder se hace de ella. Es una palanca para la realización de los objetivos del

¹⁶ FRANCO RUIZ, Rafael. Teoría del Régimen Internacional en Contabilidad. Manizales. Lúmina 13. Manizales 2012. 8-29p.

¹⁷ Ibíd.

régimen internacional, al tiempo que una estrategia para el dominio de los mercados de servicios. La información financiera es modelada por grupos de interés, los del financiamiento y, a gran escala, por acciones de política económica que deciden dónde ubicar cada actividad, cada empresa y todo se hace desde una perspectiva inhumana, obviando a los ciudadanos, a las empresas y a las naciones.”¹⁸

El interés de los empresarios Colombianos por participar en el mercado internacional, ha llevado al gobierno a adoptar nuevas formas de presentación de la información, lo cual ha generado cambios estructurales en la concepción de los criterios contables y el reconocimiento de ciertas partidas que componen el sistema. Por esta razón se ha generado cierto nivel de incertidumbre en los últimos años, con respecto a los impactos que dichos cambios pueden ocasionar en las utilidades de los negocios, por lo tanto este trabajo se concibió como una herramienta de ayuda, para las empresas que pertenecen al sector pecuario; para mostrar las posibles influencias de la transformación contable, con respecto al tema del inventario y los activos biológicos, los cuales componen la razón de ser de este sector, objeto de estudio.

5.1.2 Inventarios. En Colombia las entidades, hacen uso de diversas herramientas que les permiten controlar y medir sus mercancías o unidades de materias primas utilizadas para manufactura o para ser puestas en venta y de las cuales se espera generar renta o algún tipo de utilidad. De lo anterior depende que sea posible reconocer los resultados de la actividad económica. “Los inventarios de una compañía están constituidos por sus materias primas, sus productos en proceso, los suministros que utiliza en sus operaciones y los productos terminados”¹⁹.

Métodos de Valoración de Inventarios. Los métodos de valuación por su finalidad son una herramienta que proporciona información importante y útil para la toma de decisiones administrativas, contables dentro de una empresa. “Los métodos de valuación o valoración de inventarios son el quinto componente de la

¹⁸ Ibíd., 28p.

¹⁹ MULLER, Max. Fundamentos de Administración de Inventarios. Bogotá D.C. Grupo Editorial Norma. 2004. 1 p.

red de información de la contabilidad de costos. Fueron diseñados para calcular el valor de las unidades que hacen parte de un inventario mientras permanezcan en el o para su salida. Es necesaria la definición del método para resolver el problema que surge cuando unidades con iguales características tienen costos diferentes al ingresar al inventario, dependiendo de la fecha en que lo hagan, el proveedor a quien se les compre, las cantidades compradas, los efectos de la inflación, las fluctuaciones del mercado, entre otros factores.”²⁰

La Norma Internacional de Contabilidad 2 (NIC/IAS2) que contempla el manejo de los inventarios, denomina los métodos de valuación de inventarios con el concepto de *fórmulas de costo*, aunque la teoría contable define por lo menos siete (7) métodos alternativos, cada uno de los cuales solo tiene efectos de tipo contable, pues lógicamente las unidades pueden salir en un orden diferente al que se refleja en la información financiera. La normatividad contable colombiana reconoce como tal, solo los siguientes métodos de valoración:

➤ **Identificación Específica:** Para efectos de control es relevante reconocer de acuerdo a las necesidades de manejo de la información el método más adecuado para cumplir con los objetivos propuestos. “Es el método recomendado cuando existen productos que tienen la característica de producirse a bajo volumen y su costo es alto, y los sistemas de información de los que se disponen permiten la asociación perfecta entre la unidad física dentro del inventario y el momento de su salida. El párrafo 23 de la Norma Internacional de Contabilidad 2, especifica el costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales. No intercambiables entre sí, se refiere a que no existe otro producto exactamente igual, cada uno tiene unas características que lo hacen diferente y por ende no intercambiable. Este tipo de productos permiten su identificación hasta que está en manos del cliente final. Los

²⁰ CUERVO TAFUR, Joaquín, OSORIO AGUDELO, Jair Albeiro y DUQUE ROLDAN, María Isabel. Costeo basado en actividades ABC: Gestión basada en actividades ABM. Segunda Edición. Bogotá D.C. Ecoe Ediciones. 2013.

prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente”²¹

➤ **PEPS:** Primeras en Entrar Primeras en Salir, “este método opera bajo la presunción que la mercancía o materia prima que ingresa primero a la compañía es la primera en ser vendida (costo de ventas) o la primera en ser agotada en producción (costo de producción)”²². BAJO normas internacionales de información NIIF, la NIC 2 plantea que si los bienes son intercambiables entre sí se debe optar por este método o por el promedio ponderado. Intercambiables entre si significa que los bienes tienen características similares que pueden dar objeto a intercambios entre ellos.

➤ **UEPS:** Ultimas en Entrar Primeras en Salir, “en esta técnica la presunción es que la mercancía o materia prima que ingresa de última en la compañía es la primera en ser vendida (costo de ventas) o usada para la producción (costo de producción)”²³. Para MEIGS²⁴ el método UEPS tiene una limitación significativa, la valuación del inventario se basa en los costos de adquisición más antiguos. Cuando la compañía ha estado operando durante muchos años, estos costos más antiguos pueden subestimar en gran medida el costo de reposición actual del inventario. Con la actualización de la NIC 2 en 2003, se prohíbe el uso de UEPS como fórmula para el cálculo de costos.

➤ **Promedio Ponderado:** De acuerdo al sistema de inventario manejado por el ente, podría éste considerarse apropiado, según las necesidades de los usuarios de la información y la oportunidad para unificar los valores de los inventarios. “Este método consiste en valorar el promedio de la mercancía (los mismos artículos) comprada por la empresa y la que se mantiene en existencias, y

²¹ Ibíd.

²² ACTUALÍCESE. Métodos de Valuación de Inventarios. [En Línea] [Revisado 15 de Enero de 2017] Disponible en Internet: <http://actualicese.com/2014/07/24/metodos-de-valuacion-de-inventarios/>

²³ Ibíd.

²⁴ MEIGS, Bettner. Contabilidad la base para las decisiones gerenciales. México D.C. McGraw-Hill. 2000.

dividirlo por el número de artículos, este valor será el asignado como costo unitario en las ventas”²⁵.

➤ **Técnicas para la estimación de costos para los inventarios y costos de ventas:** “Ante la imposibilidad que pueden tener aquellas pequeñas empresas que manejan inventario periódico para hacer tomas físicas de manera habitual o llevar un registro ordenado de sus productos y que de ese modo puedan aplicar un método de valoración de inventarios, en el caso de aquellas empresas de gran tamaño, con un numero supremamente elevado de referencias o productos en los cuales se haga imposible tener el registro y control individual, la teoría contable ha definido ciertas técnicas que hacen posible al momento del cierre, la valoración de los inventarios y el cálculo del costo de ventas. Son estas las llamadas técnicas de estimación de costos o como las define la NIC 2: Técnicas de medición de costos, las cuales reemplazan en casos muy específicos y donde es imposible, la aplicación de los métodos de valoración de inventarios descritos anteriormente. Dentro de estas técnicas se destacan las siguientes:”²⁶

➤ **Método del Minorista o Retail:** “Este método utiliza como base para la estimación del costo de ventas y del valor de los inventarios, el margen bruto que se estima debe generar cada producto o grupos de productos. Para ello, es indispensable llevar un registro de los costos a los cuales se produce o adquieren las unidades y los precios de venta a los cuales se ofrecen, para con ello determinar el porcentaje que corresponde al costo y a la utilidad y con ello hacer las valoraciones. En Colombia, de acuerdo con el artículo 65 del estatuto tributario, el retail es un método aceptado para la valoración de inventarios para los almacenes de cadena”.²⁷

²⁵ ACTUALÍCESE. Métodos de Valuación de Inventarios. [En Línea] [Revisado 15 de Enero de 2017] Disponible en Internet: <http://actualicese.com/2014/07/24/metodos-de-valoracion-de-inventarios/>

²⁶ CUERVO TAFUR, Joaquín, OSORIO AGUDELO, Jair Albeiro y DUQUE ROLDAN, María Isabel. Costeo basado en actividades ABC: Gestión basada en actividades ABM. Segunda Edición. Bogotá D.C. Ecoe Ediciones. 2013.

²⁷ Ibíd.

➤ **Costo Estándar:** “Es otra forma de estimar los costos de los inventarios y del costo de ventas, y es incluida en la NIC 2, como uno de los métodos para estimar costos. En este contexto, el estándar se debe entender como una técnica que permite, a través de una medición de costos, que se hace a partir de condiciones normales de utilización de los factores de producción (materiales, mano de obra y otros costos), estimar cual podría ser el costo de las unidades vendidas y de las que permanecen en el inventario, cuando no se cuenta con un registro sistemático y preciso que permita hacer dicha medición de forma real”²⁸.

Cada uno de los métodos de valuación tiene diferentes ventajas y desventajas, su utilidad depende de la necesidad que tenga la empresa con respecto al tipo de mercancía que comercia y al requerimiento con respecto al nivel de costos. Es importante tener en cuenta que la aplicación de un método de valoración de inventarios debe ser consistente en el tiempo, cualquier cambio que se haga, requiere aprobación por parte de las autoridades competentes, adicionalmente se debe utilizar el mismo método de valoración tanto para propósitos contables como fiscales.

De acuerdo a lo anterior, se concluye que los inventarios para una compañía, son activos mantenidos para la venta en el flujo normal de las operaciones, y hasta hace algunos años los activos biológicos constituían la cuenta 14 de inventarios. Con la llegada de las NIIF, se establece que lo concerniente a dicho tema será abarcado de ahora en adelante por la sección 13 de NIIF para PYMES, mientras que los activos biológicos serán regulados por la sección 34 (Actividades especiales), cambiando su revelación y contabilización de una cuenta de inventarios (Activo Corriente) a una cuenta de activos no corrientes.

5.1.3 NIIF Para Pymes. La NIIF para las PYMES tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas.

El Decreto 3022 de 2013 (Compilado en el Decreto 2420 de 2015), reglamentó la ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 2 (Niif para pymes). El ámbito de aplicación de este decreto es el siguiente:

²⁸

Ibíd.

“Artículo 1º. Ámbito de Aplicación.

- 1. Entidades que no cumplan con los requisitos del artículo 1 del decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones o adiciones, ni con los requisitos del capítulo 1 del marco técnico normativo de información financiera anexo al decreto 2706 de 2012.*
- 2. Los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial, administrados por entidades vigiladas por la superintendencia financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar el marco técnico normativo establecido en el anexo del decreto 2784 de 2012 ni sean de interés público.*

Cuando sea necesario, el cálculo del número de trabajadores y de los activos totales para establecer la pertenencia al grupo 2, se hará con base en el promedio de doce (12) meses correspondiente al año anterior al periodo de preparación obligatoria definido en el cronograma establecido en el artículo 3 de este decreto, o al año inmediatamente anterior al periodo en el cuál se determine la obligación de aplicar el marco técnico normativo de que trata este decreto, en periodos posteriores al periodo de preparación obligatoria aludido. Para efectos del cálculo de número de trabajadores, se consideraran como tales aquellas personas que presten de manera personal y directa, servicios a la entidad a cambio de una remuneración, independientemente de la naturaleza jurídica del contrato.”²⁹

El cronograma de implementación para el grupo 2 es el siguiente:

Tabla 1. Cronograma de Implementación para el Grupo 2

Año de Preparación Obligatoria	Año de Transición	Últimos EEFF emitidos bajo norma local	Año de Aplicación
1 de Enero de 2014 a 31 de Diciembre de 2014	1 de Enero a Diciembre 31 de 2015	Diciembre 31 de 2015	A partir del 1 de Enero de 2016

Fuente: Decreto 3022 de 2013

²⁹ COLOMBIA. MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. Decreto 3022 de 2013. Diario Oficial. Bogotá D.C.: 2013.

Sección 34 NIIF Para PYMES. El objetivo de la sección 34 es especificar los requerimientos contables y de información para determinadas actividades especiales: Agricultura, actividades de extracción y acuerdos de concesión de servicios.

La actividad agrícola hace referencia al modo en que una entidad gestiona la transformación biológica de activos biológicos, sea para destinarlos a la venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

Una entidad que se dedique a actividades agrícolas determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos, de la siguiente manera:

- A. El método de valor razonable para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
- B. Utilizará el modelo del costo para todos los demás activos biológicos.

Las pequeñas y medianas empresas del sector pecuario, en cuanto a la valoración de los activos biológicos, deberán registrar todo lo concerniente al desgaste fisiológico que sufren las aves ponedoras a través del ciclo de producción y seguir el procedimiento indicado por la sección 34 para la determinación de sus políticas contables.

Activos Biológicos. Los activos biológicos, agrupan, a “los animales vivos y las plantas que forman parte de una actividad agrícola, pecuaria y/o piscícola, que resultan de la gestión por parte de una entidad, de las transformaciones de los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas (activos realizables) o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes”³⁰.

La Norma Internacional de Contabilidad recomienda que las entidades, presenten una descripción cuantitativa de cada grupo de Activos biológicos. “Distinguiendo, cuando resulte adecuado, entre: Activo biológico consumible, y los que tiene para

³⁰ ASESOR EMPRESARIAL. [En Línea]. [Revisado 28 de octubre de 2015]. Disponible en Internet: http://www.asesorempresarial.com/web/blog_i.php?id=134

producir fruto, son aquellos activos biológicos que han de ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos ejemplo: cabezas de ganado para la obtención de carne, o las que se tiene para vender, así como el pescado en las piscifactorías, los cultivos, tales como el maíz y el trigo, y los árboles que se tiene en crecimiento para producir madera. Los activos biológicos para producir frutos son aquellos que son distintos a los de tipo consumible. Por ejemplo, ganado para la producción de leche, cepas de vid, árboles frutales y árboles de los que se corta ramas para leña, mientras el tronco permanecen., y no nos son producto agrícolas sino que se regeneran así mismos”.³¹

También se encuentran activos biológicos terminados, que son aquellos que han concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos, tales como frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc. En esta clasificación cabe señalar que hay activos biológicos en crecimiento, o en producción; los activos biológicos en crecimiento, son aquellos que no han completado aún su proceso de desarrollo, tales como árboles frutales, bosques, sementeras, frutas inmaduras, etc. cuyo proceso biológico de crecimiento no ha concluido. Mientras los activos biológicos en producción, son aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos, tales como plantas destinadas a funciones reproductivas, árboles frutales y florales en producción etc. Cabe mencionar también los “activos calificados” este es un activo que necesariamente toma un tiempo considerado en estar listo para su venta o utilización. Igualmente cabe señalar los activos “contingentes” que son activos de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencias ha de ser confirmada solo por la ocurrencia, o en un caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo en control de la empresa.³²

Como se ha mencionado anteriormente, los activos biológicos objeto de estudio, corresponden a aves ponedoras, en cuanto a los huevos recolectados procedentes de la producción, corresponden a productos agrícolas, los cuales en el momento de su cosecha pasan a ser inventario para la venta.

³¹ URIARTE, Fabián A. Introducción a las Normas Internacionales de Información Financiera. Bogotá: D.C. Edición Marcial Pons 2006, p. 884.

³² Ibíd., p. 670.

Valoración de Activos Biológicos. El CTCP señala que en la medición inicial y posterior de los activos biológicos se deberá aplicar lo establecido en la NIC 41 (Grupo 1) o en la Sección 34 de la NIIF para Pymes (grupo 2).

➤ **Criterio de Medición a Valor Razonable.** El valor razonable se basa en la ubicación y condición que un activo posee en el momento actual, es decir, el resultado que surge de restarle al valor en el mercado correspondiente, los costos incurridos para hacer llegar esos activos al mercado.

➤ **Medición al Costo Histórico:** En ausencia de un mercado activo se hace necesario hacer uso del costo histórico para determinar el valor de los activos biológicos. “Una entidad del Grupo 2 podrá utilizar el modelo del costo como base de medición inicial o posterior de sus activos biológicos, cuando con base en los juicios realizados se concluya que no es posible que el valor razonable no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado. En el caso de la empresa del Grupo 1, la opción de usar el costo como base de medición, solo puede ser utilizada, en el momento de reconocimiento inicial, para los activos biológicos para los cuales no estén disponibles precios cotizados del mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras mediciones alternativas del valor razonable. Al realizar los juicios necesarios requeridos para determinar las políticas para la contabilización de los activos biológicos la entidad tendrá en cuenta que la incertidumbre o falta de fiabilidad afecta la utilidad de la información, y que en algunos casos particulares el precio de la transacción (costo) puede ser la mejor evidencia del valor razonable.”³³

Las pequeñas y medianas empresas deben tener un control en el inventario de sus activos biológicos, en este caso, las gallinas ponedoras a partir del momento en que se adquiere, se debe ejercer un control sobre la misma. De acuerdo al estudio, estas aves no se pueden medir a su valor razonable en ciertos momentos de su ciclo productivo, sin embargo con cierta información se pueden valorar al costo histórico.

³³ INSTITUTO NACIONAL DE CONTADORES PÚBLICOS. Medición de activos biológicos e inventarios bajo NIIF [En Línea] [Revisado 25 de octubre de 2016]. Disponible en Internet: <http://www.incp.org.co/medicion-de-activos-biologicos-e-inventarios-bajo-niif/>

Reconocimiento. “Es el proceso de incorporación, en los estados financieros, de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:

- a. Es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y
- b. La partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad”³⁴.

El cumplimiento de estos dos criterios, se deben dar en la entidad para que se tome la decisión de que una transacción debe ser reconocida como un activo, además, para que se determine cuáles son los activos biológicos que posee, estos deberán también cumplir con las características para tal fin, relacionadas en el concepto de activos biológicos; anteriormente expuestas.

Productos Agrícolas. Es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.³⁵

5.1.4 La Industria Avícola en Colombia. La avicultura hace parte del sector agropecuario y está constituida por las actividades de producción de huevos y carnes de aves. De acuerdo con el Banco de la Republica, “en Colombia esta actividad ha tenido un continuo crecimiento en los últimos cincuenta años al pasar de producir 30 mil toneladas de carne de pollo en 1961 a un poco más de un millón en 2012, lo cual representó un crecimiento del 7,1% promedio anual, pasando de aportar el 7,0% de la producción total nacional de carnes de res, cerdo y pollo en 1961 al 50,4% en 2012”³⁶. “La avicultura conformada por las actividades de producción de huevos y carnes de aves, en Colombia ha tenido un crecimiento constante desde mediados del siglo XX, resultado del fortalecimiento institucional, organizacional y tecnológico. Las instituciones se encargaron de

³⁴ FUNDACIÓN IFRS. Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. Módulo 2: Conceptos y Principios Generales. Fundación IFRS. 2009

³⁵ IASB. Glosario de Términos [En Línea]. Revisado 26 de enero de 2016]. Disponible en Internet: http://www.nicniif.org/files/normas2010/parte%20b/70_glossary%20of%20terms%20f_139.pdf

³⁶ BANCO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA. Determinantes del desarrollo en la avicultura en Colombia: Instituciones, organizaciones y tecnología. [En Línea] [Revisado 03 de mayo de 2016]. Disponible en Internet: http://www.banrep.gov.co/docum/Lectura_finanzas/pdf/dtser_214.pdf

capacitar, controlar y financiar a empresarios, técnicos, granjeros e inversionistas para el montaje de granjas avícolas comerciales. Las empresas con su agremiación promueven el crecimiento, competitividad y sostenibilidad, mediante acompañamientos tecnológicos, sanitarios, de inocuidad, capacitación e investigación. La introducción de tecnologías en genética e instalaciones lograron el incremento de la producción de manera eficiente y rentable, lo que permitió la masificación del consumo de huevo y pollo que hoy son unas de las principales fuentes de proteínas para los colombianos.”³⁷

5.2 GLOSARIO DE TÉRMINOS

Algunas definiciones que se deben considerar en el entorno de aplicación de la Sección 34 de NIIF para PYMES, con respecto a los activos biológicos son las siguientes:

- **Reconocimiento.** “Es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados. Para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido, se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, que pueda ser medido, que sea pertinente y que pueda presentarse de manera confiable”³⁸.
- **Medición.** Según Stevens (citado por Mattessich³⁹), es el proceso de organizar hechos y relaciones empíricas dentro de un modelo formal tomado de la matemática, es la asignación de numerales a objetos o hechos de acuerdo con reglas.
- **Activo.** Un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se

³⁷ Ibíd.

³⁸ BAKER TILLY COLOMBIA CONSULTING. El principio de medición: El uso del costo histórico y el valor razonable en las mediciones contables. Pontificia Universidad Javeriana.

³⁹ Mattessich, Richard. Contabilidad y métodos analíticos: medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía. Buenos Aires. La Ley. 2002. 51 – 56p

espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros (Art. 35 D. 2649/93).

- **Valoración.** “Conjunto de reglas a través de las cuales se asigna valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas (Activos, pasivos, Patrimonio)”⁴⁰.
- **Costo Histórico de los Activos.** “Es el costo de adquisición adicionado con los valores que le son incorporados durante su vida”⁴¹.
- **Actividad Agrícola.** “Es 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”⁴².
- **Transformación Biológica.** Comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.
- **Activo Biológico.** Es un animal vivo o una planta. (NIC 41)
- **Producto Agrícola.** Es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.
- **Cosecha o Recolección.** Es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

⁴⁰ UNIVERSIDAD DEL CAUCA. Jornadas NIIF UNICAUCA. [En Línea]. [Revisado 30 octubre de 2016]. Disponible en Internet: <http://jornadasniifcontaduriaunicauca.blogspot.com.co/2012/01/criterios-de-valoracion.html>

⁴¹ GERENCIE. Costo Histórico de los Activos. [En Línea]. [Revisado 30 de octubre de 2016]. Disponible en Internet: <http://www.gerencie.com/costo-historico-de-los-activos.html>

⁴² Diario Oficial de la Unión Europea. [En Línea]. [Revisado 28 de octubre de 2015]. Disponible en Internet: http://www.las-nic.es/NICpdf/NIC_41.pdf

- **Mercado Activo.** Es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes: los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos; se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y los precios están disponibles para el público.
- **Valor razonable.** Es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción libre. El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual.
- **Valor Residual.** El valor residual de un activo, es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costes estimados por tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil (NIC 16)
- **Capacidad de cambio.** Se refiere a la característica de plantas y animales vivos que son capaces de experimentar transformaciones biológicas.

5.3 MARCO LEGAL

Es necesario tener en cuenta, que las NIIF para Pymes las componen 35 secciones, pero fuera de conocer las secciones, es preciso abarcar todo el marco normativo que encierra el grupo 2.

Las NIIF en Colombia, surgen normativamente, gracias a la ley 1314 de 2009. De allí en adelante se ha regulado el proceso de convergencia, por medio de decretos que establecen los cronogramas y fases de implementación para cada grupo en particular.

Generalidades sobre las NIIF. El comité de normas Internacionales de Contabilidad (IASC), es un organismo independiente, de carácter privado, cuyo objetivo es conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el mundo. Se formó en 1973, mediante un acuerdo realizado por organizaciones de profesionales contables pertenecientes a Alemania, Australia, Canadá, Los Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e

Irlanda. Desde 1983, los miembros del IASC son todas las organizaciones de profesionales contables que son, a su vez, miembros de la Federación Internacional de Contables IFAC. En enero de 1999, estos ascendían a 142 miembros, 103 países, representando a más de 2 millones de profesionales contables. Otras muchas organizaciones están implicadas, asimismo, en el trabajo del IASC, y muchos países que no son miembros del IASC hacen uso de las Normas Internacionales de Contabilidad.”⁴³

Las normas internacionales de contabilidad conocidas como NIC, son la respuesta a una economía globalizada, como una necesidad para unificar la información contable con el objeto de hacerla más comprensible para todos. Su implementación adecuada genera cambios en cuatro ámbitos:

- Medición
- Reconocimiento
- Presentación y,
- Revelación

Estado de Situación Financiera de Apertura. De acuerdo con las NIIF para PYMES, “son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad para preparar y presentar estados financieros”⁴⁴.

Previo a la elaboración del Estado de Situación Financiera de Apertura ESFA, la entidad debe emitir las políticas contables que utilizará (de acuerdo con la NIIF para PYMES) para su preparación. Es decir, con base en los principios que señala la NIIF para las PYMES, se deben establecer las políticas contables específicas que va a usar la entidad para cada uno de sus hechos económicos. Por ejemplo definir la moneda funcional, la moneda de presentación, las vidas útiles de los activos, los métodos de depreciación, el modelo de medición posterior de activos y pasivos, el método de determinación del deterioro del valor de los activos, la forma de determinación de valores razonables, entre otros, todos basados en los

⁴³ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). London. International Financial Standards 2003. 2003. 15-39 p.

⁴⁴ NIIF para PYMES. Párrafo 10.2

principios generales establecidos en cada una de las secciones de la NIIF para las PYMES.

Estas políticas contables son el punto de partida para la aplicación de la NIIF y la preparación del ESFA. Además, prescriben los criterios que la entidad adoptará para realizar el reconocimiento, medición, presentación y revelación de su información financiera. Deberán aplicarse de manera retroactiva al presentar el ESFA y de manera uniforme para los periodos siguientes al de transición.

Las actividades en su orden, para elaborar el Estado de Situación Financiera de Apertura bajo la NIIF para las PYMES, pueden ser las siguientes:

- a. “Obtener el Balance General bajo PCGA locales a 31 de Diciembre de 2014.
- b. Conocer y disponer de la NIIF para la PYMES.
- c. Identificar las políticas contables aplicadas bajo PCGA locales.
- d. Identificar las partidas y operaciones en las cuales hay diferencias en políticas contables.
- e. Definir y diseñar las políticas contables que se usarán bajo la NIIF para las PYMES.
- f. Definir la aplicación de reglas específicas para la aplicación de excepciones obligatorias.
- g. Realizar el análisis de la información financiera. Preparar hoja de trabajo para acumular ajustes y determinar saldos NIIF para las PYMES.
- h. Para cada cuenta o subcuenta preparar planillas de conversión de acuerdo con el análisis de cada una de ellas.
- i. Reconocer operaciones o hechos económicos que deben ser activos o pasivos bajo la NIIF para PYMES, pero que localmente no están incluidos.
- j. Eliminar las partidas que no cumplen los requisitos de ser activo o pasivo bajo la NIIF para las PYMES.
- k. Efectuar las reclasificaciones de partidas para ubicarlas según corresponda bajo la NIIF para las PYMES.
- l. Sí la entidad va a utilizar alguna de las exenciones voluntarias, aplicar las políticas definidas para ello.
- m. Realizar las valoraciones de todas las partidas de acuerdo con lo establecido en la NIIF para las PYMES, especialmente en la sección 35
- n. Preparar cada ajuste en partida doble afectando Ganancias Acumuladas
- o. Trasladar cada ajuste a la hoja de trabajo del Estado de Situación Financiera de Apertura
- p. Realizar el cálculo y registro del impuesto diferido

- q. Elaborar el estado de Situación Financiera de Apertura detallado a máximo nivel de desagregación
- r. Elaborar la conciliación del patrimonio entre el saldo bajo PCGA locales y el saldo bajo la NIIF para las PYMES.
- s. Elaborar la conciliación del resultado entre el saldo bajo PCGA locales y el saldo bajo la NIIF para las PYMES.
- t. Elaborar el informe de conversión⁴⁵

➤ **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, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento." Por mandato de esta ley, el Estado, bajo la dirección del Presidente la República, intervendrá la economía, limitando la libertad económica, para expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia. Para apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de 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. Esta ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad.

➤ **Decreto 4946 de 2011.** Por medio de este decreto se dictan disposiciones en materia del ejercicio de aplicación voluntaria de las normas internacionales de contabilidad e información financiera.

➤ **Decreto 3048 de 2011.** Por medio del cual se crea la comisión intersectorial de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de aseguramiento de la información.

➤ **Decreto 3022 de 2013.** Este decreto reglamenta la ley 1314 de 2009, sobre el marco normativo para los preparadores de información financiera que

⁴⁵ SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES. Guía Práctica para Elaborar El Estado de Situación Financiera de Apertura Bajo NIIF PYMES. Bogotá D.C. Imprenta Nacional de Colombia. 2014.

conforman el grupo 2. En este decreto reglamentario, expedido por el ministerio de Comercio, Industria y Turismo, se anuncia el cronograma de aplicación de las NIIF, para el grupo en mención.

➤ **Decreto 2129 de 2014.** Este decreto, modifica las fechas establecidas en el decreto 3022 de 2013, señala un nuevo plazo para los preparadores del grupo 2, que decidieron aplicar de forma voluntaria el marco técnico normativo del grupo 1.

➤ **Circular Externa 200-000010 de 2014** de la Superintendencia de Sociedades. Establece que la presentación del estado de Situación Financiera de apertura ESFA, debe ser presentado por los preparadores de información financiera clasificados en el grupo 2, debe realizarse con corte a 01 de Enero de 2015

➤ **Direccionamiento Estratégico – Consejo Técnico de la Contaduría 2012.** El principal objetivo de este direccionamiento es orientar el desarrollo efectivo del proceso de convergencia hacia las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales.

➤ **Decreto 2420 de 2015.** Este compila los decretos reglamentarios de la Ley 1314 del 2009 con respecto a NIIF y NAI: Decretos 2706 del 2012, 2784 del 2012, 3022 del 2013 y 302 del 2015. “Este documento surge con el objetivo de compilar y racionalizar las normas de carácter reglamentario, expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, que rigen en materia de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información y contar con un instrumento jurídico único en la materia”⁴⁶.

⁴⁶ LEGIS. COMUNIDAD CONTABLE. Decreto Único Reglamentario NIF – NAI y sus primeras modificaciones. [En línea] [Revisado 09 Marzo de 2016] Disponible en Internet: <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/NAI/decreto-unico-reglamentario-nif-nai.asp>

6. METODOLOGÍA

La investigación que se presenta, se desarrolló con base a la normativa del paradigma crítico propositivo, porque tiene como finalidad, comprender e interpretar la realidad, así como los significados de las actuaciones de las personas, sus percepciones, intenciones y acciones.

En el trabajo que se propone la relación del sujeto cognoscente y el objeto de estudio son inseparables e interactúan entre sí, procurando que los valores del investigador influyan lo estrictamente necesario. En la investigación se aplicó una metodología cualitativa que permite determinar la relación, estandarización-adopción, concibiéndola como un proceso de retroalimentación, permanentemente y mutuo entre el sujeto y el objeto de investigación.

6.1 TIPO DE ESTUDIO

El tipo de estudio realizado en el presente proyecto se identifica como descriptivo, en tanto, “se fundamenta en la descripción, análisis, naturaleza y composición de situaciones y eventos, es decir, como es y se manifiesta determinado fenómeno”⁴⁷.

Para este trabajo de investigación fue necesario abordar la normatividad y teoría concerniente a los activos biológicos y productos agrícolas, descritos en la sección 34 de NIIF para Pymes, aplicándolo al ejercicio de adaptación y armonización enfocado al manejo de activos biológicos en este caso, las gallinas ponedoras.

6.2 FUENTES DE INFORMACIÓN

Las fuentes de información que se utilizaron para la consecución de los objetivos del proyecto son las siguientes:

⁴⁷ MÉNDEZ ÁLVAREZ, Carlos Eduardo. Metodología: Diseño y Desarrollo del proceso de investigación. 3 ed. Bogotá D.C.: Mc Graw Hill, 2001. 122. p

6.3.1 Fuentes Primarias. “Información oral o escrita que es recopilada directamente por el investigador a través de relatos, o escritos transmitidos por los participantes en un suceso o acontecimiento.”⁴⁸

Para el caso de la actividad de las aves, se contactó a algunos avicultores para consultarles de acuerdo a su experiencia, el manejo las aves destinadas a producir huevos, por protección de sus datos sus nombres no fueron revelados y sólo se consideró sus relatos para apoyar la investigación.

6.3.2 Fuentes Secundarias. “Se refiere a información escrita que ha sido recopilada y transcrita por otras personas que han recibido tal información de otras fuentes escritas o por un participante en un suceso o acontecimiento. Dentro de las fuentes secundarias de información se encuentran los textos, las revistas, documentos, prensa, entre otros”⁴⁹.

Para llevar a cabo el trabajo de investigación fue necesario hacer uso de referencias tanto normativas como bibliográficas, por lo cual se contó con las guías NIIF para PYMES, más específicamente lo relacionado con los Activos Biológicos, además con la normatividad vigente al respecto.

6.3 INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN

➤ **Análisis Documental.** Para la recolección de la información se acudió a indagar sobre los estándares locales e internacionales mediante el estudio de la normatividad, ya que son fuente fidedigna para la investigación, libros, comunicados, pronunciamientos, páginas de internet. Estas herramientas permiten presentar mediante cuadros comparativos la información de una manera más práctica y comprensible para los lectores.

⁴⁸ Ibíd, p142.

⁴⁹ Ibíd, p 152

7. IMPACTO FINANCIERO QUE GENERA EL MANEJO DEL INVENTARIO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS EN EL SECTOR PECUARIO, BAJO NORMAS INTERNACIONALES, NIIF PARA PYMES ENFOCADO EN EL ANALISIS DE LAS GALLINAS PONEDORAS

Con la finalidad de contar con las bases necesarias para llevar a cabo el proceso de consolidación de estados financieros de las empresas bajo el ámbito de NIIF PYMES, es necesario definir y aprobar, como primera medida, políticas contables uniformes, tomando en consideración, los parámetros que en materia rigen en Colombia, donde se dicta, que las empresas en sus registros contables deben adoptar NIIF. Por lo anterior se propone en el objeto de este estudio plantear un escenario contable donde teóricamente se expone la manera en que impactan financieramente los cambios en la medición, valoración y revelación de los activos biológicos y productos agrícolas en las pequeñas y medianas empresas particularmente en el caso de las gallinas ponedoras.

Se abordó el estudio de la aplicación de la Sección 34 de Activos Biológicos en el presente trabajo, ya que para la realización del análisis financiero del mismo, es necesario especificar los requerimientos contables y de información para determinadas actividades como lo plantea el objetivo de la Sección que fué citada anteriormente, dentro de la cual se encuentra el sector pecuario para el caso del análisis de las gallinas ponedoras. Posteriormente con la información obtenida siguiendo los parámetros de la investigación, se estructura de manera teórica las reflexiones y conclusiones del desarrollo y fin de la misma.

7.1ACTIVOS A REVELAR EN LA CUENTA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS EN EL SECTOR PECUARIO, SEGÚN NORMAS INTERNACIONALES NIIF PARA PYMES, ENFOCADO EN EL ANALISIS DE LAS GALLINAS PONEDORAS

De acuerdo con las NIIF, una entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y solo cuando:

- (a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;
- (b) sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo
- (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Son considerados como activos biológicos los lotes de gallinas ponedoras, mantendrán esta clasificación hasta que sean puestas en venta, momento en el cual pasarán a formar parte de las existencias del inventario⁵⁰.

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla con la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo los siguientes criterios para el caso de las pymes del sector pecuario ANÁLISIS EN ACTIVIDAD DE gallinas ponedoras:

- Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue al ente.
- La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Los criterios antes descritos deben cumplir las siguientes condiciones para los activos biológicos:

- La capacidad de Cambio: cuando son capaces de experimentar transformaciones biológicas, la cual comprende el proceso de crecimiento, degradación, producción de las aves.
- Gestión de Cambio: si la gerencia facilita y promueve las condiciones necesarias para que tenga lugar la transformación biológica de las aves, ejemplo, niveles de nutrición, asistencia veterinaria, etc.
- Medición de Cambio: los cambios cualitativos, como adecuación genética, maduración, etc. y cambios cuantitativos, como peso, nivel de grasa, dicha transformación es objeto de medición y control rutinaria de la gerencia.

Se entiende por activo biológico en este caso, las aves recién nacidas, en crecimiento y desarrollo destinadas para el proceso de producción de huevos.

⁵⁰

Norma Internacional de Contabilidad. NIC 41

Una vez reconocidas las aves como Activo Biológico en proceso de iniciación, desarrollo y producción, se debe identificar los procesos de acumulación de costos y aplicación contable de los aspectos como: reconocer y asignarle valor razonable a las aves recién nacidas, una vez identificados los procesos de crecimiento y producción de las aves que cumplen con el concepto de actividad pecuaria, debe asegurarse que exista como parte del departamento operativo una clasificación de las aves de acuerdo a la raza, edad y características genéticas similares que las identifiquen, debe asegurarse el mantenimiento en el proceso de iniciación, desarrollo y producción de las aves, deben reconocerse los costos acumulados en los activos biológicos en desarrollo, debe trasladarse los costos acumulados a los activos biológicos en producción y determinar el agotamiento o depreciación de los activos biológicos.

Para el reconocimiento de la condición actual de un grupo de aves no se consideran los incrementos en el valor por causa de su transformación biológica adicional, así como por actividades futuras de la empresa, tales como las relacionadas con el mejoramiento de la transformación biológica futura.

Los huevos, producto del proceso productivo natural de las aves, son considerados “Productos Agrícolas” bajo las NIIF para PYMES, sin embargo, la sección 34 solo abarca su definición y diferencia con respecto a los activos biológicos para que no haya lugar a confusiones acerca de su naturaleza. Por lo tanto, dichos huevos, una vez hayan sido recolectados, pasaran a ser parte del inventario y reconocidos por la Sección 13 de NIIF para PYMES: Inventarios.

Con el fin de identificar las diferencias que se dan entre decreto 2649 de 1993 y las normas Internacionales de contabilidad, es preciso reconocer un activo biológico en todas sus etapas, de esta manera es posible cuantificar su costo hasta su puesta en producción de manera razonable o costo histórico de una manera proporcionada, ahora, si se le compara con decreto 2649, se considera un sistema de costeo asignado.

7.2 MÉTODO DE MEDICIÓN, POLÍTICAS DE VALORACIÓN Y FORMA DE REVELACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS EN EL SECTOR PECUARIO, BAJO NORMAS INTERNACIONALES NIIF PARA PYMES, ANÁLISIS EN ACTIVIDAD DE GALLINAS PONEDORAS.

7.2.1 Métodos De Medición De Los Activos Biológicos Y Productos Agrícolas En El Sector Pecuario Según Normas Internacionales NIIF Para Pymes, ANÁLISIS EN ACTIVIDAD DE Gallinas Ponedoras

La sección 34 de las NIIF para PYMES, estipula que un activo biológico se medirá tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable preferiblemente.

Por lo cual las empresas avícolas del valle del cauca, dedicadas a la cría de aves para producción de huevos, deberán reconocer el costo de las pollitas (Compra de la gallina), mas todos los costos incurridos hasta la fecha en que la gallina esta lista para producir, tales como, alimento, mano de obra directa e indirecta, depreciaciones, etc.

A continuación se detallan algunas variables que se toman para determinar los costos que se pueden atribuir en el reconocimiento de los activos biológicos, desde la semana 17, que es el momento cuando las gallinas se encuentran aptas para el proceso de producción.

Los costos se distribuyen en función al número de aves utilizadas para la producción de huevos en cada empresa.

Las líneas de gallinas ponedoras están establecidas como animales para la producción de huevo comercial. Las aves son de tamaño relativamente pequeño y ponen un número elevado de huevos con cascara resistente el cual también depende de su nutrición. Su viabilidad es buena y su producción de huevos es económica.

El ciclo vital de las ponedoras es el periodo comprendido entre el nacimiento de las gallinas, la cría, el levante, hasta el final del periodo de postura.

- Levante: De 0 a la semana 16
- Postura: De la semana 17 a la 84

En las distintas etapas se le da a la gallina un manejo y alojamiento diferente, dependiente del enfoque que se quiera dar, ya sea para levante o postura.

Las gallinas que generalmente se emplean en el Valle del Cauca son gallinas ponedoras HY-Line Brown.

7.2.2 Aplicación de los Métodos de Valoración de Activos Biológicos

Actualmente en Colombia la contabilidad comercial vigente no tiene reglas específicas de medición para los activos biológicos, lo hace de manera general para los inventarios donde propone las clasificaciones basadas en la medición inicial al costo de adquisición o de producción.

Para poder determinar las diferencias que presenta la implementación de las NIIF con el método de medición que actualmente manejan las empresas en el Valle del Cauca y las ventajas y desventajas que tiene acogerse a ellas se plantea los dos métodos de medición conforme a la Sección 34 Actividades especiales de la NIC 41 Agricultura.

La sección 34 de NIIF para pymes, permite determinar la política contable de la medición de los activos biológicos teniendo en cuenta los dos métodos donde indica que se medirán al valor razonable si este es fácilmente determinable, de lo contrario se usará el modelo del costo.

Las NIIF para Pymes a diferencia de las NIIF plenas, permite medir el activo biológico en cualquiera de los dos métodos.

Teniendo en cuenta lo anterior, primeramente se evaluó la posibilidad de medir las aves ponedoras al método de valor razonable.

7.2.2.1 Método de Valor Razonable. La NIC 41 establece que los activos biológicos deben valorarse, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable, menos los costos de venta, excepto en el caso de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

“Con la aplicación del valor razonable, esta norma, trata de superar los límites informativos del costo e intenta que los estados financieros reflejen los efectos económicos de la gestión de la transformación biológica por parte de la empresa. Por esta razón se exige la valoración de los activos biológicos a valor razonable no solo en el momento del reconocimiento inicial, sino que también en cada una de

las fechas de balance. Se consigue así, una mejor información para los inversionistas”⁵¹.

La norma de IASB define el valor razonable como la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción libre.

En la medición de los activos biológicos, la sección 34 de NIIF para pymes, presenta posibilidades de medir el valor razonable cuando exista un mercado activo y cuando haya ausencia del mismo.

Valor Razonable Con Existencia del Mercado Activo. Para evaluar si la medición bajo el modelo de Valor Razonable opera o no en el mercado activo se consultó el valor de la gallina destinada para producción de huevo con el contador público de una organización avícola, el cual es conocedor de este tipo de mercado.

Para poder determinar el valor razonable de un activo biológico, se debe conocer los momentos de valoración, las condiciones en las que se encuentra y su ubicación.

Según la información obtenida, el mercado de las gallinas es un mercado relevante, pero no lo es para la venta de gallinas que son usadas para la producción de huevos, ya que después de adquiridas y puestas en producción su valor se deteriora hasta la mitad del precio de adquisición.

Además el mercado no ofrece aves ponedoras de la semana 17 a la 84, y por consiguiente no se encuentran precios disponibles para una edad específica (Expresada en semanas) dificultando así la determinación del valor razonable.

El valor de adquisición a la semana 16 se establece con la suma de los costos incurridos hasta esa edad.

El valor después de la semana 17 se disminuye incluso hasta el 50% del valor calculado hasta la semana 16, esto se da por efecto de que no existe mercado

⁵¹ BENAVENTE MARTINEZ, María del Carmen. Análisis del impacto de la aplicación del valor razonable en la contabilidad de las empresas agrícolas y ganaderas. Tesis Doctoral. [En Línea] [Revisado 30 de Enero de 2017] Disponible en Internet: <http://espacio.uned.es/fez/eserv.php?pid=tesisuned:CiencEcoEmpMcbenavente&dsID=Documento.pdf>

activo para las aves ya puestas en producción, es una estimación de acuerdo a la experiencia de los avicultores consultados.

El ciclo productivo de la gallina cumple dos momentos en los que se puede determinar su valor: En su reconocimiento inicial este puede ser medido a su valor razonable ya que se tiene un mercado activo de gallinas para consumo.

Una gallina de postura después de que entra en su proceso de producción, pierde valor, ya que su principal mercado es para la comercialización de la carne, y en este caso, como el ciclo productivo de una gallina de postura es de 68 semanas descontando las 16 semanas de su etapa de levante, este tiempo hace que la carne no sea igual de tierna a la de un pollo de engorde, ya que el ciclo productivo para ese pollo es de 42 a 45 días.

Para las gallinas de engorde existe un mercado activo, contrario al mercado de gallinas de postura para las que al final de su ciclo puede haberlo, pero al no tener la misma calidad de una gallina de engorde pierde su valor y sufre un deterioro.

Se estableció que en la fase de levante el método de valor razonable podría tener un cierto grado de fiabilidad en el reconocimiento inicial del referido activo, porque existe un mercado en el cual puede ser intercambiado o liquidado.

Sin embargo este método no permite fiabilidad en las fases posteriores a ese momento inicial por las razones descritas anteriormente.

Luego de realizar la consulta con expertos, se logró establecer que después de la semana 17, no existe un organismo que regule los precios para aves de postura, como sí existe para los pollos y el huevo (FENAVI), por lo contrario, son los mismos avicultores quienes de manera autónoma y subjetiva establecen el valor de dichas aves en caso de que requieran su venta.

Con lo expuesto anteriormente se concluye que no se cumple con las condiciones de determinación del valor razonable por no contar con la existencia de un mercado activo para todas las etapas de transformación biológica de las aves ponedoras. Por consiguiente se analizará el criterio de determinación del valor razonable bajo la ausencia del mercado activo.

Valor Razonable en ausencia de un mercado activo

La sección 34 indica que en el caso de que no haya un mercado activo, las entidades deben utilizar la siguiente información para determinar el valor razonable:

- El precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y el final del periodo sobre el que se informa.
- Los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes.
- Las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas o el valor de mercado del ganado expresado por kilogramo de carne⁵²

-

Para los empresarios avicultores es difícil establecer con criterio, en ausencia de la información requerida, la determinación del valor razonable de las gallinas puesta en producción dado que no es fácilmente adquirible, ya que cuando está en su etapa de postura no tiene un precio de mercado reciente, ni una referencia del sector, pues las gallinas puestas en proceso de producción no son fácilmente adquiridas para consumo, ya que la carne de las aves de postura es totalmente diferente a una gallina destinada para engorde, debido a que estas últimas cumplen un ciclo más corto, correspondiente a un periodo entre 42 y 45 días.

Por lo anterior se concluye que los criterios de determinación del precio de mercado bajo el modelo de valor razonable en ausencia de un mercado activo para las etapas de transformación biológica de las aves ponedoras no se cumplen debido que la empresa no cuenta con el conocimiento de los criterios necesarios para establecer su valor por medio de este método.

7.2.2.2 Método de Valoración Al Costo. Para las actividades especiales, como lo es la actividad agrícola, la sección 34 de NIIF para pymes señala que se medirá bajo el modelo del costo, si su valor razonable no es fácilmente determinable.

Cuando se aplica el modelo del costo, la medición de los activos biológicos será su costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por

⁵² FUNDACIÓN IFRS. Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. Módulo 2: Conceptos y Principios Generales. Fundación IFRS. 2013. 212p.

deterioro de valor. El costo se compone por el valor de compra más todos los desembolsos en los que se incurre hasta que el activo esté en condiciones de uso.

Por lo cual se realiza el cálculo del valor que podría tener el activo semana a semana mediante un costeo, donde se tiene en cuenta el precio de adquisición de las gallinas y todos los valores en los que se incurre para que ocurra el cambio biológico del activo en pro de la recolección del producto agrícola, su depreciación y deterioro de valor.

El método a utilizar es el siguiente:

Tabla 2. Método de Medición al Costo

Edad en semanas	Valor del Activo	Costo por deterioro del activo	Consumo de alimentos	Perdida por mortalidad	Gasto Aseo	Vacunación	Nomina	Total Costos	Valor del Activo
1									
2									

Fuente: Las Autoras.

Esta tabla muestra el esquema de costeo implementado para determinar el valor de la gallina en cada uno de sus ciclos de producción, allí se tiene en cuenta factores como el consumo de alimento, el porcentaje de pérdida por mortalidad de las gallinas la cual aumenta semana a semana, elementos de aseo y desinfección, vacunación y el gasto por depreciación se puede manejar de forma lineal y calcular por semana.

La aplicación de este método muestra en el transcurso del ciclo productivo de la gallina una pequeña disminución del valor del activo, generada por el incremento en los costos y el deterioro a lo largo del periodo de crecimiento y producción.

A diferencia de la NIC 41, las NIIF para pymes, permiten a las empresas la aplicación del modelo del costo, cuando el valor razonable no es fácilmente determinable, mientras que las NIIF plenas, solo permiten su utilización en el reconocimiento inicial.

A continuación se detallan los costos en los que se incurre durante el ciclo productivo de las aves, desde la semana 1 hasta la fecha sobre la que se informa,. Esta información es teórica y corresponde a una propuesta de costeo para las empresas pecuarias del Valle del Cauca.

Costo del concentrado por semana

El costo del concentrado por semana se debe determinar para cada uno de los lotes, ya que la edad de las gallinas varía de acuerdo a cada uno de los lotes, lo cual hace que no sea una información uniforme.

Tabla 3. Consumo Alimento Lote 1

Consumo Alimento por Semana		
Semana	Kilos	Valor
X	X	\$

Fuente: Elaboración propia.

Costos Elementos aseo y desinfección.

Las empresas deben calcular el costo por elementos de desinfección para cada semana y de esta manera distribuirlo de acuerdo al número de aves de la siguiente manera:

Tabla 42. Costo de Aseo por Semana

Gastos Aseo		
Mensual	Semanal	Costo por Ave
\$	\$	\$

Fuente: Elaboración propia.

Costos por Vacunación.

De acuerdo a lo consultado con personas conocedoras del tema, en la etapa de producción se suministra a las gallinas una vacuna cada 7 semanas, lo que corresponde a 1 tarro de New Castle La Sota⁵³ para un lote de 1.000 gallinas, la cual tiene un costo de \$9.000 actualmente.

Tabla 5. Costos por Vacunación.

Elemento	Total New Castle por Cada 1,000 aves	Costo Vacuna	ValorTotal Vacuna
Vacunación	1	9.000	9.000

⁵³ AMERICAN VETERINARIA LTDA. [En Línea] [Revisado 15 de Mayo de 2017] Disponible en Internet: www.amervet.com>fichas>5656DB%2520vacuna%2520Contra%2520NewCastle%2520

Vacunación New Castle por Semana		
Valor Semanal/1,000 aves	Lote X	Lote X
\$	\$	\$

Fuente: Elaboración propia.

El costo de las vacunas se prorratea por semana para poder determinar el valor de la gallina en sus diferentes etapas.

Costos por Mortalidad

El precio de cada pollita hasta la semana 16 se establece con la suma de los costos incurridos hasta esa edad, el cual es el valor a referenciar para el costo de la mortalidad por semana para cada lote.

Tabla 6. Costo Perdida Por Mortalidad

Perdida por Mortalidad Lote X			
Semana	Valor Ave	Cantidad	Perdida Total
X	\$	X	\$

Fuente: Elaboración propia.

Mano de Obra Directa.

Para las labores de atención a las aves, las empresas deben destinar operarios para cada lote. Dichos empleados se deben contratar directamente y afiliarlos legalmente al sistema de seguridad social. Los valores a pagar por mano de obra se deben calcular, de acuerdo al número de aves de cada uno de los lotes de gallinas que posea cada organización, ya que la cantidad determina el tiempo de dedicación a cada uno.

Haciendo el cálculo para un operario, teniendo en cuenta que no se debe pagar menos del salario mínimo, el valor de la mano de obra por semana sería el siguiente:

Tabla 7. Costo Mano de Obra Directa

Costos Mano de Obra	
Concepto	Operarios
Días trabajados	30
Salario	737.717
Auxilio de Transporte	83.140
	820.857
Vacaciones	30.738
Prima	68.405
Cesantias	68.405
Intereses a las Cesantias	684
Salud	62.706
Pensión	88.526
ARL	7.702
Parafiscales	66.395
	1.214.417
Obligaciones Laborales	1.214.417
Valor Hora/Hombre	5.060
Horas Producción Semanal	48
MO Semanal	242.883

Fuente: Elaboración propia.

Este valor, se debería distribuir proporcionalmente entre el número de aves que tenga cada lote para el caso particular de cada compañía.

Deterioro del Valor de los Activos Biológicos

“Una entidad debe depreciar un activo biológico a partir de la fecha en la que está disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentra en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia”⁵⁴.

Para el caso del sector pecuario del Valle del Cauca, se estableció el método de línea recta, ya que se conoce la vida útil del activo: 84 semanas, pero se deprecian 67 semanas, que es el resultado de restar a 84, las 16 semanas de iniciación y la semana 1 de producción, periodo en el cual las aves aún no se encuentran listas para producir. El valor residual de las aves, luego de los 84

⁵⁴ IFRS FOUNDATION. Material de Formación Sobre la NIIF para las PYMES. [En línea] [Revisado 09 Agosto de 2016] Disponible en internet: file:///C:/Users/YK891_000/Downloads/34_Actividades%20Especiales%20en%20Ingl%C3%A9s%20(1).pdf

meses es el 50% del valor inicialmente calculado hasta la semana 16. Para el caso del sector pecuario del Valle del Cauca, se propone realizar el cálculo del deterioro, teniendo en cuenta el valor de mercado hasta la semana 16 (se establece con la suma de los costos incurridos hasta esa edad) y el valor neto de realización o valor residual es la mitad del valor calculado hasta la semana 16, los cuales se obtuvieron de la siguiente manera:

Tabla 8. Costo Por Deterioro Activos Biológicos.

Lote	Número Aves	Precio Unitario/Valor de Mercado semana 16*	Valor Neto de realización semana 16*	Deterioro					
				Costo de Venta	Deterioro Anual/Ave	Deterioro Total/Lote	Deterioro Semanal (52 semanas al año)	Semanas de Degrado	Deterioro vida Útil
1	X	Costos incurridos hasta la semana 16	50% de los costos incurridos hasta la semana 16	\$	\$	\$	\$	67	\$
2	X	Costos incurridos hasta la semana 16	50% de los costos incurridos hasta la semana 16	\$	\$	\$	\$	67	\$
3	X	Costos incurridos hasta la semana 16	50% de los costos incurridos hasta la semana 16	\$	\$	\$	\$	67	\$

Fuente: Las Autoras.

*El valor de mercado de las aves, se obtiene de manera subjetiva a partir del conocimiento y experiencia de los granjeros de la región, ya que no hay una federación u organismo que regule dichos precios como FENAVI, quien se encarga de regular lo concerniente a los pollos de engorde y el huevo. A continuación se muestran las principales variables con las que se calculan los costos para obtener el precio de las aves en la semana 16.

Tabla 9. Cálculo por Ave de Producción de Huevos hasta la semana 16.

Variables	Consumo ave x semana	Costo x ave por semana	Total Costo Ave por semana
Alimentación	X	\$	\$
Medicación en general	X	\$	\$
Desinfección área de alojamiento	X	\$	\$
Despique	X	\$	\$
Mano de Obra directa	X	\$	\$
Servicios (agua, energía)	X	\$	\$

Fuente: Autoras

** El valor neto de realización o residual en la semana 84 (Final de la vida útil de las aves), también corresponde a un cálculo obtenido a partir de información de los granjeros que venden dichos activos biológicos al final de su vida útil para consumo alimenticio.

*** Los costos de venta deben ser asignados por la gerencia de cada entidad y deberán corresponder a la realidad del mercado.

Valor Activos Biológicos

El método utilizado para realizar la medición de los activos biológicos después de la semana 17, es el valor del activo biológico menos las depreciaciones y los costos atribuidos.

Tabla10. Valor Activos Biológicos

Valor Activos Biologicos Lote X									
Cantidad Aves	X		Costos						Medición
Precio Aves	14.700								
Edad en Semanas	Activo Biologico	Deterioro	Perdida por Mortalidad	Consumo Alimento	Suministros de Aseo	Vacunación	Mano de Obra	Total Costos	Valor del Activo
X	\$	0	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
X	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$

Fuente: Las Autoras.

- Las políticas contables buscan encausar los procesos de contabilización de las operaciones de los Activos Biológicos y productos agrícolas, sirviendo de base para ejercer el control que garantice el cumplimiento de las disposiciones legales y técnicas correspondientes. Por lo antes expuesto se enuncian las siguientes políticas que regularán las operaciones contables en cuanto a los Activos Biológicos y productos agrícolas, las cuales se sugiere que las Pymes del sector pecuario tengan en cuenta para el manejo de las gallinas ponedoras.

Objetivo de las Políticas. Indicar las pautas para el reconocimiento, medición y presentación de los activos biológicos y productos agrícolas que en las Pymes del sector Pecuario se clasifican como activos biológicos, los cuales se transforman hasta su puesta en producción y posterior recolección del producto agrícola, esto mediante la determinación de su valor en libros, los cargos por depreciación y perdidas por deterioro de valor que deben reconocerse en relación con ellos.

Responsabilidades del Contador. Al contador le corresponderá de la depuración e integración de todos los saldos de las cuentas que integran la contabilidad de la compañía

Base de Presentación de Estados Financieros: Los estados financieros de las Pymes serán preparados con base a Normas Internacionales de Información Financiera.

7.2.3 Políticas de Valoración y Medición de Activos Biológicos

- **Norma Aplicable:** En cuanto a activos biológicos se refiere, las Pequeñas y medianas empresas del sector pecuario se ceñirán a lo estipulado por la Sección 34 de NIIF para Pymes, adoptado por la ley 1314 de 2009 y reglamentado por el decreto 3022 de 2013.
- **Reconocimiento:** En las Pymes del sector pecuario, en consideración de las empresas dedicadas a la avicultura, las aves destinadas a la producción de huevos, deberán reconocerse como activo biológico cuando cumplan la totalidad de los siguientes requisitos:

- La empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados
 - Que fluyan beneficios económicos futuros asociados a las aves.
 - El valor razonable o el costo de las aves puedan ser medidos de forma fiable.
- **Medición Inicial:** Se describen a continuación los conceptos por los cuales deben ser reconocidos los activos biológicos y las actividades relacionadas, en las Pymes según el caso.
- Los activos biológicos se medirán a valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, tomando como referencia el precio de cotización de mercado. Si se tiene acceso a diferentes mercados activos, se usará el más relevante.
- **Medición Posterior.** Las empresas medirán posterior a su adquisición, los activos biológicos, bajo el modelo del costo, que comprende todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de forma prevista por la dirección.
- Para las aves, los costos directamente atribuibles, podrían incluir los precios de entrega inicial y los impuestos no recuperables, además de los alimentos, las vacunas y otros medicamentos para que la gallina pueda llevar a cabo su ciclo de producción.
- **Reconocimiento de Pérdidas y Ganancias.** Al comparar el valor razonable con el costo se pueden presentar los siguientes eventos:
- Valor Razonable mayor al costo histórico: La diferencia se reconoce como un mayor valor del activo, con una contrapartida en la cuenta de patrimonio superávit por revaluación.
 - Valor Razonable menos al costo histórico: La diferencia se registra como un menor valor del activo, esta debe absorber en primera instancia el superávit por revaluación de ese activo específico, cualquier diferencia no absorbida se llevará al estado de resultados como un gasto por concepto de pérdida por deterioro de valor.

Si en un futuro el nuevo valor razonable es superior al costo en libros del activo en la fecha de análisis y este se vio afectado por una pérdida de valor, se debe revertir (Se reversa el gasto o se contabiliza un ingreso) hasta el monto acumulado de las pérdidas por deterioro de valor.

También se reconocerá una ganancia o pérdida cuando:

- Se dé un caso de mortalidad del activo biológico.
 - Haya un crecimiento del activo biológico, es decir, aumento de peso por la transformación.
- **Inicio Depreciación.** La depreciación del activo biológico se inicia cuando el activo esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de forma prevista.
- **Fin de la Depreciación.** La depreciación del activo cesará en la fecha más temprana entre aquella en la que el activo se clasifique para la venta y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo.
- **Deterioro de Valor.** Al final del periodo contable, las empresas deben asegurar que el costo neto en libros de los activos no exceda su valor recuperable, según lo establecido en la política contable de pérdida por deterioro de valor de los activos bajo NIIF.
- **Deterioro Especial Para los Activos Biológicos.** Teniendo en cuenta que no es posible valorar las gallinas después de la semana 17 y hasta la finalización de su ciclo productivo, y dado que el objetivo no es vender las aves en este lapso. Se indagó a algunos avicultores quienes manifiestan de acuerdo a la experiencia utilizar es su política de deterioro, que cada ave sufrirá un deterioro de hasta el 50% de su valor en libros, con el fin de reflejar en el rubro de sus activos biológicos un valor que se acerque más a la realidad. Considerando que al finalizar el ciclo productivo de cada ave, habrá perdido incluso más de este estimado.
- **Presentación y Revelación.** Las Pymes del sector pecuario revelarán en sus estados financieros la información que se enuncia a continuación por cada activo biológico:
- Bases de medición utilizadas para determinar el costo.
 - Método de depreciación.
 - El valor bruto en libros y la depreciación acumulada, tanto al principio como al final del ejercicio.

- **Registro:** Debe registrarse en la cuenta de Activos Biológicos, todo lo que involucra el proceso desde la iniciación, desarrollo y producción causales de cambios cuantitativos y cualitativos de las aves productoras de huevos. Esto puede originarse por su adquisición, desarrollo y aves de producción.

Las Pymes del sector pecuario deben registrar la ganancia o pérdida que surja por el reconocimiento inicial de las aves, así como las producidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta o descarte, debiendo incluirse la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezca.

Todos los registros contables se realizarán con base a Normas Internacionales de Información Financiera.

- **Homogeneidad:** Las aves se agruparán de acuerdo con los atributos más significativos: por edad, por razas, por calidad, por características genéticas similares.

7.2.4 Políticas de Valoración y Medición de Productos Agrícolas.

- **Norma Aplicable:** En cuanto a productos agrícolas se refiere, las Pequeñas y medianas empresas del sector pecuario se ceñirán a lo estipulado por la Sección 13 de NIIF para Pymes, adoptado por la ley 1314 de 2009 y reglamentado por el decreto 3022 de 2013.

- **Reconocimiento:** Los huevos recolectados, producto de la producción avícola de Las Pymes del sector pecuario, deberán reconocerse como producto agrícola y por ende parte del inventario, cuando cumplan la totalidad de los siguientes requisitos:

- La empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados
- Que fluyan beneficios económicos futuros asociados a la venta de los huevos
- El valor razonable o el costo de los huevos puedan ser medidos de forma fiable.

- **Definición:** De acuerdo con la sección 13 de NIIF para PYMES, los inventarios son activos:

- a. Poseídos para ser vendidos en el curso normal de las operaciones.
- b. En proceso de producción con vistas a esa venta

c. En forma de materiales o suministros que se consumirán en el proceso de producción o en las prestación de servicios.

- **Medición Inicial:** Las Pymes del sector agropecuario, medirán los inventarios al importe menor entre el costo y el precio estimado de venta menos los costos de venta
- **Medición Posterior.** Las Pymes del sector agropecuario, medirán posterior a su recolección, los productos agrícolas, bajo el modelo del valor razonable a valor de mercado menos los costos hasta el punto de venta.
- **Deterioro:** Las Pymes del sector agropecuario, deberán evaluar al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable. Si una partida de inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la empresa mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro de valor.
- **Reconocimiento de Pérdidas y Ganancias.** Al comparar el valor razonable con el costo se pueden presentar los siguientes eventos:
 - Valor Razonable mayor al costo histórico: La diferencia se reconoce como un mayor valor del activo, con una contrapartida en la cuenta de patrimonio superávit por revaluación.
 - Valor Razonable menos al costo histórico: La diferencia se registra como un menor valor del activo, esta debe absorber en primera instancia el superávit por revaluación de ese activo específico, cualquier diferencia no absorbida se llevará al estado de resultados como un gasto por concepto de pérdida por deterioro de valor.

Si en un futuro el nuevo valor razonable es superior al costo en libros del activo en la fecha de análisis y este se vio afectado por una pérdida de valor, se debe revertir (Se reversa el gasto o se contabiliza un ingreso) hasta el monto acumulado de las perdidas por deterioro de valor.

- **Presentación y Revelación.** Las Pymes del sector agropecuario, revelarán en sus estados financieros la información que se enuncia a continuación por su inventario de producto agrícola:

- Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costo utilizada.
- El importe total en libros de los inventarios y los importes en libros según clasificación apropiada para la empresa.
- El importe de los inventarios reconocidos como gasto durante el periodo.
- Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo a la sección 27.

7.2.5 Revelación de Activos Biológicos.

De acuerdo con las NIIF, "Una entidad revelara lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:

- a) Una descripción de cada clase de activos biológicos.
- b) Una explicación de la Razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable.
- c) El método de depreciación utilizado.
- d) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.
- e) El importe en libros bruto y la depreciación acumulada (A las que se agregaran las perdidas por deterioro de valor acumuladas) al principio y al final del periodo.

Nota 1. Operaciones y Actividades Principales

Para el análisis en el sector pecuario enfocado en las gallinas ponedoras, las operaciones se basan principalmente en la cría de aves de postura con el fin de ser explotadas en la producción de huevos para la venta, adquiridas mediante un proveedor especializado.

Nota 2. Políticas Contables.

Activos Biológicos.

Los activos biológicos son de una especie de Aves de postura (se pueden encontrar muchas razas), cuyo valor razonable es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, se miden al valor razonable menos los costos de venta, y los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocen en resultados del periodo en el que se producen dichos cambios. Para realizar el análisis anterior, se evalúan las aves que se encuentran entre la

semana 1 y la 16 de desarrollo, el resto de los activos biológicos se mide al costo menos la depreciación y el deterioro del valor, si fuera el caso.

Un análisis estándar para los activos biológicos (Aves) puede darse si se mide después de la semana 16, utilizando el modelo del costo, ya que no existe un precio de mercado fácilmente determinable, disponible para dichos activos biológicos.

Para las empresas del sector que se analiza, estimar las aves constantemente al valor razonable, implica costos desproporcionados dado que tendrían que incurrir en costos significativos para cambiar sus métodos avícolas para determinar con más exactitud el peso de las existencias de aves en cada una de sus etapas, por lo que implicaría una contratación mayor de mano de obra, más consumo de energía, transporte etc. Además no existe un mercado activo para las aves de postura luego de la semana 16, ya que no son utilizadas para la carne y al ser empleadas en la producción de huevos pierden de manera muy significativa su valor. Las aves adultas se miden al costo porque la información histórica de precios es muy escasa y se dan en mercados no regulados.

Activos Biológicos

Para las gallinas ponedoras utilizadas en la explotación, existen diversas razas a elegir para el desarrollo de esta actividad pecuaria. La vida útil de las aves es de aproximadamente 67 semanas a partir del momento en que se encuentran aptas para producir y pueden utilizarse diferentes métodos de depreciación pero para la explicación del ejercicio planteado se utilizó el de línea recta.

7.2.6 Revelación de Inventario de Productos Agrícolas

Para las empresas del sector que se analiza, deben revelar los principales conceptos que hacen parte del costo y erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso y comercialización. Además de ello deberá revelar lo siguiente:

- a. Las políticas contables adoptadas para su medición.
- b. Pérdida por deterioro del valor de los inventarios.
- c. El método o métodos de valuación utilizados para cada clase de inventarios (Deben discriminar el inventario de productos agrícolas del inventario de concentrados y alimentos).
- d. Las pérdidas por deterioro del valor de los inventarios reconocidas o revertidas.

- e. El valor en libros de los inventarios que garanticen el cumplimiento de pasivos.
- f. El valor en libros de los inventarios que se lleven al valor razonable menos los costos de disposición.
- g. El valor de los productos agrícolas cuando se midan al valor neto de realización.
- h. Los componentes que conformen los costos indirectos reconocidos como gastos en el periodo.

7.3 CONCLUSION DEL IMPACTO FINANCIERO DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL NIIF PARA PYMES, COMPARADO CON DECRETO 2649 DE 1993, CON RESPECTO A LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS EN EL SECTOR PECUARIO, ENFOCADO EN EL ANALISIS DE LAS GALLINAS PONEDORAS.

Contablemente se estipulan periodos para el corte de las transacciones y poder determinar así más fácilmente los resultados entre un periodo y otro. También es posible realizar y analizar comparaciones, proyecciones entre otras muchas cualidades que permiten emitir con fiabilidad información sobre la situación financiera de las empresas. En Colombia el periodo para el ejercicio contable es de 12 meses que inician en el mes de Enero y culmina en el mes de Diciembre. También las empresas pueden establecer internamente periodos más cortos para efectos de evaluación, supervisión o cualquier otro concepto que la gerencia determine necesario, en el transcurso normal de sus operaciones.

A continuación se muestra gráficamente el impacto generado en la estructura financiera el manejo de inventario de activos biológicos y productos agrícolas, según decreto 2649/93 y NIIF para Pymes.

Tabla 11. Balance Según PCGA

Tabla 12, Balance ESFA

PCGA				ESFA			
GALLINAS PONEDORAS				GALLINAS PONEDORAS			
BALANCE GENERAL				BALANCE GENERAL			
A 30 DE Junio XXXX				A 30 DE Junio XXXX			
ACTIVO				ACTIVO			
Activo Corriente				Activo Corriente			
Disponible			X	Disponible			X
Inversiones			X	Inversiones			X
Cuentas por Cobrar			X	Cuentas por Cobrar			X
Inventarios			X	Inventarios			X
Gallinas	A		X	Huevos	B		X
Huevos	B		X				
Total Activo Corriente			X	Total Activo Corriente			X
Activo No Corriente				Activo No Corriente			
				Activos Biológicos	A		
Propiedad Planta Y equipo			X	Propiedad Planta Y equipo			X
Total Activo No Corriente			X	Total Activo No Corriente			X
Total Activo			X	Total Activo			X
PASIVO				PASIVO			
Pasivo Corriente				Pasivo Corriente			
Obligaciones financieras			X	Obligaciones financieras			X
Proveedores			X	Proveedores			X
Cuentas por pagar			X	Cuentas por pagar			X
Impuestos			X	Impuestos			X
Obligaciones Laborales			X	Obligaciones Laborales			X
Otros Pasivos			X	Otros Pasivos			X
Total Pasivo Corriente			X	Total Pasivo Corriente			X
Pasivo No Corriente				Pasivo No Corriente			
Obligaciones financieras			X	Obligaciones financieras			X
Otros Pasivos			X	Otros Pasivos			X
Total Pasivo No Corriente			X	Total Pasivo No Corriente			X
Total Pasivo			X	Total Pasivo			X
PATRIMONIO				PATRIMONIO			
Capital			X	Capital			X
Resultado de Ejercicio			X	Resultado de Ejercicio			X
Ejercicios anteriores			X	Ejercicios anteriores			X
Total Patrimonio			X	Total Patrimonio			X
Total Pasivo + Patrimonio			X	Total Pasivo + Patrimonio			X

Fuente: Las Autoras

Tabla 13. Comparación Decreto 2649 vs NIIF para PYMES.

DECRETO 2649/93	NIIF PARA PYMES
De acuerdo al análisis realizado en el desarrollo del trabajo, una empresa tendría un impacto en su estructura financiera con respecto al manejo de inventarios (en el caso de las gallinas) de acuerdo al decreto 2649/93, ya que estas aves no corresponden a unidades de inventario sino que corresponde a Activos Biológicos, los cuales no deben pertenecer al activo corriente como se plantea en la norma local, ello implica un impacto en la liquidez de la empresa ya que su activo corriente no refleja la realidad.	De acuerdo a las NIIF para Pymes, uno de los principales factores en comparación al decreto 2649 es el reconocimiento de una partida que satisface los criterios necesarios antes descritos. Para el caso de las gallinas ponedoras, se reconocen como activos biológicos y se ubican dentro de la estructura financiera como activos no corrientes, dado que no están disponibles para la venta en el transcurso normal de su desarrollo, pero sí para generar productos agrícolas que después de su cosecha pasarán a ser unidades de inventario, lo anterior genera un impacto que refleja de una manera más real la situación financiera en el ente, y se puede calcular mediante una prueba ácida.

Fuente: Autoras

El valor de los activos biológicos en libros con apoyo en el decreto 2649/93 reflejaría un mayor valor en inventarios ya que no se habrían reclasificado correctamente de acuerdo a NIIF. Realizada la reclasificación, la valoración bajo NIIF da como resultado una medición real del valor de los activos, lo cual produce como resultado un deterioro a la fecha de corte del balance, ya que el valor en libros excedería al monto recuperable del activo. Esta diferencia se acredita del valor de los activos y se debita del patrimonio en la cuenta que establezca la entidad para las reclasificaciones necesarias, denominada ORI (Otros Resultados Integrales).

Un activo biológico puede dar lugar a ganancias y pérdidas, bien en el momento inicial de reconocimiento a su valor razonable menos costos estimados en el punto de venta, o bien con posterioridad por cambios en su medición al costo, debido a las transformaciones biológicas que experimenta el activo o debido a cambios en los costos atribuibles al activo.

En cuanto al inventario, como se mencionaba anteriormente, no fue posible aplicar el método del valor razonable puesto que no se contó con la información necesaria para llevar a cabo el proceso de conversión a NIIF.

7.3.1 Indicadores Financieros

Para realizar un mejor entendimiento del impacto financiero ocasionado por la aplicación de las NIIF en las empresas es necesario analizar los principales indicadores financieros.

Capital de trabajo

“Una compañía que tenga capital de trabajo adecuado está en capacidad de pagar sus compromisos a su vencimiento y al mismo tiempo satisfacer contingencias e incertidumbres.”⁵⁵

Razón Corriente

“Indica la capacidad de la empresa en cumplir con sus obligaciones a corto plazo.”⁵⁶

Pasivo Corriente / Inventarios

⁵⁵ EXPERIAN. Estándares Financieros. [En Línea] [Revisado 20 de Abril de 2017] Disponible en Internet: <<http://www.byington.net/estandares/?accion=guía>>

⁵⁶ Ibíd.

“En términos porcentuales, muestra que tanto depende la cancelación del pasivo corriente de la venta de inventarios.”⁵⁷

Nivel de Endeudamiento

“Corresponde al grado de apalancamiento utilizado e indica la participación de los acreedores sobre los activos de la compañía”⁵⁸.

Tabla 14. Indicadores Financieros

Capital de Trabajo	Activo Corriente - Pasivo Corriente
Razón Corriente	Activo Corriente / Pasivo Corriente
Pasivo Corriente / Inventario	Pasivo Corriente / Inventarios
Nivel de endeudamiento	Total Pasivo / Total Activo
Prueba Ácida	Activo Corriente - Inventarios
	Pasivo Corriente

Fuente: Elaboración del diseño para el contenido: Las Autoras

La razón corriente permite verificar cómo se encuentran las empresas en sus activos corrientes frente a sus acreedores, con el proceso de transición a NIIF para Pymes, se presentan cambios en la razón corriente ya que al modificarse el valor del activo corriente podrían generarse cambios poco favorables como

⁵⁷ Ibíd

⁵⁸ Ibíd

resultado de la comparación de cuánto deben las empresas por cada peso que poseen. Además la composición del activo corriente sugiere que las cuentas que lo componen son fácilmente convertibles en efectivo si se requiere para cubrir los principales pasivos a corto plazo. Mientras tanto, después de la aplicación de la sección 34 de NIIF (Tabla 12) este valor baja, lo cual se genera por el traslado de los activos biológicos del inventario a una cuenta del activo no corriente, lo que deja a la empresa con menos posibilidades de cubrir sus pasivos corrientes de manera inmediata en caso de requerirse.

Las empresas cuentan inicialmente con un capital de trabajo (Tabla 11), valor que corresponde al excedente de los activos corrientes (Una vez cancelados los pasivos corrientes) que le queda a las empresas en calidad de fondos permanentes, luego de generar el ESFA, dicho capital de trabajo sube (Tabla 12). Un impacto generado nuevamente por la forma de revelación de los activos biológicos.

Las empresas calcularán una prueba ácida tanto para el balance real como para el ESFA generado bajo NIIF, que les permitirá deducir por cada peso que deben en el pasivo corriente, con cuanto cuentan para su cancelación, sin necesidad de tener que acudir a la realización de los inventarios.

En cuanto al nivel de endeudamiento después de realizar el cálculo basado en la fórmula: $\text{Total Pasivo} / \text{Total Activo}$, donde se establece la participación de los acreedores sobre el total de activos de la empresa. En condiciones favorables éste no deberá superar el 100% de los activos para que la empresa cuente con respaldo para cancelar dichos pasivos. En comparación con el ESFA si la participación del pasivo después de aplicar la fórmula es inferior, lo que muestra es que al medir nuevamente los activos biológicos bajo NIIF se genera un aumento en el activo que le permite a la organización contar con un mejor nivel de endeudamiento.

En términos generales, los cambios introducidos por la implementación de la sección 34 de las NIIF para PYMES, genera inicialmente un impacto en la liquidez inmediata de las compañías, puesto que al considerarse las aves un activo a largo plazo, causa una disminución significativa del inventario, pero evaluando el impacto de manera global, este cambio ocasiona una valorización del activo total, lo cual es positivo, además de contar con una información mucho más cercana a la realidad de los hechos contables.

7.4 REFLEXIONES FRENTE AL IMPACTO FINANCIERO QUE TRAE LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES NIIF PARA PYMES, ENFOCADO A LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS FRENTE AL SECTOR PECUARIO.

La preparación del personal en el proceso de transición a estándares internacionales juega un papel importante para enfrentar el reto con éxito. En primera instancia hay que asumir el cambio, saber que es fundamental capacitar al personal o instruirse para poner en ejecución las nuevas normas que tienen efecto obligatorio. Las empresas deben cumplir con varios criterios que son altamente relevantes para que la información contenida en los estados financieros pueda mostrar con mayor realidad la situación del ente. Es indispensable identificar los componentes inmersos en cada una de las secciones de las NIIF para Pymes que deben adoptar las mismas y en el caso particular de los Activos Biológicos, variables como el reconocimiento, la medición y la revelación contienen características específicas que deben ser aplicadas correctamente para que surjan los efectos esperados.

Según la NIC 41, "Un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa" En el enfoque analizado en el presente trabajo sobre las gallinas ponedoras, se ha prevenido sobre la dificultad para medir el valor razonable de las aves en los periodos sobre los que se informa, dado que a las aves después de la semana 17 no es posible medir su costo al valor razonable, por el motivo de que no hay un mercado activo, lo que generaría costos desproporcionados para las empresas. De acuerdo a lo anterior surge la siguiente reflexión; La variación patrimonial generada por este modelo de valor razonable puede producir incertidumbre en términos positivos o negativos considerando que las gallinas al culminar su producción, bajan representativamente su valor y así como su valor razonable no puede ser medido con fiabilidad, tampoco lo es para su deterioro, entonces su valor al final de su vida útil, podría generar un nuevo impacto importante en la situación financiera de la empresa.

Alternativamente para las Pymes se puede considerar la medición de los activos biológicos con el método del costo histórico, el cual se planteó en el ejercicio ya que permite medir los activos biológicos de una manera más confiable. La reflexión en este segmento apunta a que podría decirse que la fiabilidad de medir los activos con este método es superior, en tanto el costo histórico es el resultado

de transacciones normales en la ejecución corriente de la actividad pecuaria en este caso y en consecuencia, suministran evidencia de un valor de mercado en ese instante del tiempo, que se puede verificar de forma independiente, mientras que la información basada en el valor razonable puede estar expuesta a suposiciones subjetivas que no se puedan verificar.

8. CONCLUSIONES

- El primer paso para encausar el ciclo contable con base en NIIF, y generar estados financieros confiables, es que las entidades, adopte los parámetros dispuestos en las políticas contables para el reconocimiento, medición y revelación de sus activos biológicos. De esta manera habrá uniformidad en la presentación de sus estados financieros periodo tras periodo. Las políticas contables, le permitirán a la organización establecer bases específicas para disminuir estimaciones de criterios que den lugar al error.
- Es necesario que las entidades además de tener en cuenta todas las erogaciones en las que incurren para el desarrollo productivo de las aves, consideren su depreciación ocasionada por el desgaste natural del proceso productivo. Implementar el modelo del costo para valorar los activos biológicos, facilitará la toma de decisiones en cualquier momento del ciclo productivo considerando que se tendrá un valor exacto de cada activo por semana. Para el cálculo del valor de mercado, en ausencia de un mercado activo, las empresas avícolas dejan el valor de las aves a su criterio profesional, lo cual hace que no haya uniformidad ni legalidad en dichas transacciones.
- La revelación de los activos biológicos en los estados financieros debe ser suficiente, incluyendo información básica del tipo de activos que se posee, una explicación razonable de la razón por la cual no se halló su valor por medio del valor razonable además de toda la información correspondiente al cálculo de la depreciación utilizada. La importancia de las revelaciones, radica en que se si realizan completa y correctamente, los usuarios de los estados financieros podrán tomar decisiones más acertadas al asignar recursos a las entidades y al evaluar el desempeño de las mismas, basados en el detalle de la información que se está suministrando.
- En términos generales, el mayor impacto generado por la aplicación de la sección 34 de NIIF para PYMES, corresponde a una valorización considerable del valor del activo, ocasionado en gran medida por el cálculo del valor razonable en las primeras semanas.
- En cuanto al cambio de norma, el esfuerzo que debe realizar la entidad no es desproporcionado puesto que el método de medición del costo es bastante conocido y utilizado en Colombia, lo cual facilita su utilización. El método del costo

histórico propuesto para la medición de los activos biológicos facilita tener en cuenta factores como: El desgaste de las aves por efecto de la producción, el costo por selección y eliminación de aves deterioradas en el periodo de producción conocido como aves de descarte, el costo de la mortalidad en el periodo de producción; dichos factores inciden en el costo total de manera directa en la determinación del producto.

A pesar de las limitaciones y restricciones con las que se encontraron las autoras, con este ejercicio teórico de aplicación del modelo internacional planteado y las interpretaciones expresadas en este trabajo, se considera que el impacto de la adopción de la Sección 34 de NIIF para PYMES sobre los estados financieros, representado por las variables analizadas como el costo en libros, el valor razonable, los costos de venta, se pueden ver reflejados principalmente en la liquidez inmediata de las compañías, más específicamente en los resultados obtenidos que muestren adecuadamente la realidad económica de un ente.

BIBLIOGRAFIA

ACTUALÍCESE. Métodos de Valuación de Inventarios. [En Línea] [Revisado 15 de enero de 2017] Disponible en Internet: <http://actualicese.com/2014/07/24/metodos-de-valoracion-de-inventarios/>

AGUDELO GUTIERREZ, Diana Consuelo. Implicaciones del Uso de Criterios de Medición según NIIF Para Activos Biológicos en Empresas del Sector Cafetero en Colombia. Universidad Nacional. Colombia. 2014.

AMERICAN VETERINARIA LTDA. [En Línea] [Revisado 15 de mayo de 2017] Disponible en Internet: [www.amervet.com>fichas>5656DB%2520vacuna%2520Contra%2520NewCastle%2520](http://www.amervet.com/fichas/5656DB%2520vacuna%2520Contra%2520NewCastle%2520)

ASESOR EMPRESARIAL. [En Línea]. [Revisado 28 de octubre de 2015]. Disponible en Internet: http://www.asesorempresarial.com/web/blog_i.php?id=134

BANCO DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA. Determinantes del desarrollo en la avicultura en Colombia: Instituciones, organizaciones y tecnología. [En Línea] [Revisado 03 de mayo de 2016]. Disponible en Internet: http://www.banrep.gov.co/docum/Lectura_finanzas/pdf/dtser_214.pdf

BAKER TILLY COLOMBIA CONSULTING. El principio de medición: El uso del costo histórico y el valor razonable en las mediciones contables. Pontificia Universidad Javeriana.

BENAVENTE MARTINEZ, María del Carmen. Análisis del impacto de la aplicación del valor razonable en la contabilidad de las empresas agrícolas y ganaderas.

Tesis Doctoral. [En Línea] [Revisado 30 de enero de 2017] Disponible en Internet: <http://espacio.uned.es/fez/eserv.php?pid=tesisuned:CiencEcoEmpMcbenavente&dsID=Documento.pdf>

COLOMBIA. MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. Decreto 3022 de 2013. Diario Oficial. Bogotá D.C.: 2013.

CUERVO TAFUR, Joaquín, OSORIO AGUDELO, Jair Albeiro y DUQUE ROLDAN, María Isabel. Costeo basado en actividades ABC: Gestión basada en actividades ABM. Segunda Edición. Bogotá D.C. Ecoe Ediciones. 2013.

DIARIO EL PORTAFOLIO. Este año aumentará producción de pollo y huevos. [En Línea], 06 de marzo de 2017 [Revisado 05 de mayo 2017] Disponible en internet: <http://www.portafolio.co/economia/el-sector-avicola-crecera-503863>

Diario Oficial de la Unión Europea. [En Línea]. [Revisado 28 de octubre de 2015]. Disponible en Internet: http://www.las-nic.es/NICpdf/NIC_41.pdf

EXPERIAN. Estándares Financieros. [En Línea] [Revisado 20 de abril de 2017] Disponible en Internet: <<http://www.byington.net/estandares/?accion=guía>>

FORERO SILVA, Leidy y VELÁSQUEZ SUAREZ, Viviana. Tratamiento De los Activos Biológicos En Colombia Aplicando La NIC 41. Universidad de Lasalle. Colombia. 2008.

FRANCO RUIZ, Rafael. Teoría del Régimen Internacional en Contabilidad. Manizales. Lúmina 13. Manizales 2012. 8-29p.

FUNDACIÓN IFRS. Material de formación sobre la NIIF para las PYMES. Módulo 2: Conceptos y Principios Generales. Fundación IFRS. 2009.

GERENCIE. Costo Histórico de los Activos. [En Línea]. [Revisado 30 de octubre de 2016]. Disponible en Internet: <http://www.gerencie.com/costo-historico-de-los-activos.html>

<http://m.eltiempo.com/archivo/docmento/CMS-16313871>

IASB. Glosario de Términos [En Línea]. [Revisado 26 de enero de 2016]. Disponible en Internet: http://www.nicniif.org/files/normas2010/parte%20b/70_glossary%20of%20terms%20of_139.pdf

INSTITUTO NACIONAL DE CONTADORES PÚBLICOS. Medición de activos biológicos e inventarios bajo NIIF [En Línea] [Revisado 25 de octubre de 2016]. Disponible en Internet: <http://www.incp.org.co/medicion-de-activos-biologicos-e-inventarios-bajo-niif/>

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). International Financial Standards 2003. London. 2003.

KRASNER, Stephen. Conflicto Estructural. Buenos Aires. Grupo Editor Latinoamericano. 1989

LEGIS. COMUNIDAD CONTABLE. Decreto Único Reglamentario NIF – NAI y sus primeras modificaciones. [En línea] [Revisado 09 marzo de 2016] Disponible en Internet: <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/NAI/decreto-unico-reglamentario-nif-nai.asp>

MATTESSICH, Richard. Contabilidad y métodos analíticos: medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía. Buenos Aires. La Ley. 2002. 51 – 56p

MEIGS, Bettner. Contabilidad la base para las decisiones gerenciales. México D.C. McGraw-Hill. 2000.

MÉNDEZ ÁLVAREZ, Carlos Eduardo. Metodología: Diseño y Desarrollo del proceso de investigación. 3 ed. Bogotá D.C.: Mc Graw Hill, 2001. 122. p

MULLER, Max. Fundamentos de Administración de Inventarios. Bogotá D.C. Grupo Editorial Norma. 2004. 1 p.

OLIVOS ÁLVAREZ, Lennith. Perspectiva Para El Sector Agropecuario Colombiano Desde La Experiencia Chilena En Normas Internacionales De Información Financiera: Activos Biológicos. Universidad de San Buenaventura. Colombia. 2012.

ORTIZ BARRAGAN, Diana Marcela. Perspectiva Sobre Valoración de Activos Biológicos “NIC 41 y 34 Para PYMES”, En Países de Europa y Latinoamérica. Fundación Universitaria Agraria de Colombia. Colombia. 2015.

PULLAGUARI HIDALGO, Diana Carolina. Propuesta de Aplicación de la NIIF 1 y la NIC 41 en la Empresa Avícola Avilife. Universidad Central del Ecuador. Ecuador. 2011.

QUIQUE PARRA, Carlos Humberto y VALENCIA LLANOS, Rodrigo. Valor Razonable de los Activos Biológicos de la Industria Azucarera – Plantaciones de caña. Universidad Icesi. Colombia. 2013.

STRIBLE INTERNACIONAL. Sanción por no adoptar las NIIF de manera oportuna y completa. [En Línea] [Revisado el 31 de Agosto de 2016] Disponible en internet: <http://www.strible.biz/#!/Sanci%C3%B3n-por-no-adoptar-las-NIIF-de-manera-oportuna-y-completa/cxr0/EFAC6053-5539-4149-9325-37935D0D5123>

SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES. Guía Práctica para Elaborar El Estado de Situación Financiera de Apertura Bajo NIIF PYMES. Imprenta Nacional de Colombia. Bogotá D.C, 2014.

UNIVERSIDAD DEL CAUCA. Jornadas NIIF UNICAUCA. [En Línea]. [Revisado 30 octubre de 2016]. Disponible en Internet: <http://jornadasniifcontaduriaunicauca.blogspot.com.co/2012/01/criterios-de-valoracion.html>

URIARTE, Fabián A. Introducción a las Normas Internacionales de Información Financiera. Bogotá: D.C. Edición Marcial Pons 2006, p. 884.