

**LIMITACIONES DEL VALOR RAZONABLE EN EL RECONOCIMIENTO INICIAL
DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN LAS PYME PRODUCTORAS DE CAÑA DE
AZÚCAR EN PALMIRA**

**JULY PAOLA LEGUÍZAMO MONTENEGRO
200766204
GLORIA CECILIA OBANDO RODRÍGUEZ
200765773**

**UNIVERSIDAD DEL VALLE – SEDE PALMIRA
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
PALMIRA - VALLE
2014**

**LIMITACIONES DEL VALOR RAZONABLE EN EL RECONOCIMIENTO INICIAL
DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN LAS PYME PRODUCTORAS DE CAÑA DE
AZÚCAR EN PALMIRA**

**JULY PAOLA LEGUÍZAMO MONTENEGRO
200766204
GLORIA CECILIA OBANDO RODRÍGUEZ
200765773**

**Monografía de grado presentada como requisito para obtener el título de
Contador Público**

**Director:
JHONNY GRAJALES QUINTERO
Contador Público**



**UNIVERSIDAD DEL VALLE – SEDE PALMIRA
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
PALMIRA – VALLE
2014**

Nota de aceptación:

Firma del presidente del jurado

Firma del jurado

Firma del jurado

Palmira, Valle del Cauca, Marzo de 2014

AGRADECIMIENTOS

Agradezco primeramente a Dios por haberme permitido vivir hasta el día de hoy y por darme la oportunidad de alcanzar este gran logro en mi vida, porque sé, que es él quien me ha sostenido hasta este momento y seguirá guiándome en el camino que aún falta por recorrer. Infinitas gracias a mi familia que siempre fue un apoyo incondicional, gracias por su amor, paciencia y comprensión. A mis padres más que a nadie le debo todo lo que soy y todo lo que he logrado.

Gracias a Johnny Grajales, nuestro director de trabajo de grado. Igualmente a todos los profesores por transmitirme todo su conocimiento.

A todas las personas que Dios ha colocado en mi camino y que sin duda han aportado en mi crecimiento personal y profesional.

July Paola Leguizamo

Mi agradecimiento es principalmente para Dios, es quien permite que todo suceda y gracias a su misericordia estoy alcanzando este logro. Agradezco infinitamente a mi madre, Yanelandia Obando, por haberme acompañado y apoyado incondicionalmente en el desarrollo de mi carrera. A mi familia, quienes en todo momento me apoyado y aconsejado en todas mis decisiones, especialmente a Luz Obando, una tía como ninguna otra, una amiga incondicional. Gracias a mis compañeros que hicieron su aporte en mi formación. Estoy agradecida con mi director de tesis Johnny Grajales, por habernos apoyado cuando más lo necesitábamos. Muchas gracias a July, mi compañera de trabajo de grado y quiero decirle que sí se pudo. Y agradecida con todas las personas que ayudaron a que este gran día llegara.

Gloria Cecilia Obando

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	10
1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN	12
1.1 PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	12
1.1.1 Antecedentes de investigación	12
1.1.2 Planteamiento del problema	19
1.1.3 Pregunta de investigación	21
1.1.4 Sistematización de las preguntas de investigación	21
1.2 OBJETIVOS	22
1.2.1 Objetivo general	22
1.2.2 Objetivos específicos	22
1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACION	23
1.4 MARCOS DE REFERENCIA	24
1.4.1 MARCO CONCEPTUAL	24
1.4.1.1 Actividad agrícola	24
1.4.1.2 Activo biológico	24
1.4.1.3 Valor razonable	25
1.4.1.4 Condiciones para el reconocimiento	26
1.4.1.5 Mercado activo	27
1.4.1.6 Medición	27
1.4.1.7 Incapacidad para medir confiablemente el valor razonable	27
1.4.2 MARCO TEORICO	28
1.4.2.1 Importancia de las Normas internacionales de información financiera	28
1.4.3 MARCO CONTEXTUAL	31
1.4.3.1 Empresas PYME en el municipio de Palmira	32
1.4.4 MARCO LEGAL	33
1.4.4.1 Normas internacionales de información financiera NIIF o IFRS	33

1.4.4.2 Normas internacionales de Contabilidad NIC o IAS	34
1.4.4.3 Ley 1314 de junio de 2009	34
1.4.4.4 Decreto 3022 del 27 de Diciembre de 2013	35
1.4.4.5 Decreto 2649 de 1993	36
1.5 ASPECTOS METODOLOGICOS	36
1.5.1 Tipo De Investigación	36
1.5.2 Técnicas De Recolección De Información	37
2. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS ACTIVOS BIOLOGICOS PARA SER RECONOCIDOS POR UNA EMPRESA	38
2.1 CONDICIONES DE ACTIVO	40
2.1.1 Definiciones de activo	40
2.1.2 Clasificación de un activo	40
2.2 Definición de activo biológico	46
2.2.1 Transformación Biológica	46
2.2.2 Actividad agrícola	48
2.2.3 Características de los Activos Biológicos	48
2.2.3.1 Capacidad de Cambio	48
2.2.3.2 Gestión de Cambio	49
2.2.3.3 Medición del cambio	49
2.3 CONDICIONES ESPECÍFICAS PARA EL RECONOCIMIENTO DE UN ACTIVO	50
3. VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLOGICOS EN AUSENCIA DE UN MERCADO	53
3.1 VALORACIÓN AL COSTE O A SU VALOR RAZONABLE	55
3.2 TÉCNICAS DE VALORACIÓN	64
3.2.1 Enfoque del mercado	64
3.2.2 Enfoque del costo	65
3.2.3 Enfoque del ingreso	65

4.	CONDICIONES PARA LA DETERMINACION DEL VALOR RAZONABLE DE LA CAÑA DE AZUCAR	67
4.1	CARACTERISTICAS Y REQUERIMIENTOS DEL VALOR RAZONABLE	68
4.1.1	Competencia Perfecta	68
4.1.2	Competencia Imperfecta	69
4.1.3	Homogeneidad del Producto	77
4.1.4	Transparencia del Mercado (Información Perfecta)	77
4.1.5	Movilidad de los factores productivos	78
4.1.6	Comportamiento racional de los participantes en el mercado	80
4.2	RESTRICCIONES DE LA APLICACIÓN DEL VALOR RAZONABLE	81
5.	CONCLUSIONES	84
6.	RECOMENDACIONES	86
7.	BIBLIOGRAFIA	87
	Referencias Fuentes Web	90

LISTA DE TABLAS

TABLA N°1. Ejemplos de activo biológico y producto agrícola	25
TABLA N°2. Determinación del valor razonable de un activo biológico o producto agrícola	51
TABLA N°3. Comparación de los criterios de medición según IFRS Y PCGA	56
TABLA N.4 Área sembrada según tenencia del cultivo de caña de azúcar	73

LISTA DE GRÁFICOS

GRAFICA N°.1 Transformación biológica de la caña de azúcar	46
GRÁFICO N°2. Secuencia de actividades del cultivo de caña de azúcar	53
GRÁFICA N°3. Criterios de medición según principios de contabilidad generalmente aceptados	55
GRÁFICO N°4. Esquema del valor razonable- NIIF13	62
GRÁFICO N°5. Ejemplo de oligopolio en el sector azucarero	70
GRÁFICO N°6. Conglomerado azucarero	75

INTRODUCCIÓN

En el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia mediante la ley 1314 de 2009, se da entrada al concepto de valor razonable como el método de valoración para algunos elementos de los estados financieros, entre los cuales se encuentran los activos biológicos.

Por tanto, el valor razonable y la fiabilidad en su aplicación, es el tema de estudio en este trabajo y para ello se ha tomado como base el cultivo de caña de azúcar, dado que es el más importante en el Valle del Cauca y específicamente en la ciudad de Palmira.

Como primera medida, siguiendo lo establecido por el IASB se determina las condiciones que debe cumplir un activo biológico para ser reconocido por una empresa. Para ello, las Normas Internacionales de Contabilidad, señalan que se debe cumplir con tres condiciones para identificar un activo biológico, las cuales son: a) la empresa debe controlar el activo como resultado de sucesos pasado; b) es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados a dicho activo y, c) el costo o el valor razonable del activo puede ser medido en forma fiable.

Teniendo en cuenta que un activo biológico es un animal o planta y además, de las características establecidas por la NIC41 para distinguir un activo como biológico, deben desarrollarse ciertas actividades o procesos tales como: transformación biológica, en donde el activo debe pasar por un proceso biológico comprendido por; crecimiento, degradación, producción y procreación. Actividad agrícola, la cual se entiende como la gestión para transformar un activo biológico en producto agrícola. Capacidad de cambio, que implica cambios físicos observables y valorables. Gestión de cambio, son las herramientas o las

condiciones que hacen que un activo biológico pueda transformarse y la medición de cambio, la cual es la posibilidad de valorar los cambios tanto cualitativos como cuantitativos.

En segunda instancia se identifican las alternativas para valorar un activo biológico cuando no hay precios de mercados disponibles, dado que el valor razonable se debe determinar según el precio del mercado. Cuando no se tiene un mercado activo se deben tener en cuenta los siguientes datos: la transacción más reciente (suponiendo que no hayan existido cambios significativos), precios de mercado para activos similares, las referencias estándar del sector o técnicas de valoración. En caso de que no se tenga ninguno de estos datos, se puede valorar el activo biológico en el reconocimiento inicial mediante el costo histórico menos el deterioro o depreciación.

Por último, se contrastan las condiciones específicas para la aplicación del valor razonable que garanticen que los precios son resultados de transacciones abiertas entre los participantes: es decir, que exista competencia perfecta, homogeneidad del producto, transparencia del mercado, información perfecta entre los agentes del mercado, movilidad de los factores productivos y comportamiento racional entre los participantes del mercado.

El mercado azucarero no cumple con dichas características puesto que en el caso del cultivo de la caña de azúcar existen más oferentes que demandantes. Los ingenios son los mayores consumidores de caña de azúcar y son considerados como grandes empresas que están constituidas por grupos económicos, los cuales se han organizado como conglomerados para obtener mayores beneficios económicos, y esto ha conllevado a una concentración de poder, por tanto las negociaciones con los proveedores son establecidas bajo condiciones impuestas por los ingenios azucareros.

1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1.1 Antecedentes de investigación

Para esta investigación se han encontrado varios textos relacionados con el objeto de estudio, los cuales se han tomado para ayudar a aclarar e interpretar la situación objeto de investigación.

Uno de los documentos encontrados, es el trabajo de investigación realizado por Lennith Cecilia Olivos Álvarez denominado: Perspectiva para el sector agropecuario colombiano desde la experiencia chilena en normas internacionales de información financiera-activos biológicos. En el cual, el objetivo principal es *“encontrar algunas experiencias que tuvo Chile en el proceso de convergencia de las NIIF, y analizar cómo estas podrán tenerse en cuenta al momento de realizar la adopción o convergencia de estas normas en Colombia, considerando especialmente el impacto sobre la valoración de activos biológicos en el sector pyme-agropecuario”*.¹

El trabajo de Olivos Álvarez, busca analizar la forma en que el sector agropecuario colombiano registra las operaciones de su actividad y determinar las técnicas y/o herramientas que utiliza para realizar la valoración de los activos biológicos. En el desarrollo de la investigación, se maneja como metodología, una entrevista cualitativa realizada al gremio de contadores públicos con el objetivo de analizar las diferentes perspectivas que tienen los profesionales, en cuanto a la

¹OLIVOS ALVAREZ, Lennith Cecilia. Perspectiva Para El Sector Agropecuario Colombiano Desde La Experiencia Chilena En Normas internacionales De Información Financiera: Activos Biológicos. Trabajo de grado (Contador público). Universidad de San Buenaventura. Facultad de Ciencias Empresariales. Contaduría Pública. Bogotá. 2012. 140 p.

convergencia o adopción a las Normas internacionales de información financiera en Colombia y el impacto que tiene en la valoración de los activos biológicos.

Después de estudiar el proceso de convergencia de las NIIF a nivel nacional, a nivel de las Pyme y de observar el comportamiento del sector agropecuario en Colombia, este trabajo de investigación, según su autora, concluyó de la siguiente manera:

En Colombia, según las opiniones de los expertos, las empresas Pymes del sector agropecuario no tienen mercados activos de referencia, que sean adecuados para medir sus activos biológicos a valor razonable, y aunque la misma norma da la posibilidad de utilizar otras alternativas como el modelo de costo, es importante que en determinados momentos los empresarios puedan hacerlo a precios de mercado. Entidades como FENAVI ya vienen trabajando en el tema según lo explica el Doctor Juan Fernando Mejía en la entrevista, pero la idea es que para el sector agrícola, el forestal, el pecuario y demás se tengan precios de referencia y se pueda aplicar el valor razonable a dichos activos.²

En la búsqueda de recopilaciones que desarrollen su investigación acerca de las normas internacionales de contabilidad, especialmente en la aplicabilidad del valor razonable en los activos biológicos, se encuentra la tesis denominada “*Propuesta de Aplicación de la NIIF y NIC 41 en la Empresa Avícola AVILIFE*”³, realizada por Diana Carolina Pullaguari. Este trabajo tiene como fin identificar los alcances de la NIC 41 y los métodos a utilizar para la medición, teniendo en cuenta los siguientes conceptos: valor razonable, actividad avícola, producto avícola, activos biológicos, transformación y cosecha o recolección.

En la propuesta de la aplicación de la NIC 41, el autor apoya su investigación en conceptos como: registro, medición, costo en el punto de venta, valor razonable de

² Ibid., p.87.

³ PULLAGUARI HIDALGO, Diana carolina. Propuesta De Aplicación De La NIIF 1 Y NIC 41 En La Empresa Avícola AVILIFE. Tesis (Ingeniera en contabilidad y auditoría). Universidad Central Del Ecuador .Facultad De Ciencias Administrativas. Escuela De Contabilidad Y Auditoria. Quito. 2011.142 p.

los activos biológicos, determinación del valor razonable y las ganancias y pérdidas que se pueden generar en el momento de la valoración del activo biológico. Estos son utilizados en un caso práctico, que tiene en cuenta los costos de producción de aves de postura y la pollita en tiempo cero y hace los cálculos efectuados para la aplicación de la NIC 41 de la agricultura.

El desarrollo de la investigación determina que se debe tener un mercado activo para cada activo biológico o producto agrícola y que el precio de cotización que genere ese mercado será la base para calcular el valor razonable de dicho activo o producto.

En materia de investigación en la Universidad del Valle sede Palmira, se encuentra un trabajo de investigación, realizado por Ana Betty Guarán Y María Lorena Escobar, titulado *“El impacto de la convergencia de las cuentas del grupo de propiedad, planta y equipo a las normas internacionales”*⁴, cuyo objetivo principal es determinar cuál es el impacto que se genera al someter a la propiedad, planta y equipo en el proceso de convergencia de la normatividad actual a los estándares internacionales de contabilidad. Para ello, utiliza un tipo de investigación descriptiva mediante la cual se estudia la normatividad actual en Colombia en materia contable, al igual que las normas internacionales de contabilidad y mediante la convergencia de los estados financieros de una empresa a las normas internacionales de contabilidad se determina el beneficio o afectación de esa convergencia.

⁴ GAURAN NARVAEZ, Ana Betty y ESCOBAR FLOREZ, María Lorena. Impacto de la convergencia de las cuentas de propiedad planta y equipo de las normas internacionales. Tesis (contador público). Facultad de las ciencias de la administración. Palmira.2011.p

Con el trabajo de investigación, sus autoras concluyen lo siguiente:

Las normas internacionales de contabilidad surgen para que la información contable de las empresas sea comparable, comprensible y uniforme sin afectar que las relaciones comerciales llevadas a cabo sean con diferentes países. Tomando como ventaja la aplicación de las normas internacionales de contabilidad ya que los informes financieros ganarían claridad, credibilidad y comparabilidad a nivel internacional.⁵

Para el año 2010, Mayra Tatiana Cabezas Paucar, propone mediante su tesis *Emisión de La NIC 41 y su incidencia en el tratamiento contable de los activos biológicos de la propiedad agrícola AGROCUNCHIBAMBA*:

Encontrar una solución al tratamiento contable de los activos biológicos, y de esta manera ayudar a solucionar los problemas referentes a la actividad comercial de la propiedad agrícola. También, encontrar caminos viables para crear registros contables veraces y oportunos, para dar a conocer valores reales correspondientes a los activos biológicos que posee la propiedad agrícola, estados financieros que presentarán valores confiables y pertinentes, los cuales son una herramienta poderosa al momento de la toma de decisiones.⁶

El tipo de investigación que se utiliza en este trabajo es descriptivo y su pretensión es dar un recorrido histórico de la agricultura y con la NIC 41 realizar un ejercicio práctico en una empresa agrícola, teniendo en cuenta el decreto 2649 y las regulaciones por parte del consejo de contaduría pública con relación a la norma internacional de contabilidad de la agricultura.

⁵ Ibíd., p.83.

⁶ CABEZAS PACUAR, Mayra Tatiana. Emisión de la NIC 41 y su incidencia en el tratamiento contable de los activos biológicos de la propiedad agrícola AGROCUNCHIBAMBA. Tesis (Ingeniera de contabilidad y auditoría). Universidad técnica de Ambato, Ecuador.Facultad de Contabilidad y Auditoria. Carrera de Contabilidad y Auditoria. Ambato. 2010. 214 p.

Una de las conclusiones generadas en la tesis según su autora es: *“Para dar inicio a la adopción de la NIC 41, lo primero, que se debe hacer es un diagnóstico inicial para dar reconocimiento y valoración de los activos biológicos que posee la empresa...”*.⁷

Con la tesis doctoral presentada por María Del Carmen Benavente Martínez y a la cual tituló: análisis del impacto de la aplicación del valor razonable en la contabilidad de las empresas agrícolas y ganaderas, afirma que:

El estudio de la aplicación del valor razonable en la contabilidad de las empresas agrícolas y ganaderas no radica solamente en su importancia económica relativa, sino que se pueden mencionar tres razones más: la primera, presenta soluciones alternativas al criterio de valoración del coste histórico, de baja relevancia y fiabilidad en este tipo de empresas, segundo, propone criterios válidos de valoración en los procesos de transformación biológica de animales y plantas y por último, el sector agrario tiene unas características similares en la mayor parte del mundo.⁸

Para el estudio del impacto de la NIC 41, su autora selecciona empresas de origen australiano y español que cotizan en bolsa, las cuales están aplicando la NIC 41. Con los estados financieros generados por las empresas realizan una evaluación con el fin de determinar el impacto que tiene el utilizar el valor razonable como método de valoración de los activos biológicos y productos agrícolas.

Benavente finaliza su investigación con diferentes conclusiones y una de ellas es:

El valor razonable es un valor objetivo que se basa en valores observables en el mercado, como pueden ser los precios o las cotizaciones. Este criterio se está imponiendo en la valoración de los instrumentos financieros, ya que ha permitido afrontar el problema de la contabilización de los derivados. La determinación del valor razonable requiere un mercado secundario en el que pueda negociarse el elemento patrimonial, cosa que en muchos casos, no

⁷ Ibid., p. 112.

⁸ 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. UNED. Departamento de economía de la empresa y contabilidad. Facultad de ciencias de la administración. 2010. 529 p.

sucede. En los casos en los que no exista dicho mercado es necesario recurrir a otras técnicas de valoración.⁹

Otro de los antecedentes que apoyan la investigación, es la tesis realizada por Leydy Yaneth Forero Silva y Viviana Angélica Velásquez Suarez, descrita como: tratamiento contable de los activos biológicos en Colombia aplicando la NIC 41 (Agricultura). El propósito con este trabajo de investigación fue determinar el tratamiento contable de los activos biológicos y productos agrícolas aplicando la NIC 41, a través de la comparación del Decreto 2649 de 1993 con la norma internacional de contabilidad (agricultura), para observar de qué manera se verán afectadas las empresas bajo el rubro agrícola con los cambios propuestos por la Norma Internacional de Contabilidad en la presentación de los estados financieros y cómo se verán afectados los resultados.¹⁰

El tipo de investigación llevado a cabo por las autoras Forero y Velásquez es descriptivo y el método utilizado es el deductivo, debido a que el tratamiento contable utilizado para los activos biológicos parte de lo general a lo particular.

Y concluyen su investigación así: *“...La utilidad por la venta de los productos, ya no depende de los costos que se requieran imputar al valor de los productos sino por el valor que estos tengan en el mercado a la fecha de la cosecha, o sea, la empresa ya no podrá manejar los gastos para reflejar una mayor o menor utilidad en los estados de resultados...”*¹¹

En los anteriores documentos, predomina un concepto en común, que es el del valor razonable, este ha sido una de las novedades de las normas internacionales

⁹ Ibid., p.45.

¹⁰ FORERO SILVA, Leydy Yaneth y VELASQUEZ SUÁREZ, Viviana Angélica. Tratamiento de los activos biológicos en Colombia aplicando la NIC 41 (Agricultura) . Trabajo de grado (contador público). Universidad De La Salle. Facultad de contaduría pública. Bogotá. 2008. 151 p.

¹¹ Ibid., p.109.

y expertos se han dado a la tarea de investigarlo y reflejar su incidencia en la valoración de los activos.

Este es el caso de Mario Apaza Meza, contador público, experto en finanzas, quién afirma que:

El objetivo del valor razonable es aproximar las valoraciones contables a los valores económicos que refleja el mercado por medio de los precios. Es una subsanación de muchas de las críticas al carácter histórico y asincrónico de las mediciones contables y de la utilidad. El valor razonable permite que la contabilidad sea expresión y reflejo de los precios de la empresa en los mercados, pero presenta un gran inconveniente: la utilización de diversas herramientas de análisis para determinarlo, cuando los activos y pasivos no tienen un valor en el mercado.¹²

Por lo tanto, las anteriores recopilaciones son de elevada importancia para el desarrollo de esta investigación, aportando información sobre el valor razonable, y la fiabilidad que este genera en el momento de valorar los activos biológicos y las condiciones que debe tener el mercado para ser utilizado confiablemente.

¹² APAZA MEZA, Mario. (2008). "Alcance sobre el valor razonable". En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. No.36. Colombia: Legis.

1.1.2 Planteamiento del problema

Las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por International Accounting Standard Board (IASB), nacen con el propósito de lograr uniformidad en la presentación de los estados financieros, facilitando la comparabilidad de la información entre los países que deciden adoptarlas.

Con la ley 1314 del 13 de Julio de 2009, Colombia inicia el proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Contabilidad. Las empresas deben realizar la implementación de este nuevo modelo en convergencia con los estándares Internacionales. Estos estándares proponen importantes cambios en la práctica contable; el valor razonable es una de las diferencias más destacadas de las NIC, respecto a la normatividad Colombiana bajo el decreto 2649 de 1993 que establece los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El valor razonable es el concepto de medición utilizado por los IFRS¹³, el cual está presente en la mayoría de los estándares normativos emitidos por la IASB, dejando atrás el tradicional modelo de costo histórico. Para el caso de la actividad agrícola, la NIC 41 prescribe el tratamiento contable, la presentación de la información y la medición de los activos biológicos mediante el valor razonable. Esta norma debe aplicarse para la contabilización de los activos biológicos, productos agrícolas en el punto de cosecha y subvenciones del gobierno, siempre y cuando, estén relacionados con la actividad agrícola.

La NIC 41 prescribe, entre otras cosas, el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la medición inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. Se requiere la medición de estos activos biológicos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de

¹³ IFRS: International Financial Accounting Standards o Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, conjunto de normas promulgadas por el IASB.

venta, a partir del reconocimiento inicial realizado tras la obtención de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser medido de forma fiable al proceder a su reconocimiento inicial. Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección.¹⁴

Como norma general la NIC supone que el valor razonable de un activo debe ser determinado en forma fiable con base en un mercado activo, en el cual los bienes o servicios que se intercambien deben ser homogéneos, los compradores y vendedores deben estar en todo momento para adquirirlos y los precios deben estar disponibles al público. En el caso donde no haya un mercado activo se debe tener en cuenta algunos de los siguientes datos para la estimación del valor razonable: la transacción más reciente (suponiendo que no haya cambios significativos), precios de mercado para activos similares o las referencias estándar del sector; sin embargo, la norma permite la valoración al costo menos el deterioro o depreciación en ciertas circunstancias cuando el valor razonable no puede ser medido con fiabilidad, a partir de esta información se puede plantear el siguiente interrogante ¿Qué tan fiable puede ser la medición de los activos biológicos a valor razonable cuando no cumple con los aspectos anteriormente mencionados o estos no sean aplicables?

Se ha mencionado métodos alternativos para la determinación del valor razonable cuando no se tiene un mercado activo, sin embargo en todos los casos hace referencia a mercados de competencia perfecta donde se transan acuerdos de compra y venta, en igualdad de condiciones y la información de las transacciones debe ser de manera pública. En la práctica, la mayor parte de los mercados distan mucho de estas características, por tanto la aplicación del valor razonable se

¹⁴ IFRS, resumen técnico NIC 41 Agricultura, <<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/AIS%2041.PDF>>

convierte en un tema complejo y aún más cuando se refiere a empresas pequeñas y medianas que deben supeditarse a una sola entidad (monopolio) o pocas entidades (oligopolio) que controlan la oferta de los bienes.

Como punto de referencia para realizar esta investigación se toman las PYME productoras de caña de azúcar en Palmira, teniendo en cuenta que este cultivo es el más importante en el Valle del Cauca dado la ubicación geográfica. Gran parte de los agricultores de esta región se han dedicado a producir este activo biológico, es por esto que es importante realizar este estudio haciendo énfasis en esta actividad agrícola.

1.1.3 Pregunta de investigación

¿Cuáles son las limitaciones de la aplicación del valor razonable en el reconocimiento inicial de los activos biológicos, tomando como referencia las PYMES productoras de caña de azúcar en Palmira?

1.1.4 Sistematización de las preguntas de investigación

- ¿Cuáles son las condiciones que debe cumplir un activo biológico para ser reconocido como tal por una empresa?
- ¿Cómo calcular el valor razonable de un activo biológico si no hay precios de mercado disponible en su ubicación y condición actual?
- ¿Cuáles son las condiciones que debe cumplir la determinación del valor razonable en el cultivo de caña de azúcar como activo biológico?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo general

Identificar las limitaciones de la aplicación del valor razonable en el reconocimiento inicial de los activos biológicos, tomando como referencia las PYMES productoras de caña de azúcar en Palmira

1.2.2 Objetivos específicos

- Determinar las condiciones que debe cumplir un activo biológico para ser reconocido como tal, por una empresa.
- Identificar las diferentes alternativas de valoración de los activos biológicos cuando no hay precios de mercado disponible en su ubicación y condición actual.
- Contrastar las condiciones en la determinación del valor razonable de la caña de azúcar como activo biológico.

1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACION

La investigación a desarrollar en esta monografía corresponde a un interés personal, al deseo propio del conocimiento y a la comprensión del tema. La importancia de la investigación reside en la necesidad de identificar las limitaciones de la aplicación del valor razonable en el reconocimiento inicial de los activos biológicos en las PYMES productoras de caña de azúcar en la ciudad de Palmira.

Las Normas Internacionales de Contabilidad exigen cambios y reformas, por tanto, es necesario hacer un estudio que permita establecer la aplicabilidad de dichos cambios. En el sector agrícola una de las grandes novedades es la valoración de los activos biológicos mediante el valor razonable, dado que las normas contables actuales en Colombia (Decreto 2649/93) no tienen definido el tratamiento contable de dichos activos.

Este trabajo permitirá a las pequeñas y medianas empresas que se dedican al cultivo de la caña de azúcar conocer con anterioridad que limitaciones tienen para la aplicación del valor razonable y de esta manera enfrentar esta realidad con bases sólidas y soluciones para un resultado exitoso en este proceso de convergencia.

La introducción del concepto de valor razonable en la disciplina contable abre las puertas a nuevas investigaciones en este campo, exige nuevos retos para quienes desempeñan esta disciplina ya sea en el campo teórico o práctico. Por estas razones nace una motivación a realizar un estudio formal respecto a la valoración de los activos biológicos descrita en la Norma Internacional de Contabilidad, dado que la incorporación de estas normas y la aplicación del valor razonable es un hecho con el que aún los profesionales de la Contaduría Pública no se encuentran familiarizados.

1.4 MARCOS DE REFERENCIA

1.4.1 MARCO CONCEPTUAL

Los conceptos aquí presentados son fundamentales para este trabajo de investigación, siendo necesaria su definición con el fin de ayudar a la correcta comprensión de los temas abordados en el desarrollo de esta monografía.

1.4.1.1 Actividad agrícola: Se entiende como el conjunto de técnicas utilizadas para el cultivo de la tierra, en esta actividad se abarcan los diferentes trabajos del tratamiento del suelo y los cultivos de vegetales.

El anterior es el concepto general por el cual se conoce a la actividad agrícola, pero enmarcándola con la definición dada en la NIC 41 (agricultura), se entenderá como:

La administración por parte de una entidad, de la transformación, biológica de activos biológicos para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o para convertirlos en activos biológicos adicionales. La actividad agrícola cubre un rango diverso de actividades, entre las cuales se destacan engorde de ganado, silvicultura, cultivos anuales perennes, cultivo de huertos y plantaciones, floricultura (incluyendo piscicultura).¹⁵

1.4.1.2 Activo biológico: Para este concepto se encuentra desde las más explícita definición, como por ejemplo: *un activo biológico, es una animal o una planta*, hasta definiciones más elaboradas como:

Son las plantas y animales vivientes que son controlados por una empresa como resultado de eventos pasados. Los activos biológicos incluyen aquellos controlados mediante su posesión y aquellos controlados por medio de un

¹⁵ MANTILLA B, Samuel Alberto. Estándares/normas internacionales: información financiera IFRS (NIIF). Santafé de Bogotá, D.C: Ecoediciones Ltda. 2006. 187p. (Biblioteca Universidad del Valle; L005213, 757.32).

arreglo legal o similar y que son reconocidos como activos conforme otras Normas Internacionales de Contabilidad¹⁶.

Un activo biológico se diferencia de un producto agrícola, debido a que el último es un resultado del activo biológico. Para hacer mayor claridad se anexa la siguiente tabla:

TABLA N°1. EJEMPLOS DE ACTIVO BIOLÓGICO Y PRODUCTO AGRÍCOLA

Activo biológico	Producto agrícola	Producto resultante del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Arboles de una plantación forestal	Árboles talados	Muebles de madera
Plantas	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado

Fuente: Página web www.ctcp.gov.co

1.4.1.3 Valor razonable: este se ha convertido en el nuevo régimen de contabilidad, que ha sido expuesto en las Normas internacionales de información financiera como la nueva forma de valoración de los activos biológicos dejando atrás el coste histórico.

La IFRS 13, emitida en junio de 2012, define al valor razonable de la siguiente manera:

El precio (también entendido como el precio de salida) que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción

¹⁶ Diccionario de contabilidad, auditoría y control de gestión, Vol. 3. Pag.15.

ordenada entre principiantes de mercado (principal o más ventajoso) en la fecha de medición, en condiciones de mercado presentes independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otras técnicas de mercado¹⁷.

Han sido muchos los autores que se han dado a la tarea de estudiar el valor razonable y los cambios que ha tenido en las modificaciones de las normas internacionales de información financiera, entre dichos autores, se encuentra Samuel Alberto Mantilla, quién plantea al valor razonable como el valor transparente y afirma:

Por eso el valor razonable tiene tanto impacto en el presente. Es el valor transparente (Mantilla, 2006, p.335), el desinfectante que muestra las realidades de los negocios tal y como son, con su volatilidad propia (Chorafas, 2007, pg.73).

Si los negocios se realizan a valor razonable, tal y como ocurre en el mundo presente ¿Tiene sentido contabilizar y auditar a costo histórico?

¿O es mucho más conveniente para los negocios, las organizaciones, la economía y el público en general, y para cada ente y firma en particular, hacer los cambios necesarios y ajustarse a las nuevas condiciones? Así sea necesario abandonar prácticas muy arraigadas, exitosas en el pasado pero ineficaces frente a las nuevas realidades, el valor razonable es una realidad sustancialmente material que requiere primera atención.¹⁸

1.4.1.4 Condiciones para el reconocimiento: la NIC 41 (Agricultura), establece que *“una entidad tiene que reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando y solamente cuando: a) la entidad controla el activo como resultado de eventos pasados; b) es probable que los beneficios económicos futuros que están asociados con el activo fluirán para la entidad y, c) el valor razonable o costo del activo se pueden medir confiablemente”*.¹⁹

¹⁷ Normas internacionales de información financiera (NIIF – IFRS). Vásquez Carrillo, Nitzia y Díaz Mondragón, Manuel, Editorial Profit. Pag. 52.

¹⁸ MANTILLA B, Samuel Alberto. Contabilidad y auditoría del valor razonable. Santafé de Bogotá, D.C: Mantilla S.A.2008.3 p.

¹⁹ MANTILLA B, Samuel Alberto. Estándares/normas internacionales: información financiera IFRS (NIIF). Santafé de Bogotá, D.C: Ecoediciones Ltda. 2006. 188p. (Biblioteca Universidad del Valle; L005213, 757.32).

1.4.1.5 Mercado activo: es el mercado en el cual suceden tres situaciones: una de ellas es que los bienes o servicios que se intercambien deben ser homogéneos, segundo, que hayan vendedores y/o compradores de esos bienes o servicios en todo momento y por último, los precios deben estar disponible al público.

Esa disponibilidad de precios debe estar, ya sea en la bolsa, en intermediarios financieros, institución sectorial, entre otros.

1.4.1.6 Medición: un activo biológico se tiene que medir, tanto en el reconocimiento inicial como en cada fecha de balance, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta excepto para el caso que no se pueda medir confiablemente el valor razonable.²⁰

1.4.1.7 Incapacidad para medir confiablemente el valor razonable: se presume que para un activo biológico se puede medir confiablemente el valor razonable. Sin embargo, esa presunción se puede refutar solamente en el reconocimiento inicial de un activo biológico para el cual no están disponibles precios o valores determinados por el mercado y para los cuales son claramente no confiables los estimados alternativos del valor razonable. En tal caso, ese activo biológico se tiene que medir a su costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada.²¹

²⁰ Ibíd., 188p.

²¹ Ibíd., 189p.

1.4.2 MARCO TEORICO

El marco teórico es la exposición de teorías que se ofrecen como referentes directos sobre el tema y el problema de investigación. El marco teórico contesta quién dice qué sobre el tema y que se investiga.

Teniendo en cuenta el problema de investigación *“Limitaciones del valor razonable en el reconocimiento inicial de los activos biológicos en las Pyme productoras de caña de azúcar”*, las teorías sobre las cuales se apoya esta investigación se mencionan a continuación.

1.4.2.1 Importancia de las Normas internacionales de información financiera

Con un mundo globalizado como el de ahora, los mercados de capitales mundiales, la venta masiva de productos, las campañas publicitarias agresivas, las relaciones de negocios y la competitividad de las empresas, no tiene barreras. Los inversionistas y gerentes de empresas que están presentes en estos escenarios, esperan no tener limitaciones para llevar a cabo sus actividades de negocio en cualquier lugar del mundo y aspiran a tener acceso a información financiera de alta calidad, confiable, transparente y comparable, que sirva de base para las toma de mejores decisiones económicas.

Para lograr lo antes mencionado, el IASB, emite normas contables de manera tal que estas puedan utilizarse en todo el mundo con el objetivo de tener un lenguaje contable único y que permitan reflejar la imagen fiel de la empresa tanto es su aspecto operacional como en su situación financiera.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son también conocidas por sus siglas IFRS (International Financial Reporting Standard). Estas

son normas contables adoptadas por el IASB, institución privada con sede en Londres. Constituyen los Estándares Internacionales o normas internacionales en el desarrollo de la actividad contable y suponen un manual contable, ya que en ellas se refleja la contabilidad de la forma como es aceptable en el mundo.

Las normas se conocen con las siglas NIC (Normas internacionales de contabilidad) y NIIF (Normas internacionales de información financiera) dependiendo de cuándo fueron aprobadas y por qué entidad fueron emitidas.

Las normas contables dictadas entre 1973 y 2001, reciben el nombre de "Normas Internacionales de Contabilidad" (NIC) y fueron dictadas por el (IASC) International Accounting Standards Committee, precedente del actual IASB. Desde abril de 2001, año de constitución del IASB, este organismo adoptó todas las NIC y continuó su desarrollo, denominando a las nuevas normas "Normas Internacionales de Información Financiera" (NIIF).

Las NIIF son consideradas "basadas en principios" como un conjunto de normas en el sentido de que establecen normas generales, así como dictar tratamientos específicos. Las Normas Internacionales de Información Financiera comprenden:

- Normas Internacionales de Información Financiera (Normas después de 2001)
- Normas Internacionales de Contabilidad (Normas antes de 2001)
- Interpretaciones NIIF (Normas después de 2001)
- Interpretaciones de las NIC (Normas antes de 2001)

En julio de 2009, la IASB publicó la versión de las Normas Internacionales de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas (IFRS for SMEs,

por sus siglas en inglés). Las NIIF para Pyme son una versión simplificada de las NIIF. Las 5 características de esta simplificación son:

- Algunos temas en las NIIF-Totales son omitidos ya que no son relevantes para las Pyme típicas.
- Algunas alternativas a políticas contables en las NIIF-Totales no son permitidas ya que una metodología simple está disponible para las Pyme.
- Simplificación de muchos principios de reconocimiento y medición de aquellos que están en las NIIF-Totales
- Sustancialmente menos revelaciones
- Simplificación de Exposición de motivos¹

Las NIIF traen consigo una nueva forma de relejar la situación económica y financiera de las empresas y con ello una nueva forma de valoración de activos dejando atrás el método más utilizado de valoración como el coste histórico.

Con las IFRS 13 O NIIF 13, se le da la inclusión al concepto *valor razonable*, como la nueva concepción de valoración de activos.

En el libro *Normas internacionales de información financiera (NIIF-IFRS)*, sus autoras afirman que:

Una característica común que se halla a lo largo de la lectura de las NIIF es justamente la valoración y expresión contable con base en el concepto de valor razonable y aún cuando este se definía en las propias normas, no quedaba claro su cuantificación, usos y aplicaciones.

Hasta antes de la emisión de las NIIF 13 el valor razonable era definido como “*aquel por el que puede ser cambiado un activo o cancelado un*

*pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de libertad independencia mutua”.*²²

La NIIF 13, la cual fue emitida en junio de 2012, tiene el propósito de aclarar la concepción que los usuarios de la información tienen del valor razonable, por lo tanto, la norma lo define como:

El precio (también entendido como precio de salida) que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado (principal o más ventajoso) en la fecha de medición, en condiciones de mercado presentes independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otras técnicas de mercado.²³

Entonces, esta definición del valor razonable incluye que el mercado debe tener precios de referencia y contar con participantes de mercado en el momento de la medición.

1.4.3 MARCO CONTEXTUAL

El marco contextual presente en la investigación corresponde a la ubicación geográfica de las empresas PYME productoras de caña de azúcar.

²² VÁSQUEZ C, Nitzia y DIAZ M, Manuel. Normas internacionales de información financiera (NIIF – IFRS), Editorial Profit. Pag. 52.

²³ Ibíd., pag.52.

1.4.3.1 Empresas PYME en el municipio de Palmira

En Colombia el sector empresarial está clasificado en micro, pequeñas, medianas y grandes empresas, esta clasificación está reglamentada en la Ley 590 de 2000 y sus modificaciones (Ley 905 de 2004), conocida como la ley de Mipymes. El término PYME hace referencia al grupo de empresas pequeñas y medianas con activos totales superiores a 500 SMMLV y hasta 30.000 SMMLV.²⁴

En Colombia existen más de veinte tres mil (23.000) Mipyme, las cuales generan el 76% del empleo del país y el 40% de los ingresos son originados por las micro, pequeñas y medianas empresas.²⁵

Según información suministrada por el Sector Azucarero Colombiano (ASOCAÑA):

El sector azucarero colombiano se encuentra ubicado en el valle geográfico del río cauca, que abarca 47 municipios desde el norte del departamento del cauca, la franja central del Valle del Cauca, hasta el sur del departamento de Risaralda. En esta región hay 223.905 hectáreas sembradas en caña para azúcar, de las cuales, el 24% corresponde a tierras propias de los ingenios y el restante 76% a más de 2.000 cultivadores de caña. Dichos cultivadores abastecen a 13 ingenios de la región (Cabaña, Carmelita, Manuelita, María Luisa, Mayagüez, Pichichi, Risaralda, Sancarlos, Tumaco, Riopaila-Castilla, Incauca y Providencia).²⁶

Como se expresaba anteriormente, una de las actividades económicas del municipio de Palmira, es la agricultura y entre sus productos está la caña de azúcar, que se ha convertido en el cultivo más importante del Departamento del Valle del cauca, además de los subproductos que de ella se deriva y por la racionalidad de su cultivo, por ejemplo: al cortar la caña y seleccionar la semilla, el cogollo se utiliza para la alimentación de los animales, el tallo se procesa y se convierte en jugo al cual se denomina “guarapo”, el bagazo se utiliza como

²⁴ BANCOLDEx. Pymes. <www.bancoldex.com/contenido/contenido.aspx?catID=128&con_ID=322>. Última actualización viernes 11 de Octubre de 2013.

²⁵ EL ESPECTADOR. Un país de pymes. <<http://www.elspectador.com/impreso/negocios/articulo-285125-un-pais-de-pymes>>, actualizado el 17 de julio de 2011.

²⁶ ASOCAÑA. El sector azucarero en la actualidad, <<http://www.asocana.org/publico/info.aspx?Cid=215>>

combustible y la ceniza como abono. Estas particularidades del cultivo, hace que sean más las Pymes, interesadas en explotarlo y dedicarse a su producción.

1.4.4 MARCO LEGAL

Este trabajo de investigación para su desarrollo debe respaldarse en leyes o normas legales que determinan las instituciones que regulan el desarrollo económico del país. Por lo tanto, se relaciona la normatividad correspondiente en orden cronológico:

1.4.4.1 Normas internacionales de información financiera NIIF o IFRS:

Las NIIF son elaboradas, aprobadas y publicadas por el IASB, que es un organismo técnico emisor de normas contables globales, de carácter independiente, que tiene su sede en Londres, Inglaterra.

Su objetivo predomina en la globalización de la información, es decir, que las normas contables sean de alta calidad, comprensibles, transparentes, que los estados financieros sean comparables, para que los participantes de los mercados a nivel mundial y los usuarios de la información puedan tomar decisiones.

Mediante la IFRS 13, se establece al valor razonable como la nueva valoración de los activos para ser medidos de manera confiable.

1.4.4.2 Normas internacionales de Contabilidad NIC o IAS:

Son un conjunto de estándares creados en Londres, por el IASB que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados.

Son normas contables de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC son emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB, anterior International Accounting Standards Committee, IASC).

1.4.4.3 Ley 1314 de junio de 2009

Esta ley es expedida por el Congreso de la República de Colombia, 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*”.²⁷

Con esta ley se busca que la contabilidad se realice a beneficio de diferentes autoridades y adopte los estándares de calidad propuestos por las normas internacionales de información financiera para que la información sea comprensible y confiable para los usuarios.

²⁷ CONGRESO DE LA REPUBLICA, Ley 1314 de 2009
<http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2009/ley_1314_2009.html>, actualizado el 13 de julio de 2009.

1.4.4.4 Decreto 3022 del 27 de Diciembre 2013

Este decreto reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 2.

El consejo Técnico de la Contaduría Publica, establecen que las normas internacionales de contabilidad e información financiera deben aplicarse de manera diferencial en tres grupos: Grupo 1, Grupo 2 y Grupo 3.

Las entidades pertenecientes al grupo 2 aplicarán el estándar internacional denominado “NIIF para las PYME”.

En la sección 34 “Actividades Especiales” determina que las entidades que se dediquen a actividades de agricultura, deben aplicar el valor razonable para los activos biológicos, además menciona las características que debe cumplir un activo para ser reconocido como tal.

“una entidad medirá un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial, y en cada fecha sobre la que se informe, a su valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocerán en resultados.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados que precedan de activos biológicos de una entidad se medirá a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección²⁸.”

²⁸ MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO, Decreto 3022 de 2013

<http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2013/Documents/DICIEMBRE/27/DECRETO%203022%20DEL%2027%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf>>.

1.4.4.5 Decreto 2649 de 1993

Es el decreto mediante el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

1.5 ASPECTOS METODOLOGICOS

1.5.1 Tipo De Investigación.

Teniendo en cuenta los objetivos planteados en este trabajo el tipo de investigación es descriptiva, por cuanto se caracteriza un fenómeno o situación concreta y busca especificar las propiedades importantes y relevantes del objeto de estudio, en este caso el tema de estudio es la limitación del valor razonable en el reconocimiento inicial de los activos biológicos en las PYME productoras de caña de azúcar en Palmira.

En una investigación descriptiva se espera responder el quién, el dónde, el cuándo, el cómo y el porqué del problema de estudio. Así mismo, busca medir o evaluar los aspectos, dimensiones o componentes más relevantes del fenómeno o fenómenos a investigar.

Se considera que una investigación es descriptiva cuando cumple las siguientes condiciones:

Ciertas investigaciones solo pueden tener por objetivo proveer un cierto conocimiento más o menos preciso sobre un fenómeno dado, de este modo ofrecer, respecto a él, una descripción que, no por ello, esta desprovista de todas las garantías del valor científico...²⁹

²⁹AKTOUF, Omar. Le metodología de las ciencias sociales y el enfoque cualitativo en las organizaciones, una introducción al procedimiento clásico y una crítica. Facultad de ciencias de la administración. Traducción del

El método utilizado fue el deductivo dado que se parte de lo general a lo particular.

1.5.2 Técnicas De Recolección De Información

Para la obtención de información primaria (o directa) se estableció contacto con los funcionarios de las PYME productoras de caña de azúcar, a quienes se les hizo una entrevista con el propósito de recolectar un testimonio o evidencia directa sobre el tema de investigación.

Esta investigación se caracterizó por tener un componente teórico, por tanto, se acudió a libros, artículos de revistas, bases de datos, monografías, tesis e internet (utilizando páginas reconocidas por la validez de su información).

2. CONDICIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS PARA SER RECONOCIDOS POR UNA EMPRESA

La Norma internacional de contabilidad No.41 establece que para el reconocimiento y valoración de los activos biológicos, estos deben cumplir con tres condiciones para que las empresas los reconozcan como tal.

La empresa debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando: a) la empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados; b) es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo; y c) el valor razonable o el coste del activo puedan ser valorados de forma fiable.³⁰

Contrastando lo establecido por el estándar internacional y lo expuesto por la normatividad contable colombiana en el artículo 47 del decreto 2649, que define el reconocimiento de los hechos económicos de la siguiente manera:

El reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente 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 representarse de manera confiable.³¹

El artículo 47 del decreto 2649 al mencionar “*para que un hecho económico realizado pueda ser reconocido se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros...*”, se refiere a que el hecho económico debe estar relacionado con un activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, los cuales son los elementos contenidos en los estados financieros.

³⁰ CONSEJO TÉCNICO DE CONTADURIA, análisis e interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera, [http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Tema%2026%20NIC%2041%20Presentacion%20Definitiva1%20\(2\).pdf](http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Tema%2026%20NIC%2041%20Presentacion%20Definitiva1%20(2).pdf)

³¹ Artículo 47 d el decreto 2649

De lo anterior los autores del artículo de la revista Legis denominado *Descripción de la NIIF para pymes y comparación con la normatividad contable aplicable en Colombia*, afirman que “en el artículo 47 del decreto 2649 no se menciona la probabilidad de entrada o salida de beneficios económicos como requisito para el reconocimiento de elementos”³².

El presente capítulo pretende mostrar cuales son las demás condiciones expresadas en el marco conceptual de la NIC 41 para que un activo biológico sea reconocido por una empresa.

Los escritores españoles Enrique Corona y Juan Talaveño, exponen en su libro titulado *Aplicación de las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la unión europea (NICes)*, que los activos deben cumplir otras condiciones que no están establecidas en la NIC 41, para que las empresas reconozcan a los activos biológicos.

Los autores afirman que: “para reconocer, clasificar un elemento como activo biológico deben cumplirse tres condiciones sucesivas: primera, que el elemento cumpla las condiciones de activo; segunda, que pueda ser definido como biológico; y tercera, que cumpla con las condiciones específicas para el reconocimiento de estos activos como tales”.³³

Con esta otra forma de reconocer a los activos, se complementa lo que establece la NIC 41. Primero se debe definir: ¿qué es un activo?, ¿cómo debe clasificarlo una entidad?, segundo; que cumpla las características para ser definido como

³² MARIN STEVEENS, Jaime Arturo. SALAZAR BAQUERO, Cesar Augusto. SALAZAR BAQUERO, Edgar Emilio. (2010). Descripción de la NIIF para pymes y comparación con la normatividad contable aplicable en Colombia. Revista internacional Legis de contabilidad y auditoria No. 44.

³³ CORONA ROMERO, Enrique. TALAVEÑO SANGUINO, Juan. Aplicación de las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la unión europea (NICes). Valencia, España. CISSPRAXIS S.A.2005. 914 p.

activo biológico, y por último, que cumpla con las condiciones contenidas en el marco conceptual del estándar, las cuales fueron mencionadas en la parte preliminar del presente capítulo.

A continuación se conceptualiza cada una de las condiciones expuestas por los autores españoles para el reconocimiento de los activos biológicos.

2.1 CONDICIONES DE ACTIVO

2.1.1 Definiciones de activo

Un activo, desde la postura del Decreto 2649 de 1993 como la normatividad contable colombiana, es definido como “...*la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros*”³⁴, lo anterior es señalado por el artículo 35 del decreto en la sección II, la cual define a los elementos de los estados financieros. Pero esta definición resulta un poco insulsa, tendría que ser complementada con lo expresado en el artículo 47 del mismo Decreto, cuyo propósito es reglamentar el reconocimiento de los hechos económicos y el cual fue citado anteriormente en este mismo capítulo.

Tomando ambas definiciones, la de un activo como elemento de un estado financiero y, como un hecho económico, el concepto para un activo teniendo en cuenta el Decreto 2649 de 1993, es que un activo es un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, del cual se espera que por su utilización fluyan a la empresa beneficios económicos futuros y pueda ser medido y representado de manera confiable.

³⁴ Artículo 35 decreto 2649 de 1993, sección II de los elementos de los estados financieros.

El estándar internacional de contabilidad No.41, lo define así: “*activo es un recurso controlado por la empresa, como resultado de sucesos pasados, del que la misma espera obtener en el futuro, beneficios económicos*”.

Por lo tanto, el estándar y la normatividad colombiana tienen un concepto similar de lo que debe ser un activo para una entidad.

2.1.2 Clasificación de un activo

La contabilidad general, clasifica a un activo según su liquidez en los estados financieros, es decir, la rapidez con la que se puedan convertir en efectivo.

Los autores del libro *Contabilidad general con el nuevo PCG (un enfoque práctico paso a paso)*, clasifican a los activos de la siguiente manera:

Los elementos de activo se dividen en dos grandes grupos en función del tiempo que se prevé, que estos bienes o derechos, permanezcan en la empresa. En general, el activo corriente está formado por los activos que se convertirán en efectivo durante el llamado ciclo de explotación de la empresa....Todo aquel activo que no pueda clasificarse como corriente tendrá consideración de activo no corriente. Como norma general componen este grupo de activos todos aquellos bienes y derechos que se estiman van a permanecer en la empresa un largo período, al ser activos no destinados a la venta sino a ayudar a la empresa a desarrollar su actividad.³⁵

Según la normatividad colombiana en el decreto 2650 de 1993(PUC), los activos se clasifican en los siguientes grupos: activos corrientes o también denominados circulantes, conformado por; efectivo (caja), clientes, inventarios y gastos pagados por anticipado. Estas cuentas pueden ser convertidas fácilmente en efectivo por la empresa.

³⁵ SOLDEVILA, Pilar. OLIVERAS, Ester. BAGUR, Llorenç. Contabilidad general con el nuevo PCG (un enfoque práctico paso a paso). Barcelona. Besca editorial, S.L.426 p.

En el grupo de los activos no corrientes o denominados no circulantes, se encuentran los activos fijos conformados por: terrenos, edificios, maquinaria y equipo, equipos de transporte y demás cuentas relacionadas en el PUC. Adicionalmente, están los activos intangibles, conformados por: las patentes, good will, know how y registro mercantil. Las cuentas de diferidos también hacen parte del grupo de activos no corrientes y está conformado por gastos de organización y mejoras de propiedades.

Las inversiones son cuentas que tienen clasificación en ambos grupos, debido a que existen inversiones temporales o a corto plazo e inversiones permanentes o a largo plazo cuyo tiempo es superior a un año. Según la denominación que reciba la inversión se determina si es un activo el cual se pueda convertir en el menor tiempo en efectivo.

Por último, está el grupo de *otros activos*, en el cual están todos los bienes y derechos que tiene la empresa y que al ser muy específicas no caben dentro de las anteriores clasificaciones.

Se han encontrado algunas recopilaciones que han tenido como objeto de estudio algunas de las cuentas de los grupos de activos corrientes y no corrientes. Algunos autores con sus investigaciones pretenden mostrar el impacto que generaría a las cuentas de los activos y su interpretación en los estados financieros, con la convergencia a las normas internacionales de información financiera.

Uno de los documentos encontrados, es un artículo de la revista Legis, titulado *Tratamiento contable de la información sobre activos intangibles*, sus autores como ellos lo expresan, tienen el siguiente propósito:

“Se busca determinar cómo las entidades proporcionan información sobre sus intangibles. En este orden de ideas, se analiza desde los estados financieros que las compañías deben presentar de forma obligatoria hasta los informes que, de forma obligada unos, como la práctica de gobierno corporativo de cada sociedad, y de forma voluntaria otros, como de los ambientales y de sostenibilidad, presentan las empresas. También se trata la forma en que esta información se presenta a través de la internet”.³⁶

El artículo explica cómo se realiza el reconocimiento de los activos intangibles en la contabilidad colombiana y su respectiva valoración, además de su participación en los estados financieros y de la información que se debe presentar.

Y sus autores concluyen el artículo sobre los intangibles así:

“Es necesario plantear la necesidad tanto de regular la información sobre activos intangibles a exigir a las empresas como de establecer indicadores cuantitativos que permitan la comparación de la información entre distintas empresas y países, circunstancia esta que supondría un paso importante para que tuvieran una mayor aceptación”³⁷

La revista GESTION Y SOCIEDAD, también ha incluido artículos que exponen el tema de los activos, en este caso, de los diferidos. Para redactarlo toman fragmentos relevantes de un trabajo de grado para obtener el título de contador público de las estudiantes Maira Torres y Maritza Sánchez, y que en dicho trabajo pretenden identificar los factores que pueden afectar la información que reflejan en la actualidad las empresas colombianas. Las autoras del trabajo de grado

³⁶ GUITAR M, Ricard Monclús. RODRIGUEZ MERAYO, Araceli. TORRES CORONA M, Teresa. VIDAL BLASCO, Arantzazu. (2006) Tratamiento contable de la información sobre activos intangibles. En: REVISTA INTERNACIONAL LEGIS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA. No. 28. Colombia Legis.

³⁷ Ibíd.

denominado *Impacto en la presentación de los estados financieros por el tratamiento contable de los diferidos bajo normas internacionales de contabilidad en Colombia*, tiene como propósito: “Teniendo en cuenta el horizonte que la ley 1314 del 2009 ha señalado para que las distintas entidades creen un marco legal para el proceso de convergencia a IFRS, se ha hecho indispensable identificar aquellos aspectos en que se asemejan y se diferencian las normas colombianas frente a las internacionales, siendo uno de sus aspectos el tema de los diferidos”.³⁸

Torres y Sánchez (2012), explican que los diferidos se clasifican en dos cuentas, que son *gastos pagados por anticipado y cargos diferidos*, definiéndolas según el decreto 2650 de 1993, como erogaciones por concepto de gastos que corresponden a varios periodos futuros y como bienes o servicios que se reciben y de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros en otros periodos. La anterior, es una de las recopilaciones en la que se busca determinar el impacto que tiene el activo en el proceso de convergencia a las normas internacionales. Y en el trabajo de investigación realizado por las autoras mencionadas anteriormente, mediante un trabajo descriptivo y casos prácticos reflejan la incidencia que tienen los nuevos estándares en el caso de los diferidos en la información que se refleja.

“Se evidenció que los actuales activos diferidos podrían convertirse en gastos del período, viendo deterioradas sus utilidades por este concepto, o incluso llegando a revelar pérdidas por esta misma razón, lo cual impacta de manera significativa partidas como el total de activos y resultados financieros, así como los indicadores de endeudamiento y rentabilidad del ente económico. Sin embargo, en el caso que las empresas realizaran sus activos que determinaran que sus actuales activos diferidos cumplen con los requerimientos de la IFRS para ver catalogados como activos –con excepción de algunos que por su misma naturaleza estarían a ser gastos sin discusión alguna, por ejemplo: útiles y papelería, etcétera-, la afectación de sus estados

³⁸ TORRES ARIAS, Maira Alejandra. SANCHEZ CELIS, Maritza. Tomado de trabajo de grado para optar por el título de contador público denominado: Impacto en la representación de los estados financieros por el tratamiento contable de los diferidos bajo normas internacionales de contabilidad en Colombia. En: REVISTA GESTION Y SOCIEDAD. Colombia.2012.33 p.

financieros sería leve, en la medida en que los diferidos reconocidos como gastos pueden no ser significativos.”³⁹

La propiedad, planta y equipo, también es una cuenta del activo que ha sido sujeta a análisis en cuanto al proceso de adopción de las normas internacionales de contabilidad. Es denominada en los estándares internacionales como la NIC 16, y al igual que las otras normas se ha estado renovando constantemente, desde el año 1980 hasta enero de 2005 ha tenido sucesivas versiones, ya sea para discusión, para hacerla efectiva o para revisar algún concepto en específico.

Se han realizado investigaciones referente a este activo, en donde se pretenden señalar cuales son los inconvenientes que puede presentar la propiedad, planta y equipo en el proceso de adopción, armonización y/o aplicación. La universitaria Diana López, plantea la siguiente tesis sobre la convergencia a normas internacionales en cuanto a la NIC 16 se refiere:

La tesis del ensayo es que la NIC 16 de tratamiento de activo financiero al activo fijo y que los continuos cambios a la norma son un factor determinante precisamente de la difícil adopción, armonización y aplicación en el sistema contable colombiano y provienen de intereses diversos orientados al acople a coyunturas de contextos económicos a los que presenta el país en cada momento.⁴⁰

Todos los documentos de investigación relacionados anteriormente, fueron con el fin de mostrar los estudios que se le han realizado a los activos, mostrando el impacto de estos, con la adopción de las normas internacionales.

³⁹ Ibid.

⁴⁰ LOPEZ SANABRIA, Diana Marcela. La NIC 16, procesos de estandarización contable en Colombia y tratamiento financiero con perspectiva de mercado. Universidad Militar Nueva Granada .Facultad De Ciencias Económicas. Programa de especialización en revisoría fiscal. Bogotá. 2010.28p.

2.2 DEFINICIÓN DE ACTIVO BIOLÓGICO

La NIC 41 considera como activos biológicos los animales vivos o plantas los cuales son transformados mediante una actividad agrícola ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

Se clasifican como activos biológicos con el fin de llevar un registro, realizar seguimiento y valoración de los ingresos de una empresa, teniendo en cuenta la edad del activo y la capacidad de procrear. Una entidad debe reflejar la ganancia o pérdida surgida durante un periodo así como los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta

Por lo anterior, el cultivo de la caña de azúcar se considera activo biológico que constantemente está presentando cambios en su estado ya sea por factores externos o por su proceso normal de producción. Un cultivo puede ser más o menos productivo dependiendo el clima y la fase en que se encuentre; por ejemplo, se requiere altas temperaturas durante el periodo de crecimiento y bajas temperaturas durante el periodo de maduración. Mientras más grande sea la diferencia entre las temperaturas máximas y mínimas durante la maduración, mayores serán las posibilidades de obtener jugos de alta pureza y mayor rendimiento de azúcar, por tanto se debe reflejar en el resultado del periodo los cambios y el impacto que tiene dentro de la compañía.

2.2.1 Transformación Biológica

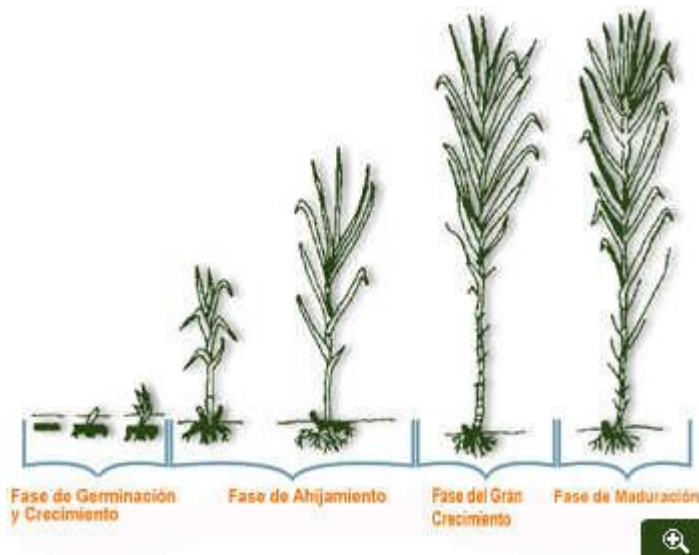
La transformación biológica, es el proceso por el cual debe pasar un activo biológico para considerarse como tal; dicho proceso comprende el crecimiento, degradación, producción y procreación.

La 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.

La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados: cambios en los activos, a través de crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta, degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales), o bien obtención de productos agrícolas, tal como látex, la hoja de té, lana y la leche.⁴¹

La producción de caña de azúcar tiene esencialmente cuatro fases de crecimiento: germinación, ahijamiento o fase formativa, fase del gran crecimiento y por último de maduración. Este proceso dura alrededor de nueve meses.

GRAFICA Nº.1 TRANSFORMACIÓN BIOLÓGICA DE LA CAÑA DE AZÚCAR



Fuente: Fases de la caña de azúcar.

⁴¹CORONA R, Enrique, TALAVERO S, Juan, GARCIA M, Fernando, CALVO G, Javier, MONZÓN S, Ángel, VARELA C, Jacobo, LOPEZ G, Ramón, Aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad: Guía de criterios y conceptos básicos. Valencia: Ediciones CISS, 2005. 975p. I.S.B.N 84-8235-480-9

2.2.2 Actividad agrícola

La actividad agrícola se entiende como la gestión por parte de una entidad para transformar los activos biológicos como se mencionó anteriormente, en productos agrícolas o nuevos activos biológicos.

Mantilla precisa definiendo la actividad agrícola de la siguiente manera:

“La administración, por parte de una entidad, de la transformación biológica de activos biológicos para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o para convertirlos en activos biológicos adicionales. La actividad agrícola cubre un rango diverso de actividades, entre las cuales se destacan engorde de ganado, silvicultura, cultivos anuales o perennes, cultivos de huertos y plantaciones, floricultura, acuicultura (incluyendo piscicultura). Dentro de este conjunto existen algunas características que son comunes: capacidad de cambiar; administración del cambio; medición del cambio”⁴².

2.2.3 Características de los Activos Biológicos

Existen ciertas características comunes para clasificar un bien como activo biológico, como son: capacidad de cambio, gestión de cambio, medición del cambio. A continuación se hace una descripción de cada una de ellas.

2.2.3.1 Capacidad de Cambio

Las plantas o animales son capaces de presentar algunas transformaciones biológicas, los cuales implican cambios físicos observables y valorables, dado que los cambios tienen relación directa con los beneficios económicos futuros que una entidad pueda obtener a raíz de ellos.

⁴² MANTILLA B, Samuel. Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF): Los IFRS resumidos. 4 ed. Bogotá: Ediciones ECOE, 2013. 310 p. ISBN: 978-958-648-984-3.

2.2.3.2 Gestión de Cambio

Se deben proveer las condiciones y herramientas necesarias con el fin de facilitar la transformación biológica, estas condiciones deben garantizar que el proceso tenga lugar. Tal gestión distingue la actividad agrícola de otras actividades, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionables previamente, tales como la pesca en océano y la tala de bosques naturales.

Una entidad que se dedique al cultivo de caña de azúcar debe brindar las herramientas o condiciones para que el activo biológico (semilla) pueda transformarse y por consiguiente cosecharse o convertirse en un nuevo activo biológico; como primera medida se debe preparar el suelo dado que de esto depende la prolongación de su vida, puesto que la caña de azúcar permite hasta cinco cortes o más dependiendo la preparación que haya tenido el terreno; el siguiente paso es la siembra, este proceso se debe realizar correctamente pues afecta directamente la germinación de la semilla; una vez superados los pasos anteriores se debe realizar rutinariamente actividades de mantenimiento tales como: control de plagas, combate de maleza, riego, abono, entre otros.

2.2.3.3 Medición del cambio

Se debe valorar el cambio cualitativo (características físicas) de igual forma los cambios cuantitativos (peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes nuevos), conseguido por la transformación biológica, los cuales son objeto de valoración y control con una función rutinaria de la gerencia.

En la parte inicial del presente capítulo, se mencionaron las condiciones que según la NIC 41, deben cumplir los activos biológicos para ser reconocidos por la

empresa. Estas condiciones se relacionan independientemente para ser interpretadas individualmente.

2.3 CONDICIONES ESPECÍFICAS PARA EL RECONOCIMIENTO DE UN ACTIVO

Las condiciones específicas para el reconocimiento de un activo según la NIC 41, como se ha mencionado en anteriores ocasiones son: a) el activo es controlado por la empresa como suceso o evento pasado; b) el activo debe generar beneficios futuros a la empresa y, c) su valor razonable o coste debe ser medido con fiabilidad.

Interpretando cada una de las condiciones, al decir que el activo debe ser controlado por la empresa, surge el interrogante de si es un control legal o financiero; el primero, dominio sobre el activo y, el segundo, refiriéndose al control sobre los activos que subyacen de él, y al parecer ese control es dirigido a uno financiero.

Los beneficios económicos futuros que el activo debe generar a la empresa pueden darse en los siguientes escenarios utilizando un activo o una combinación de ellos: a) producir bienes y servicios para ser vendidos por parte de la entidad; b) capacidad para ser intercambiado por otros activos o para cancelar un pasivo y, c) capacidad para ser distribuido a los propietarios de la entidad.

Se debe señalar que el carácter tangible no es esencial para la existencia de un activo y tampoco el derecho de propiedad que se tiene sobre él, debido a que lo relevante es el derecho de percibir los beneficios de su uso.

Según lo establecido en el marco conceptual de la NIC 41, los activos biológicos, en su momento inicial como en la fecha de cada balance, deben ser valorados a su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, excepto en el momento en que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

El valor razonable de un activo tiene en cuenta ciertas condiciones:

- **Ubicación:** valor de mercado menos el coste de transporte y otros necesarios para situar el activo en el mercado.
- **Condición actual:** sin considerar las variaciones por transformación biológica futuras de los activos biológicos.
- **Los costes en el punto de venta incluyen:** comisiones de intermediarios y comerciantes, cargos de agencias reguladoras, bolsas o mercados organizados de productos, impuestos y gravámenes sobre las transferencias y otros costes estimados en el punto de venta.

En la siguiente tabla se muestra los costes estimados de los activos biológicos en el momento de determinar su valor:

TABLA N°2. DETERMINACIÓN DEL VALOR RAZONABLE DE UN ACTIVO BIOLÓGICO O PRODUCTO AGRÍCOLA

Valor de mercado de los activos biológicos o de los productos agrícolas		\$575.000
-	Costes de transporte	\$50.000
-	Otros costes necesarios para situar los activos o productos en el mercado	\$25.000
=	Valor razonable	\$500.000
-	Comisiones de intermediarios y comerciantes	\$60.000
-	Cargos de agencias reguladoras, bolsas o mercados organizados	\$40.000
-	Impuestos y gravámenes sobre las transferencias	\$63.000
-	Otros costes estimados en el punto de venta	\$10.000
=	Valor de los activos biológicos o productos agrícolas	\$327.000

Fuente: Elaboración propia

De esta manera, se abordaron las condiciones que debe cumplir un activo para ser reconocido por una entidad, complementándose con lo dicho por otros autores y por lo señalado en el marco conceptual de la NIC 41.

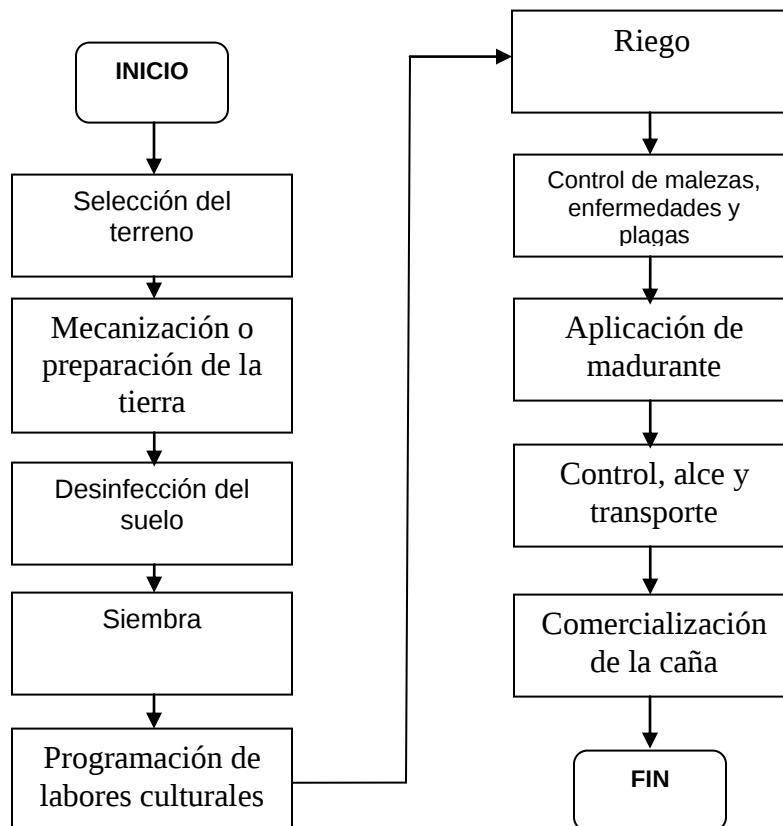
3. VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN AUSENCIA DE UN MERCADO

Para aplicar la NIC 41, se necesita comprender los ciclos de vida y productivos de los activos biológicos. En el caso de la caña de azúcar, se debe tener en cuenta las actividades que se requieren en su proceso tales como: la selección y preparación del terreno, desinfección del suelo, la siembra, fertilización, el riego, corte, alce y demás procesos en que se deba incurrir para llevarlo hasta el punto de venta y también determinar la cantidad de producción que probablemente se obtendría del cultivo y su vida útil.

Se hace necesario entender el proceso del cultivo de la caña de azúcar, para así determinar el método más adecuado para su valoración, debido a que la NIC 41 rige igual a los diferentes tipos de activos biológicos y conlleva a la dificultad de medir en el reconocimiento inicial y posterior las plantaciones de caña, a valor razonable.

Este capítulo pretende señalar las alternativas de valoración que tiene la caña de azúcar en ausencia de un mercado, debido a que es difícil encontrar uno en el cual se pueda negociar la caña antes de ser procesada y convertida en el producto final como el azúcar, alcohol carburante y otros productos derivados del activo biológico.

GRÁFICO N°2. SECUENCIA DE ACTIVIDADES DEL CULTIVO DE CAÑA DE AZÚCAR



Fuente: Tomado de la tesis "Contabilidad agrícola de la caña de azúcar" por Alex Adolfo Lajcaal

3.1 VALORACIÓN AL COSTE O A SU VALOR RAZONABLE

El capítulo anterior mencionaba que la NIC 41 establece dos métodos para la valoración de los activos biológicos: el método del costo o del valor razonable (se utiliza principalmente a menos que no pueda ser medido con fiabilidad).

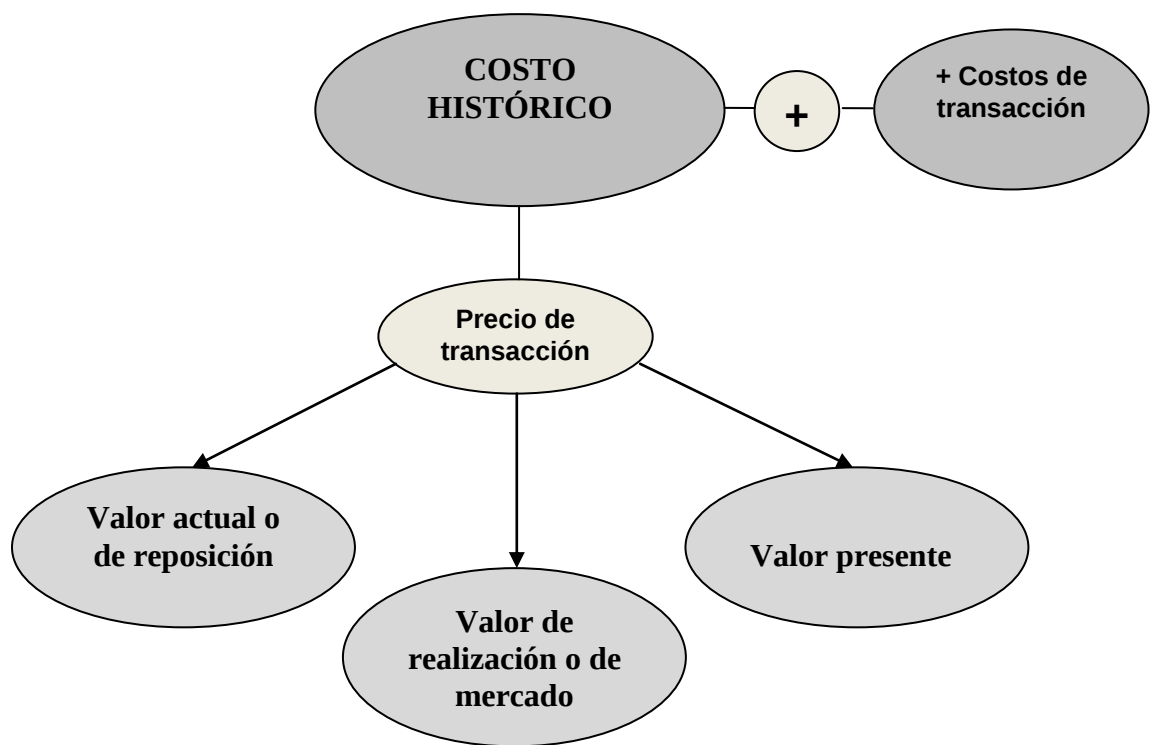
En los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia se establecen los criterios de medición para la valoración de los activos, independientemente de su clasificación. Los métodos utilizados frecuentemente son el costo histórico, valor actual o de reposición, valor realizable o de mercado y el valor presente o descontado, usando como base de valor el costo, que ha sido el método tradicional de medición desde hace varios años en el contexto contable colombiano.

El activo es registrado de forma diferente según la aplicabilidad de los criterios de medición. En el costo histórico, es registrado por el importe de efectivo o por la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Con el valor actual o de reposición, se lleva contablemente por el importe de efectivo que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el activo u otro equivalente. Utilizando el valor de realización o de liquidación, se registra por el importe de efectivo y de otras partidas equivalentes que podría ser obtenido en el momento actual como consecuencia de su venta. Y, aplicando el valor presente o descontado el activo se lleva descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de las operaciones.

El costo histórico es usado por productores y contadores, porque cumple con ciertas características que lo hacen funcional, por ejemplo: es preciso, demostrable, comparable, controlable, uniforme, sencillo y específico.

En cuanto a la caña de azúcar como activo biológico, la valoración a costo histórico según los expertos resulta compleja de utilizar, porque para valorarlo se debe determinar el deterioro que ha sufrido y contemplar ciertos factores como: el valor de uso y el valor razonable, para así calcular el importe recuperable y posteriormente, compararlo con el valor en libros para saber si el activo ha sufrido algún tipo de deterioro.

GRÁFICA N°3. CRITERIOS DE MEDICIÓN SEGÚN PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS



Fuente: Elaboración propia

**TABLA N°3. COMPARACIÓN DE LOS CRITERIOS DE MEDICIÓN SEGÚN
IFRS Y PCGA**

CRITERIOS DE MEDICIÓN: Valor o costo histórico	
IFRS	PCGA
Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos a las ganancias), por los importes de efectivo y equivalentes al efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo, en el curso normal de la operación. (P4.55, Marco Conceptual IASB).	Es el que representa el importe original consumido u obtenido en efectivo, o en su equivalente, en el momento de realización de un hecho económico. Con arreglo a lo previsto en este decreto, dicho importe debe ser re- expresado para reconocer el efecto ocasionado por las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda. (Art. 10, D 2649/93).
Valor actual o de reposición(costo corriente)	
IFRS	PCGA
Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente. (P4.55, Marco Conceptual IASB).	Es el que representa el importe en efectivo, o en su equivalente, que se consumiría para reponer un activo o se requeriría para liquidar una obligación, en el momento actual. (Art. 10, D 2649/93).
Valor de realización o de liquidación	
IFRS	PCGA
Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas	Valor de realización o de mercado es el que representa el importe en efectivo o en su

equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente, por la venta no forzada de los mismos. Los pasivos se llevan a su valor de liquidación; es decir, los importes no descontados de efectivo equivalentes al efectivo, que se espera pagar para cancelar los pasivos, en el curso normal de la operación (P4.55, Marco Conceptual IASB).	equivalente, en que se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en el curso normal de los negocios. Se entiende por valor neto de realización el que resulta de deducir del valor de mercado los gastos directamente imputables a la conversión del activo o a la liquidación del pasivo, tales como comisiones, impuestos, transporte y empaque (Art. 10, D 2649/93).
Valor de presente o descontado	
IFRS	PCGA
Los activos se llevan contablemente al valor presente, descontando las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de operación. Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el curso normal de la operación (P4.55, Marco Conceptual IASB).	Valor presente o descontado es el que representa el importe actual de las entradas o salidas netas en efectivo, o en su equivalente, que generaría un activo o un pasivo, una vez hecho el descuento de su valor futuro a la tasa pactada o, a falta de esta, a la tasa efectiva promedio de captación de los bancos y corporaciones financieras para la expedición de certificados de depósito a término con un plazo de 90 días (DTF), la cual es certificada periódicamente por el Banco de la República (Art. 10, D 2649/93).

Fuente: Documento elaborado por el Equipo de Consultoría de Baker Tilly Colombia Consulting.

De esta manera, el estándar internacional contempla en su marco conceptual un método de valoración diferente al costo, que es el valor razonable. Una de las definiciones que comúnmente se encuentra sobre este concepto es la siguiente:

El importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.⁴³

Pero a partir de junio de 2012, la IFRS 13 emitió un nuevo concepto del valor razonable:

El precio (también entendido como el precio de salida) que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado (principal o más ventajoso) en la fecha de medición, en condiciones de mercado presentes independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otras técnicas de mercado.⁴⁴

Entonces, el valor razonable expresa, que se pueda encontrar un activo o un pasivo que al intercambiarse tenga igualdad de condiciones para las dos partes, tanto para el vendedor como para el comprador y, establece una cifra o cuantía donde las partes estén enteradas y se hayan puesto de acuerdo. Es una medición basada en el mercado y no una medición establecida por la entidad, por eso, el valor razonable conlleva a un valor justo y no a uno condicionado, además de que proporciona información útil para la toma de decisiones en la entidad.

Para calcular el valor razonable, el estándar internacional indica que la referencia utilizada para realizar dicho cálculo es la fiabilidad de un mercado y este debe tener la característica de mercado activo y para que sea considerado como tal, debe cumplir con las siguientes condiciones:

Se entiende por mercado activo aquel en que se den las siguientes condiciones: a) los bienes y servicios intercambiados en el mercado son homogéneos, b) pueden encontrarse en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; c) los precios son conocidos

⁴³ OMEÑACA GARCIA, Jesús. Plan general de contabilidad y PGC de PYMES comentados. Barcelona, España. IPAR, S.Coop.-Bilbao.2009. Pag.36.

⁴⁴ Vázquez Carrillo, Nitzia y Díaz Mondragón, Manuel. Normas internacionales de información financiera (NIIF – IFRS. Editorial Profit. Pag. 52.

fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.⁴⁵

Así que, el mercado activo es un mercado organizado para bienes, derechos e instrumentos financieros en el cual las transacciones ocurren con frecuencia para proporcionar información de los precios sobre una base continua y el precio es la forma más confiable para hacer la medición a valor razonable. Este mercado se divide en dos: el mercado principal (o más ventajoso), en el cual el valor razonable es el precio que se recibiría si el activo es vendido o el pasivo transferido a un participante en el mercado principal o más ventajoso y, en el mercado más alto y de mejor uso en donde la entidad debe contemplar si el utilización que se le da al activo es: físicamente posible, legalmente permisible y financieramente factible.

Algunos activos biológicos no poseen un mercado activo y al presentarse tal situación, la norma internacional determina otros mecanismos para realizar la valoración del activo. La caña de azúcar es un activo biológico que no tiene un mercado de referencia en el cual se pueda negociar. Por lo tanto, para determinar el valor razonable se utilizan métodos y/o técnicas de valoración, teniendo en cuenta: a) Referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas (si estuviesen disponibles), b) referencias al valor razonable de otros activos que sean iguales y, c) métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados.

Las técnicas de valoración que se utilicen para determinar el valor razonable, deben garantizar el uso de datos observables de mercado (limitar el uso de datos

⁴⁵ OMEÑACA GARCIA, Jesús. Plan general de contabilidad y PGC de PYMES comentados. Barcelona, España. IPAR, S.Coop.-Bilbao.2009. Pag.36.

subjetivos) y demás factores que participen en el mercado para la fijación del precio del activo biológico.

Según la NIIF 13, los datos observables son aquellos que reflejan los supuestos que los participantes de mercado usarían para fijar los precios a los activos con base en datos de mercado obtenidos por la entidad. Y los datos no observables son aquellos que reflejan los supuestos de la entidad teniendo en cuenta las estimaciones que los participantes del mercado utilizarían para fijar los precios.

En la aplicación de las técnicas de valoración se incorpora la jerarquía del valor razonable, que está compuesta por el nivel 1(datos observables confiables), nivel 2 (datos observables no confiables) y nivel 3 (datos no observables).

Frente a la dificultad para determinar el valor razonable de activos y/o pasivos y para aumentar la consistencia y comparabilidad en las mediciones de valor razonable y las revelaciones relacionadas, se establece explícitamente la jerarquía de valor razonable según los datos de entrada utilizados en las técnicas de valoración de éste, distinguiendo tres niveles que deben ser expresados y cuidadosamente revelados en notas a los estados financieros. En el Nivel 1, se encuentra la más alta jerarquía que otorga la mayor prioridad a los precios cotizados (sin ajustar) en los mercados activos para activos o pasivos idénticos. En el Nivel 2, figuran los precios cotizados para activos o pasivos similares en mercados activos, o bien, precios cotizados para activos o pasivos idénticos o similares en mercados que no son activos. En la menor jerarquía se ubica el Nivel 3, que comprende los datos de entrada no observables para el activo o el pasivo.⁴⁶

En el nivel 1, se encuentran los datos de entrada observables (estos son los precios no ajustados y que son cotizados en un mercado activo para activos y pasivos idénticos para que la entidad pueda valorar a la fecha de medición). Este nivel es el más confiable porque no puede ser manipulado por quién lo aplica debido a que está basado en los parámetros del mercado.

⁴⁶ IFRS 13.

En el nivel 2, están los datos de entrada diferentes a los precios cotizados dentro del Nivel 1 que sean directa o indirectamente observables. Por ejemplo: el flujo de caja descontado utilizando la tasa oficial.

Y en el nivel 3, se encuentran los datos de entrada no observables, como por ejemplo: el flujo de caja descontado utilizando la tasa definida por el área de tesorería sobre la base de un modelo interno. Este nivel diferente al nivel 1, es el menos confiable porque es potencialmente susceptible de ser manipulado por quién lo aplica. Las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable, tienen como objetivo maximizar el uso de datos de entrada del nivel 1 y minimizar el uso de datos de entrada no observables (nivel 3).

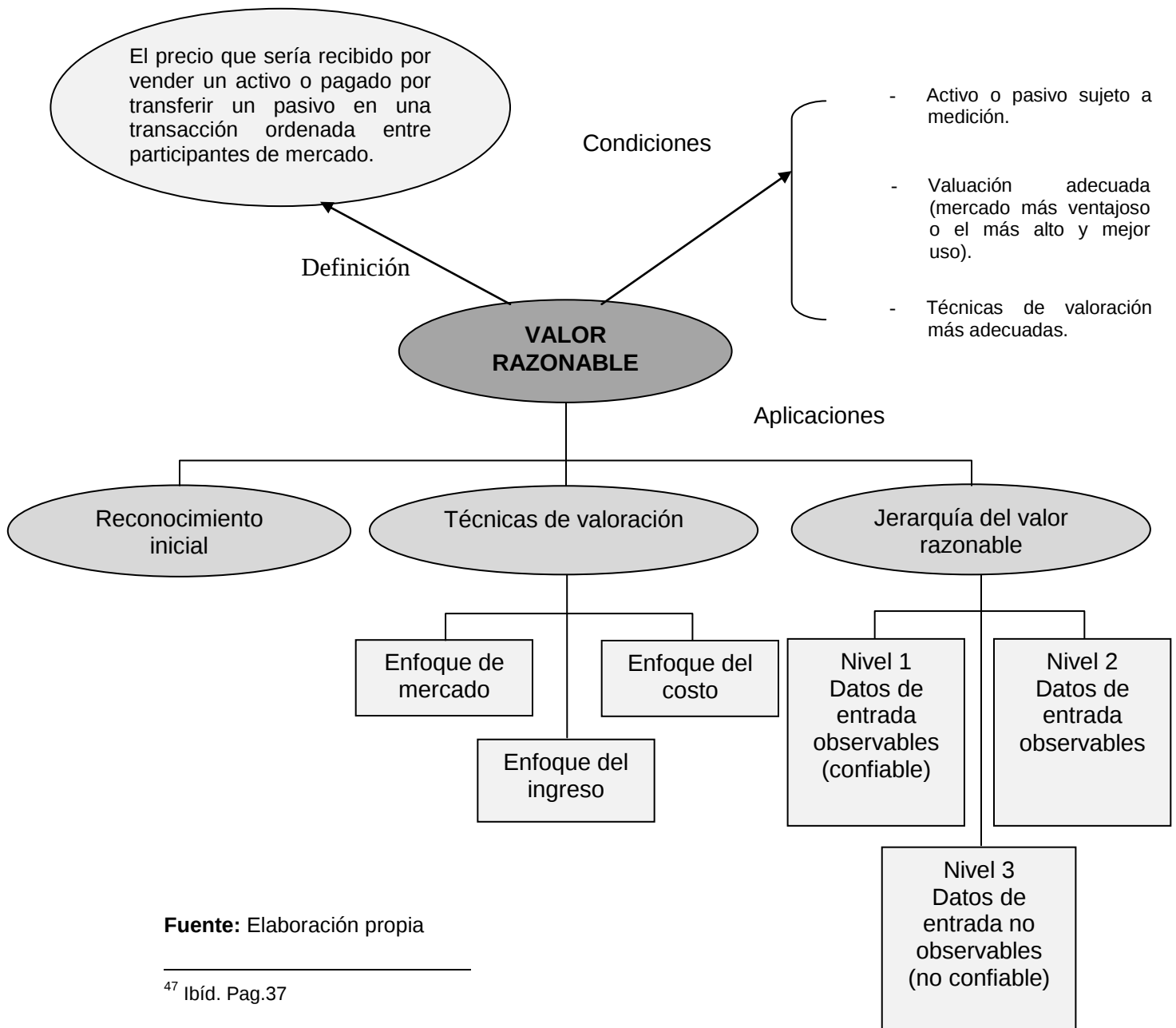
La norma también indica la utilización de la probabilidad en el momento de la valoración de la plantación de caña. Es decir: si se siembran 100.000 toneladas de caña de azúcar ¿cuál es la probabilidad de que se produzca? Y, de un cien por ciento (100%) ¿qué porcentaje es probable que produzca teniendo en cuenta los múltiples factores que pueden intervenir en la cosecha?

La tasa de descuento, también es un concepto relevante en el momento de la medición. Para determinarla se tienen en cuenta los flujos de dinero, como por ejemplo: la pérdida del valor del dinero en el tiempo, incertidumbre de los flujos de efectivo que se puedan generar en un futuro (la soca, semilla de la caña de azúcar después de la primera siembra puede producir hasta cuatro cosechas más) y la fijación de una tasa de descuento.

La norma internacional expresa que si el activo biológico no puede ser medido a valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta o utilizando las técnicas o métodos de valoración, la entidad debe proceder a lo siguiente:

Los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorando, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.⁴⁷

GRÁFICO Nº4. ESQUEMA DEL VALOR RAZONABLE- NIIF 13



Fuente: Elaboración propia

⁴⁷ Ibíd. Pag.37

3.2 TÉCNICAS DE VALORACIÓN

Las técnicas de valoración son utilizadas por una entidad dependiendo las circunstancias y la suficiencia de datos para medir el valor razonable, maximizando el uso de los datos de entrada observables y minimizando el uso de datos de entrada no observables.

Una entidad utilizará las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de variables observables relevantes y minimizando el uso de variables no observables.⁴⁸

El objetivo de utilizar las técnicas de valoración es estimar el precio al que tendría lugar una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo entre participantes de mercado en la fecha de la medición en las condiciones de mercado presentes. Las técnicas que son utilizadas con mayor frecuencia son: el enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque del ingreso.

3.2.1 Enfoque del mercado: para aplicar este enfoque en la valoración de las plantaciones de caña de azúcar, se requiere el cumplimiento de dos características: condición y ubicación actual. Es decir, la plantación de caña requiere de un mercado en el cual se puede negociar en la forma en que esté (mata de caña), condición que comúnmente no es fácil de encontrar.

El enfoque de mercado, utiliza los precios y la información generada por transacciones de mercado en la que están involucrados activos, pasivos o grupos de estos que son idénticos o comparables. Como las plantaciones de caña de azúcar no se comercializan con frecuencia, las transacciones realizadas son

⁴⁸ IFRS 13

mínimas y debido a ello, no sería adecuada la utilización de este método para realizar la medición del valor razonable porque sería muy subjetivo dependiendo quien lo aplica.

3.2.2 Enfoque del costo: refleja el importe que se requeriría para sustituir la capacidad de uso de un activo (costo de reposición). Esta podría ser una técnica de valoración para las plantaciones de caña de azúcar, sin embargo, no es conveniente utilizarla porque el producto agrícola de las plantaciones (caña cortada) está sujeto a cambios como: los precios de mercado de azúcar que están ligados al precio del mercado internacional, por lo tanto el costo de sembrar la caña no reflejaría adecuadamente el valor de una plantación.

El precio de la caña cortada está influenciado por las variaciones en los precios internacionales, de tal manera no sería conveniente medir las plantaciones de caña con el método del costo ya que el valor razonable de las plantaciones de caña debe incorporar el efecto de la impredecibilidad de las fluctuaciones de los precios de azúcar, además de la amortización, deterioro y valor de uso de las plantaciones, información que por el tipo de activo biológico es compleja de determinar.

3.2.3 Enfoque del ingreso: Convierte importes futuros (flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente (descontado). Cuando se utiliza el enfoque del ingreso, la medición del valor razonable refleja las expectativas del mercado presentes sobre esos importes futuros. El enfoque del ingreso es traer a valor presente los flujos de efectivo esperados por medio de las producciones de la caña de azúcar, determinando las toneladas que produce por hectáreas y el valor que estaría recibiendo el ingenio azucarero.

En el trabajo de investigación denominado: valor razonable de los activos biológicos de la industria azucarera – plantaciones de caña de azúcar, sus autores afirman lo siguiente:

Se elige la técnica del enfoque del ingreso para la valoración, que convierte importes futuros (flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente único (es decir, descontado), por considerar que proporciona la mejor estimación del valor razonable para las plantaciones de caña. En consecuencia, se propone un modelo financiero de flujos de efectivo descontado para las plantaciones de caña que se alimenta con indicadores de cada ingenio y permite identificar con facilidad la estructura de costos, ingresos por venta de caña cortada y flujos de efectivo obtenidos durante la vida del activo biológico.⁴⁹

Lo anterior, es una de las alternativas que se podrían utilizar para medir la caña de azúcar a valor razonable.

⁴⁹ VALENCIA LLANOS, Rodrigo. QUIQUE PARRA, Carlos Humberto. Valor razonable de los activos biológicos de la industria azucarera-plantaciones de caña de azúcar. Trabajo de grado para optar el título de magíster en administración de empresas. Facultad de ciencias de la administración. Universidad ICESI. Santiago de Cali.2013.46 pag.

4. CONDICIONES PARA LA DETERMINACIÓN DEL VALOR RAZONABLE DE LA CAÑA DE AZÚCAR

Aunque el valor razonable es el método principal de valoración de activos biológicos establecido por el IASB, el Consejo incluyó una excepción por la falta de fiabilidad en el momento del reconocimiento inicial. La norma señala la presunción de que el valor razonable de un activo biológico puede medirse en forma fiable. Sin embargo, sólo en el momento inicial, en el caso específico de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, y para las cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas al valor razonable. En estos casos los activos biológicos pueden ser valorados mediante el costo histórico menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida determinada por deterioro del valor.

Por lo anterior, se puede señalar que el IASB no tiene certeza sobre la fiabilidad del valor razonable, puesto que permite en el reconocimiento inicial del activo biológico la valoración mediante el costo histórico y una vez se determine que el valor razonable se ha convertido en fiable se debe valorar mediante este método, sin embargo, esta decisión en un momento de incertidumbre en el mercado puede ser muy subjetiva, y esta subjetividad puede llevar a una aplicación incoherente.

Durante este capítulo se exponen las principales características o factores del mercado que limitan la aplicación del valor razonable de los activos biológicos, paralelamente se hace un análisis específico de las condiciones que se deben cumplir para lograr la valoración del cultivo de caña de azúcar como activo biológico o las barreras para lograr que dicha valoración sea confiable.

4.1 CARACTERÍSTICAS Y REQUERIMIENTOS DEL VALOR RAZONABLE

Para aplicar el valor razonable, el mercado debe cumplir con ciertas características que garanticen que dicha valoración es fiable y reflejan transacciones transparentes entre los participantes de la economía. Estas características son:

4.1.1 Competencia Perfecta

El valor razonable debe darse en un mercado donde se garanticen condiciones de igualdad y equidad para los participantes del mercado, es decir, competencia perfecta la cual debe cumplir con ciertas condiciones como las describe Enrique Díez de Castro e Isabel Rosa Díaz en el libro gestión de Precios.

- “El consumidor tiene la posibilidad de cambiar de vendedor de forma inmediata, si con ello puede obtener el beneficio de un menor precio.
- El mercado en el que se comercializa el producto debe estar bien organizado, con transacciones que se desarrollan en forma continua, y con participantes tan bien informados que todas las unidades del producto que se vendan al mismo tiempo lo serán al mismo precio.
- Tanto los compradores como los vendedores deben ser numerosos y pequeños, y ninguno de los compradores ni de los vendedores deben ser especialmente influyentes en el mercado, es decir, ninguno de ellos puede afectar de forma significativa al precio de mercado del producto
- No deben existir restricciones sobre la independencia de cada vendedor y de cada comprador en sus actuaciones.
- El precio del mercado debe ser uniforme en cada momento del tiempo y flexible a lo largo de un periodo de tiempo, de manera que pueda adaptarse a los cambios de las condiciones de oferta y demanda.
- No deben existir impedimentos para los movimientos de capital de una industria a otra, de un producto a otro o de una empresa a otra, ni barreras

para que los vendedores y compradores puedan entrar en el mercado, ni tampoco obstáculos para que puedan eliminarse del mercado aquellos participantes que no sean capaces de sobrevivir”⁵⁰.

En este contexto, la competencia perfecta debe servir a los compradores y vendedores como punto de referencia para determinar los precios, sin embargo, la principal crítica de la valoración mediante el método de valor razonable se da por la pérdida de fiabilidad, ya que ésta dependerá del correcto funcionamiento de los mercados y es muy difícil que estos cuenten con las condiciones anteriormente mencionadas.

En Colombia el sector azucarero se constituye por grandes empresas o grupos económicos que dirigen y controlan tanto la oferta como la demanda y de esta manera reciben grandes beneficios, por lo tanto quienes tienen menos influencias o poseen menos recursos tienden a desaparecer ante la imposibilidad de competir con este tipo de organizaciones, es por esto que es necesario abordar el valor razonable en un mercado cuyas condiciones sean de competencia imperfecta.

4.1.2 Competencia Imperfecta

Se habla de mercado imperfecto cuando existe monopolio, es decir, aquel mercado en que los compradores son múltiples y el vendedor es uno solo; Monopsonio, es aquel mercado en que los vendedores son muchos y el comprador es uno solo; oligopolio, cuando los compradores son muchos y los vendedores son un número reducido.

⁵⁰ DÍEZ DE CASTOR, Enrique. ROSA D, Isabel. Gestión de Precios: El Precio en la Economía Política. 5 ed. Madrid: Editorial ESIC, 2008. 18 p. ISBN: 978-84-7356-538-7.

El Instituto Interamericano de Ciencias Agrícolas de Costa Rica definió que: *“Un mercado imperfecto se caracteriza porque las acciones de un vendedor o de un comprador, puede afectar el precio de las transacciones del mercado. En la práctica no existen mercados perfectos, aunque las bolsas de valores o los mercados de productos agrícolas son los que más se aproximan a esta definición⁵¹”*.

La situación económica de Colombia respecto al mercado azucarero se aleja de las condiciones de mercado perfecto y se asimilan a las de mercado imperfecto donde priman las grandes organizaciones que controlan los precios según sus necesidades.

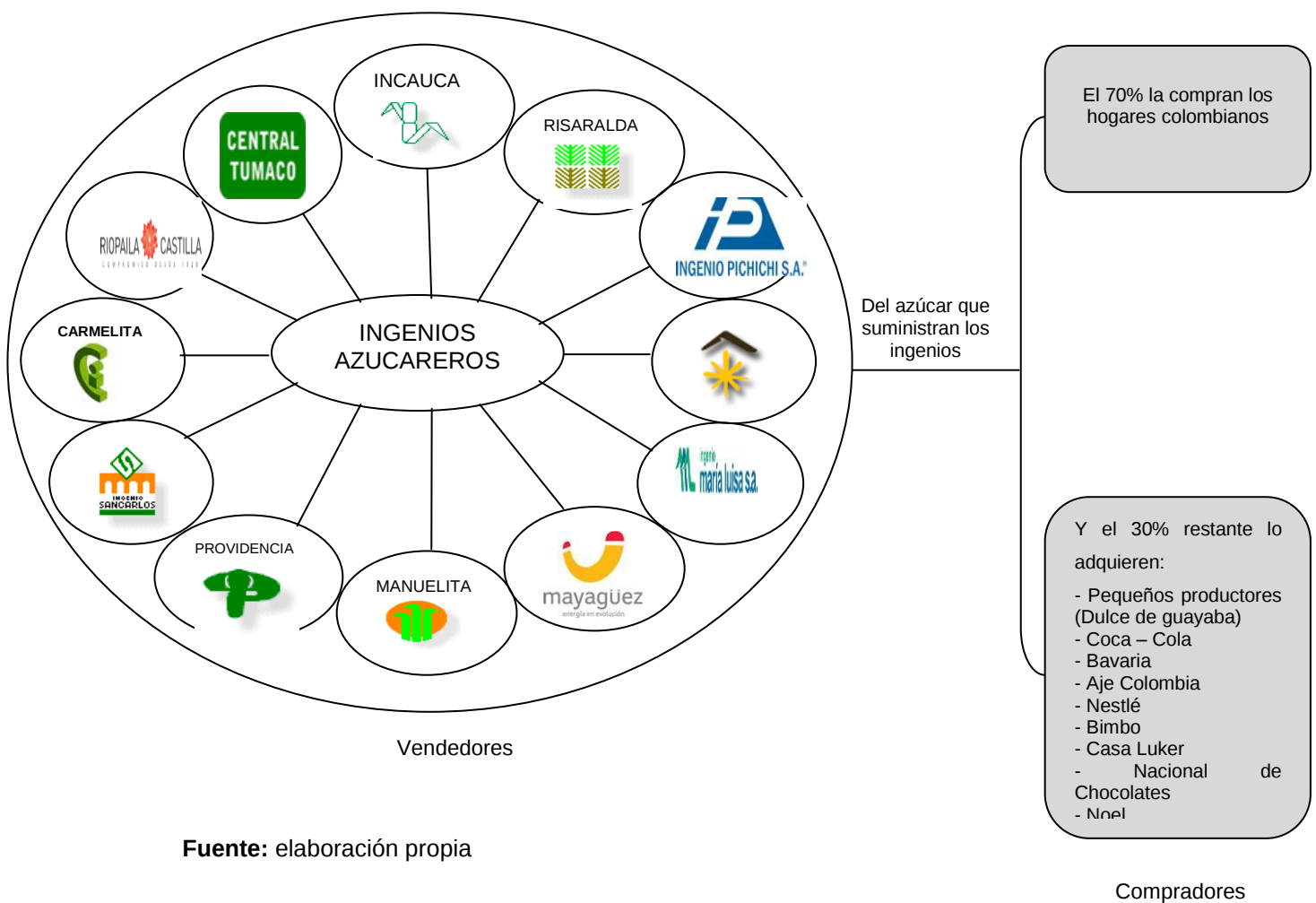
El clúster azucarero se puede considerar como un caso de imperfección o falla del mercado, por el control que ejerce en este sector. Según el Observatorio Agrocadenas Colombia esta industria es conformada por trece ingenios, más de 1500 agricultores, cuarenta empresas de alimento, bebidas y licores, once productores de alcohol, dos cogeneradores de energía, un productor de papel, una industria sucroquímica, tres empresas de gaseosas, además de cientos de pequeñas y medianas empresas proveedoras de bienes y servicio, lo cual provoca concentración de poder y dominio que pueden ejercer en diferentes mercados.

La industria azucarera se considera como un negocio de empresas grandes, dados los altos niveles de tecnología que se requiere para la transformación de caña. Como se ha mencionado en este capítulo existe cierto grado de concentración que hace que esta industria no se enmarque dentro de una estructura competitiva, por lo que este tipo de organizaciones se conoce como un

⁵¹ Instituto Interamericano de Ciencias Agrícolas Costa Rica. Ciclo de adiestramiento en preparación evaluación de proyectos de desarrollo agrícola en: Tipos de Mercado: Perfecto e Imperfecto. Biblioteca de IICA-CIDIA. San José. Costa Rica. 1973., p 31

oligopolio. Las empresas que forman parte del oligopolio según el Observatorio Agrocadenas Colombia son: Manuelita, Ingenio de Cauca, Providencia y Riopaila. En general estas empresas forman parte de grupos económicos y tradicionalmente han estado a la vanguardia en cuanto a procesos de manufactura, además de generar importantes volúmenes de azúcar para el mercado interno y externo.

GRÁFICO N°5. EJEMPLO DE OLIGOPOLIO EN EL SECTOR AZUCARERO



Fuente: elaboración propia

El Observatorio también afirma que los grupos relacionados con estas empresas son la Organización ARDILA LULE a quien pertenece el Ingenio Incauca, Providencia y además tiene una gran participación en el Ingenio Risaralda; el grupo Caicedo, propietario de Riopaila y el grupo Manuelita a quien pertenece el ingenio Manuelita.

Según lo expuesto anteriormente se puede decir que los ingenios tienen el control para negociar tanto con los proveedores como los compradores, en el caso de los proveedores el poder de negociación es bajo, puesto que hay más cultivadores de caña que compradores.

En la producción de azúcar el eslabón primario de la cadena lo constituyen los productores de caña (cañicultores), para quienes los únicos demandantes de su producto son los ingenios, por tanto, estos participantes del mercado dependen estrecha y directamente de su cliente y son ellos a su vez los que definen el precio de la caña según el valor de venta del azúcar.

“Colombia tiene hoy 200.000 ha cultivadas, 1.200 cultivadores y el 25% de la tierra es propiedad directa de los ingenios. Entre tanto, Australia, uno de los principales productores de caña de azúcar a nivel mundial, tiene 500.000 ha sembradas; 26.000 cultivadores y solo el 2,5% de la tierra es propiedad de los ingenios. Con estos indicadores, mientras en Colombia el área promedio por cultivador es de 92 ha, en Australia es de 70”⁵².

Existen ciertos tipos de contratación entre los ingenios y los proveedores, en donde los ingenios conservan el control o manejo directo del 50% del área cultivada.

⁵² Observatorio de Competitividad Agrocadenas Colombia. Agroindustria y Competitividad: Encadenamiento Vertical. Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural. Bogotá. Ed. Mundo 3d. 2006., p 106.

- Contratos de compra y venta, son aquellos en los que los proveedores le venden caña a los ingenios (en la mata) y el ingenio se encarga de las labores de corte, alza y transporte. El proveedor realiza las labores del cultivo y recibe un pago relacionado con la productividad de la caña y el precio.

Este tipo de contrato tiene cláusulas especiales en los que tratan aspectos tales como: edades de la caña para el corte, la cosecha y la molienda, manejo de basculas, labores agronómicas, cañas encendidas, recomendaciones técnicas, entre otras, de esta manera los ingenios regulan el 53% de la totalidad de la caña de azúcar.

- Contratos de participación: representan aproximadamente el 19% del total de la caña molida, en este caso el ingenio es quien realiza todas las labores de cultivo corte, alza y transporte. El cultivador por su parte pone la tierra y recibe un pago relacionado con la productividad de la caña y el precio del azúcar.
- Contratos de arrendamientos: el ingenio se encarga de las labores de cultivo, corte, alza y transporte, y el cultivador pone la tierra y recibe un pago relacionado con el precio del azúcar, este tipo de contrato regula el 4% del total de la caña molida.

En la siguiente grafica se muestra la superficie que ocupa cada tipo de tendencia de tierra.

TABLA N°4 AREA SEMBRADA SEGÚN TENENCIA DEL CULTIVO DE CANA DE AZUCAR

Tenencia del Cultivo	Àrea	
	Ha	%
Proveeduría	96.578	50,8%
Propia Ingenio	47.254	24,8%
Cuentas en Participación	35.437	18,6%
Arrendamiento	8.101	4,3%
Proveeduría con Admon	2.896	1,5%
Total	190.266	100,0%

Fuente: CENICAÑA Serie Técnica N. 27

Las condiciones de los contratos son fijados por los ingenios, en el cual se definen si le paga al cañicultor por toneladas de caña o por rendimiento, en todos los contratos, el ingenio le descuenta del pago al proveedor el aporte de Cenicaña para la financiación de la entidad.

Respecto al precio de la caña, el periódico el espectador publicó el 12 de febrero de 2010 un artículo el cual fue titulado *“Ingenios, a pagar \$10.300 millones”* haciendo referencia a la sanción impuesta por la Superintendencia de Industria y Comercio a los ingenios Incauca, Providencia, Mayagüez, Manuelita, Risaralda, Central Castilla, Riopaila, Carmelita, Pichichi y la Cabaña, al descubrirse prácticas desleales y fijación de precios para liquidar la caña de azúcar y alcohol en perjuicio de sus proveedores.

“La investigación tomó fuerza en mayo de 2007, cuando la superintendencia encontró elementos irregulares en estos pactos entre los ingenios, pues se afectaba la libre competencia económica, que se considera un derecho y está reglamentada en el país desde hace varias décadas. En síntesis, se estableció que estas empresas, que según Asocaña controlan el 99.7% de la producción de caña de azúcar en Colombia, abusaron de su posición dominante”⁵³.

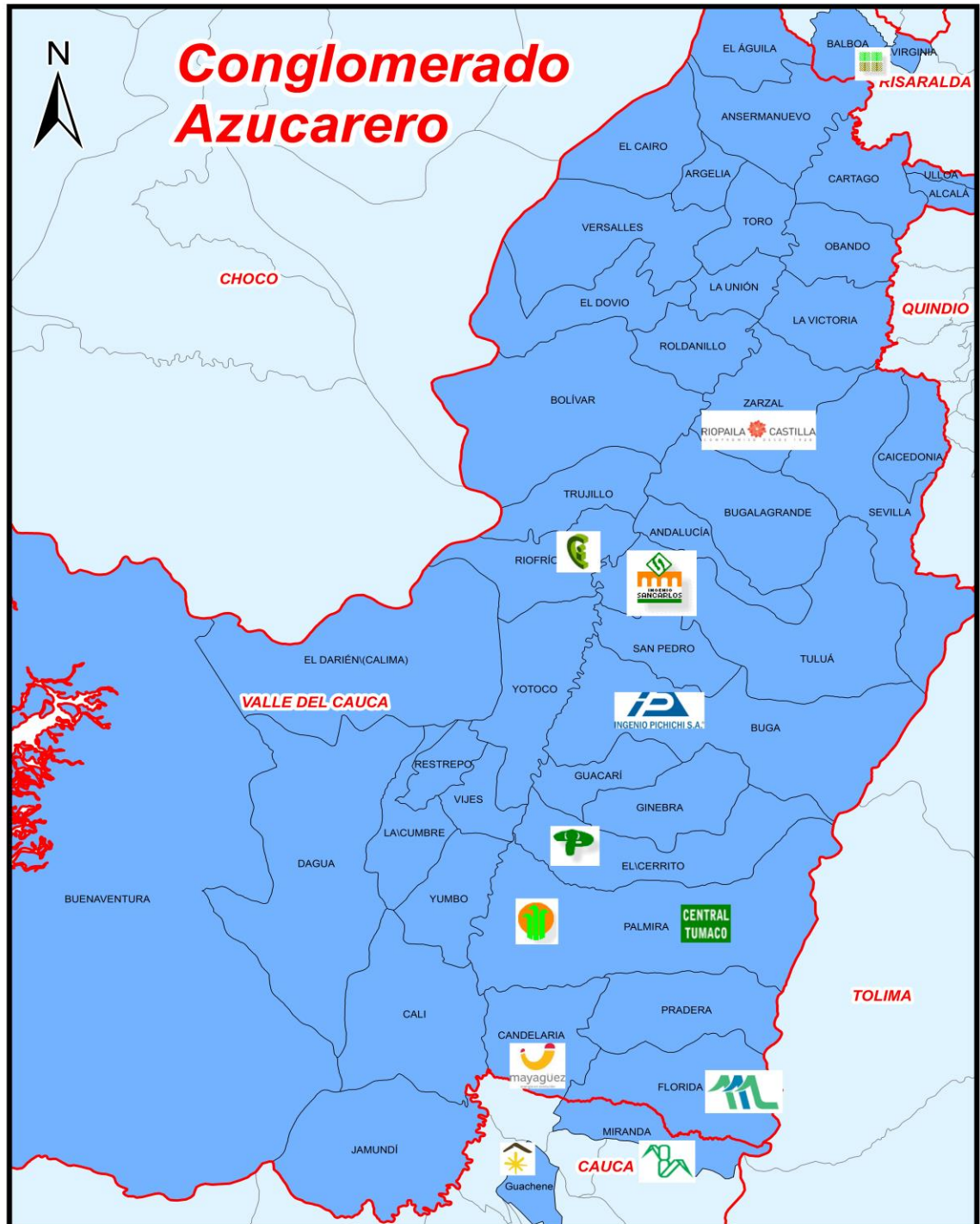
⁵³ Ingenios, a pagar \$10.300 millones. En: Diez empresas sancionadas por la Superintendencia. En: Periódico el Espectador. Febrero 12 de 2010.

Es importante comprender que cuando se presentan distorsiones en el mercado los precios pueden sufrir variaciones. La determinación de los precios de bienes y servicios debe darse en un entorno de equilibrio del mercado, donde existe la misma cantidad de oferentes como demandantes.

En la producción de caña de azúcar como se ha mencionado durante este capítulo, existen más productores que compradores, además los compradores es decir los ingenios se han organizado como clúster debido a la cercanía entre estas compañías. La concentración geográfica de la industria azucarera permite la creación de conglomerados el cual está compuesto por varias empresas dedicadas a una actividad común.

Con el fin de mostrar gráficamente la cercanía entre las industrias azucareras, a continuación se presenta un mapa en el cual, se puedan identificar las zonas donde hacen presencia los ingenios azucareros.

GRAFICO N°5 CONGLOMERADO AZUCARERO



Fuente: Elaboración propia

4.1.3 Homogeneidad del Producto

Se habla de homogeneidad del producto cuando para el consumidor es indiferente comprar el producto de una empresa o de otra, por tanto los productos tienen que ser exactamente iguales; sólo así se hará realidad que si una empresa coloca el precio por encima del establecido por el mercado, los consumidores dejarán de comprarlo por lo cual el mercado se regularía automáticamente. *“Una industria perfectamente competitiva debe producir un producto homogéneo. Pero, ¿es suficiente con el que el producto de diferentes empresas sea realmente el mismo? No: las personas deben también creer que el producto es el mismo independientemente de quién sea el productor”*⁵⁴.

4.1.4 Transparencia del Mercado (Información Perfecta)

Un mercado reúne las condiciones de transparencia cuando existe información plena de oferentes y demandantes, tanto los vendedores como los compradores saben el precio que se está pagando, ya sea porque existen boletines de precios, cotizaciones publicadas, u otros mecanismos que publican las transacciones.

La transparencia del mercado debe llevar a que exista una acabada y perfecta información sobre lo que ocurre en los distintos mercados, a lo que contribuye hoy en día la perfección de las comunicaciones, las informaciones de la prensa general especializada y el funcionamiento de bolsas de comercio.

El valor razonable debe aplicarse cuando las transacciones se realicen entre partes debidamente informadas y que actúen de forma voluntaria, que sean independientes el uno del otro, es decir, no son partes relacionadas, aunque el

⁵⁴ KRUGMAN, Paul R. Fundamentos de economía. Editorial Reverté S.A.2008.462 pág.

precio de una transacción entre estas pueda utilizarse como una variable para una medición de valor razonable si la entidad tiene evidencia de que la transacción se realizó en condiciones de mercado.

Cuando la información no se encuentra abierta para los participantes del mercado o cuando existe ausencia de la misma, se limita la aplicación del valor razonable puesto que, este método se basa en la información del mercado sin restricciones, sin embargo, la información no está al alcance de todos los participantes máxime para las pequeñas empresas.

Mantilla se refiere en su publicación Contabilidad y Auditoría del Valor razonable, acerca de la ausencia de información y afirma que las PYMES (incluso las personas naturales), deben disponer de información financiera en las mismas condiciones que todos los participantes de los mercados. No solamente en aras de transparencia y la equidad, sino para que puedan participar exitosamente en los mismos, sostiene que negarles su participación es acabar con ellas. Y dejar que participen desinformadas (que es lo mismo que tener información con asimetrías negativas), es restarle competitividad y condenarlas al fracaso permanente.

4.1.5 Movilidad de los factores productivos

Se entiende como la capacidad que tienen los factores productivos para trasladarse de un mercado a otro, es decir, cambiarse de industria, región, país u ocupación. Los factores productivos identificados y estudiados abiertamente por las ciencias económicas son; el trabajo, que se refiere a las capacidades humanas, físicas e intelectuales que poseen los trabajadores. El capital, conformado por los bienes o artículos en los cuales se ha realizado una inversión y que contribuyen en la producción. Y la tierra, que es el área o espacio utilizado,

además de los recursos naturales necesarios para la producción de bienes y/o servicios.

Con referencia al trabajo, la movilidad está relacionada con las diferentes habilidades que requieran las industrias que existen de una localidad a otra, dependiendo también de factores sociales y psicológicos, además de las normas de migración a nivel regional e internacional.

La movilidad del capital está ligada con la información que los inversionistas poseen y las regulaciones legales que existentes para el traslado de estos.

Diferentes teorías han sido abordadas para la comprensión de los efectos generados por la movilidad de los factores productivos. Una de ellas es la teoría de crecimiento regional de la cual se derivan dos teorías como los son: la de convergencia regional y divergencia regional. En la primera teoría, radica la hipótesis de la homogeneidad y completa movilidad de los factores productivos, exponiendo los efectos de una posible imperfección de estos. Por ejemplo: cuando se presenta una imperfecta movilidad de los factores y a su vez, existe una perfecta movilidad de bienes, lo que ocurre es que aumenta la especialización en las regiones, es decir, en las producciones ya que se utilizarán los recursos más abundantes y económicos. Y en el caso contrario, cuando hay una imperfecta movilidad de las mercancías y una perfecta movilidad de los factores productivos el efecto que resulta es que los factores se mueven hacia aquellas regiones con mayores productividades, haciendo que los precios de los bienes sean iguales en todas las regiones del país. De lo anterior se podría afirmar que: *“esta conclusión tiene una enorme importancia en el contexto de la teoría del crecimiento interregional, ya que pronostica una rápida homogeneización de los niveles salariales dentro de una zona de libre comercio como consecuencia de los*

*movimientos de los factores de producción (especialmente de la mano de obra) y del comercio interregional*⁵⁵.

En la teoría de divergencia regional ocurre lo contrario, los factores productivos son heterogéneos y sostiene la hipótesis de que las relaciones interregionales con las causantes de las diferencias y que estas se reproducen en vez de ser corregidas.

4.1.6 Comportamiento racional de los participantes en el mercado

El comportamiento racional podría definirse como la acción que se elige por medio de la reflexión cuyo objetivo es alcanzar las metas más óptimas. Esta teoría busca la maximización de los beneficios de los sujetos que intervienen en el mercado, tales como: el consumidor y la empresa. El primero busca lograr la mayor utilidad, beneficio o satisfacción del ingreso que percibe y el segundo sujeto tiene como propósito alcanzar la maximización de sus beneficios o utilidades.

Entonces, en el comportamiento racional del consumidor se sostiene que este sujeto toma las decisiones sin estar influenciado por el hábito o impulsos, teniendo un conocimiento adecuado de todas las alternativas de compra. Por lo tanto, una vez que el consumidor adquiera o consuma el servicio o producto, experimentará el nivel de satisfacción que esperaba obtener.

En cuanto a la racionalidad de la empresa, que se entiende como la conducta que maximiza las ventajas de la esta, se incurre a la toma de decisiones, el cual es un proceso de elección entre diversas alternativas para la obtención de determinados objetivos. Para lograr una correcta toma de decisiones, el empresario debe: a)

⁵⁵ MELLA MARQUEZ, José María. Economía y política regional en España ante la Europa del siglo XXI. Ediciones Akal S.A.1998.Madrid-España.608 pag.

almacenar mentalmente la información en alguna forma estable, b) manejarla a través de una serie de cálculos complejos, diseñados para proporcionar los valores esperados y, c) clasificar todas las evaluaciones de alguna manera con el propósito de seleccionar la mejor alternativa.

Si se quisiera graficar el comportamiento racional de los consumidores y los productores (empresas) se obtendría dos curvas, una con pendiente negativa (consumidores) y otra con pendiente positiva (empresas) y al cruzar ambas gráficas, se logra determinar el equilibrio de mercado y a su vez, la cantidad de equilibrio y el precio.

Por una parte. Asignó a los consumidores un comportamiento racional para alcanzar el máximo de utilidad sujeto a sus restricciones, y de aquí derivó una curva de demanda con pendiente negativa. Por otra, de su estudio sobre el comportamiento de los oferentes, a quienes supuso un comportamiento racional para lograr maximizar sus ganancias, derivó una curva de oferta con pendiente positiva. Al reunir tanto la curva de la demanda como la de la oferta, una pendiente negativa y con otra pendiente positiva, derivó lo que se conoce como un “sistema de tijeras” marshalliano, que determina el equilibrio de mercado y, con este, el precio y la cantidad de equilibrio⁵⁶.

4.2 RESTRICCIONES DE LA APLICACIÓN DEL VALOR RAZONABLE

Atendiendo las Normas Internacionales de Contabilidad, diferentes elementos de los estados financieros deben ser medidos a valor razonable incluyendo los activos biológicos, sin embargo, la metodología para dicha medición se encuentra dispersa a través de distintas normas y no se tiene suficientes herramientas para llevar a cabo el valor razonable en casos específicos cuando hay fallas en el

⁵⁶ VARGAS SANCHEZ, Gustavo. Introducción a la teoría económica un enfoque latinoamericano. Pearson educación. México.2006.709 pag.

mercado, lo cual agrega dificultad para la valoración y afecta la calidad de la información a revelar en los estados financieros.

La aplicación del concepto lleva a que la información financiera se vea afectada por la volatilidad de los mercados. Al no precisar los criterios para la determinación del valor razonable, se generan múltiples interpretaciones y aplicaciones que podrían incluso llevar a la manipulación de los resultados.

En los activos biológicos la posibilidad de utilizar el valor razonable como procedimiento de medición, se ve reducida y en muchos casos imposibilitados por las indicaciones de la propia norma, que señala que sólo se permite la aplicación de este valor cuando existe para el bien en cuestión un mercado activo, es decir, un mercado con suficientes compradores y vendedores, en el cual los activos comercializados son sustancialmente homogéneos y los precios son conocidos. Pocos cumplirán esta condición, por su naturaleza específica y en algunos casos únicos.

Por lo anterior, la medición del valor razonable debe realizarse en un mercado en la cual concurren vendedores y compradores independientes, con información perfecta y sin asimetrías de información.

El cultivo de caña de azúcar carece de un mercado activo dado que solo se comercializa en la edad de maduración, sin embargo la NIC 41 exige la valoración durante el proceso de producción, además, el mercado donde es comercializado no cumple con las características necesarias que garantice que la valoración mediante el método del valor razonable será fiable, dado que los compradores de dicho activo son los que tienen el control del mercado.

El valor razonable en un mercado ilíquido permite que haya interpretaciones o criterios diversos al momento de aplicar este tipo de medición, lo cual hará más difícil la comparabilidad de las cifras entre una entidad y otra.

En el desarrollo de este trabajo de investigación se ha abordado ampliamente el concepto del valor razonable y las limitaciones que tiene para ser aplicado como método de valoración de la caña de azúcar. Se escogió como población de estudio, el municipio de Palmira en el cual se concentra aproximadamente el 17.4% de las hectáreas sembradas en Valle del Cauca que son 32.174 ha de un total de 184.000 ha.

En este municipio se encuentra uno de los grandes ingenios azucareros del país, Ingenio Manuelita, el cual hace parte de la prominente lista de las empresas más grandes de Colombia además del Ingenio Incauca.

Mediante las entrevistas, utilizadas como técnica de investigación a funcionarios de las PYME productoras de caña de azúcar, se podría precisar que son los ingenios los que establecen los precios del activo biológico y no el mercado, debido a que este no tiene un mercado activo, dejando de esta manera, desvirtuada una de las condiciones de su aplicación, la cual radica en que el valor razonable debe ser una medición basada en el mercado y no establecida por la entidad y que ambas partes deben estar de acuerdo, situación que en este sector no ocurre ya que la caña de azúcar no tiene un activo similar (homólogo).

5. CONCLUSIONES

En el proceso de adopción de los estándares internacionales de contabilidad en Colombia, un concepto significativo es el activo biológico (se refiere a un animal vivo o una planta), el cual debe cumplir con tres condiciones para ser reconocido por una entidad. Primero, es que sea controlado por la empresa como resultado de eventos pasados, segundo, genere beneficios a futuro, y por último, que el costo o valor razonable sea medido de manera fiable.

Con la convergencia de la normatividad actual a NIIF, uno de los cambios más significativos es la valoración de los activos biológicos en las Pyme productoras de caña de azúcar bajo el valor razonable. Para el IASB, este concepto debe ser el principal método de valuación, por lo tanto, señala diferentes alternativas y criterios de medición cuando no es posible establecer con fiabilidad dicho valor razonable. Las alternativas indicadas son: el enfoque del mercado, costo y del ingreso. Una vez agotadas las opciones dadas por el IASB, se puede utilizar el método del costo histórico menos depreciación o deterioro del activo.

Este proceso implica un cambio significativo en los planteamientos contables y analíticos de una pyme, debido a que el ajuste a valor razonable en un periodo debe ser reflejado como un gasto o ingreso dependiendo la variación.

La caña de azúcar como activo biológico en el reconocimiento inicial debe ser medida a valor justo, la cual debe tener un mercado de referencia. En Colombia, el cultivo de caña de azúcar no tiene un mercado activo durante su etapa productiva puesto que solo es negociada una vez cosechada, lo cual limita la valoración según el mercado debido a la ausencia de cultivos similares o idénticos.

El valor razonable no es fiable en un mercado donde existe competencia imperfecta, debido a que los precios serían determinados solo por un agente del mercado y no por acuerdos entre participantes debidamente informados. El sector azucarero colombiano, conformado por trece ingenios azucareros puede ser un ejemplo de competencia imperfecta porque son quienes colocan las condiciones de precios a sus proveedores, y poseen el control de la oferta y la demanda del azúcar. De acuerdo a lo anterior, la caña de azúcar como activo biológico no puede ser medida a valor razonable debido a que las dos partes no tienen igualdad de condiciones (ingenio y pyme), además de que el ingenio posee absoluta ventaja en la negociación ya que es quien impone los precios al comprador y este último se obliga a aceptar las condiciones porque la caña no tiene un sustituto. En este sector la aplicabilidad del valor razonable es limitada porque la medición no está basada en el mercado, sino que es condicionada por el clúster azucarero.

6. RECOMENDACIONES

El sector agrario debe realizar capacitaciones a las empresas y empleados, referente a la medición de los activos biológicos, ya que estos deben ser medidos a valor razonable (como método principal) en su reconocimiento inicial y gran parte de las empresas realizan la valoración con el tradicional método del costo histórico.

Es necesaria la participación activa del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de las normas contables, de información financiera y aseguramiento de la información, en el proceso de adopción de las normas internacionales, específicamente en la NIC 41, en la cual se deben establecer mecanismos para realizar la medición con el valor razonable a aquellos activos biológicos que no tienen un mercado activo, como por ejemplo: la caña de azúcar.

Teniendo en cuenta, el control que poseen los ingenios azucareros en la oferta y demanda de la caña de azúcar, es necesario que el Gobierno nacional junto a las entidades reguladoras de precios, regulen el mercado del azúcar permitiendo de esta manera la equidad en el momento de la negociación entre los ingenios y los compradores.

El ministerio de Agricultura colombiano quién tiene la misión de formular, coordinar y evaluar las políticas que promueven el desarrollo competitivo de la agricultura, debe intervenir en las negociaciones que se realizan entre ingenios y cañicultores en el sector azucarero debido a que se presentan situaciones de competencia imperfecta, y esto ocasiona que el número de competidores en este sector sea reducido.

BIBLIOGRAFIA

- OLIVOS ALVAREZ, Lennith Cecilia, 2012, Perspectiva Para El Sector Agropecuario Colombiano Desde La Experiencia Chilena En Normas internacionales De Información Financiera: Activos Biológicos. Tesis. Universidad de San Buenaventura. Facultad de Ciencias Empresariales. Contaduría Pública.
- PULLAGUARI HIDALGO, Diana carolina. Propuesta De Aplicación De La NIIF 1 Y NIC 41 En La Empresa Avícola AVILIFE. Tesis (Ingeniera en contabilidad y auditoría). Universidad Central Del Ecuador .Facultad De Ciencias Administrativas. Escuela De Contabilidad Y Auditoria. Quito. 2011.142 p.
- GAURAN NARVAEZ, Ana Betty y ESCOBAR FLOREZ, María Lorena. Impacto de la convergencia de las cuentas de propiedad planta y equipo de las normas internacionales. Tesis (contador público). Facultad de las ciencias de la administración. Palmira.2011.p
- CABEZAS PACUAR, Mayra Tatiana. Emisión De La NIC 41 Y Su Incidencia En El Tratamiento Contable De Los Activos Biológicos De La Propiedad Agrícola AGROCUNCHIBAMBA. Tesis (Ingeniera de contabilidad y auditoría). Universidad Técnica De Ambato, Ecuador.Facultad De Contabilidad Y Auditoria. Carrera De Contabilidad Y Auditoria. . Ambato. 2010. 214 p.
- 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. UNED. Departamento de economía de la empresa y contabilidad. Facultad de ciencias de la administración. 2010. 529 p.
- FORERO SILVA, Leydy Yaneth y VELASQUEZ SUÁREZ, Viviana Angélica. Tratamiento De Los Activos biológicos En Colombia Aplicando La NIC 41 (Agricultura) . Trabajo de grado (contador público). Universidad De La Salle. Facultad de contaduría pública. Bogotá. 2008. 151 p.

- APAZA MEZA, Mario. (2008). "Alcance sobre el valor razonable". En: REVISTA INTERNACIONAL LEGIS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA. No.36. Colombia: Legis.
- MANTILLA B, Samuel Alberto. Estándares/normas internacionales: información financiera IFRS (NIIF). Santafé de Bogotá, D.C: Ecoediciones Ltda. 2006. 187p. (Biblioteca Universidad del Valle; L005213, 757.32).
- DICCIONARIO DE CONTABILIDAD, AUDITORÍA Y CONTROL DE GESTIÓN, Editorial de Economistas Ecobook. 2008
- VÁSQUEZ C, Nitzia y DIAZ M, Manuel. Normas internacionales de información financiera (NIIF – IFRS), Editorial Profit. Pag. 52.
- MANTILLA B, Samuel Alberto. Contabilidad y auditoría del valor razonable. Santafé de Bogotá, D.C: SAMantilla.2008.3 p.
- DOBB, Maurice. Teoría del Valor y de la distribución desde Adam Smith. Argentina, Editorial Siglo XXI Argentina Editores S.A.1975.
- CORONA R, Enrique, TALAVERO S, Juan, GARCIA M, Fernando, CALVO G, Javier, MONZÓN S, Ángel, VARELA C, Jacobo, LOPEZ G, Ramón, Aplicación de las Normas Internacionales de contabilidad; Adoptadas por la Unión Europea (NICes). Valencia: CISS. 2005. 975p. I.S.B.N 84-8235-480-9.
- TORRES ARIAS, Maira Alejandra. SANCHEZ CELIS, Maritza. (2012). Tomado de trabajo de grado para optar por el título de contador público denominado: Impacto en la representación de los estados financieros por el tratamiento contable de los diferidos bajo normas internacionales de contabilidad en Colombia. En: REVISTA GESTION Y SOCIEDAD. Colombia.
- GUITAR M, Richard Monclús. RODRIGUEZ MERAYO, Araceli. TORRES CORONA M, Teresa. VIDAL BLASCO, Arantzazu. (2006) Tratamiento contable de la información sobre activos intangibles. En: REVISTA INTERNACIONAL LEGIS DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA. No. 28. Colombia Legis.

- SOLDEVILA, Pilar. OLIVERAS, Ester. BAGUR, Llorenç. Contabilidad general con el nuevo PCG (un enfoque práctico paso a paso). Barcelona. Besca editorial, S.L.426 p.
- CORONA ROMERO, Enrique. TALAVEÑO SANGUINO, Juan. Aplicación de las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la unión europea (NICes). Valencia, España. CISSPRAXIS S.A.2005. 914 p.
- Decreto 2649 de 1993, artículos 35 y 47.
- MARIN STEVEENS, Jaime Arturo. SALAZAR BAQUERO, Cesar Augusto. SALAZAR BAQUERO, Edgar Emilio. (2010). Descripción de la NIIF para pymes y comparación con la normatividad contable aplicable en Colombia. Revista internacional Legis de contabilidad y auditoria No. 44.
- OMEÑACA GARCIA, Jesús. Plan general de contabilidad y PGC de PYMES comentados. Barcelona, España. IPAR, S.Coop.-Bilbao.2009. Pag.36.
- VARGAS SANCHEZ, Gustavo. Introducción a la teoría económica un enfoque latinoamericano. Pearson educación. México.2006.709 pag.
- MELLA MARQUEZ, José María. Economía y política regional en España ante la Europa del siglo XXI. Ediciones Akal S.A.1998.Madrid-España.608 pag.
- VARGAS SANCHEZ, Gustavo. Introducción a la teoría económica un enfoque latinoamericano. Pearson educación. México.2006.709 pag.

Referencias Fuente Web

- IFRS, resumen técnico NIC 41 Agricultura: <<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/AIS%2041.PDF>>
- CONSEJO TÉCNICO DE CONTADURIA, análisis e interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera: <[http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Tema%2026%20NIC%2041%20Presentacion%20Definitiva1%20\(2\).pdf](http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Tema%2026%20NIC%2041%20Presentacion%20Definitiva1%20(2).pdf)>
- ARANGO, Luis Ángel. (2005). “Valle del Cauca, edición en la biblioteca virtual” 10 de Junio de 2013: <<http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/geografia/geo88.htm>>
- CONSEJO TÉCNICO DE CONTADURIA, análisis e interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera: <[http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Tema%2026%20NIC%2041%20Presentacion%20Definitiva1%20\(2\).pdf](http://www.ctcp.gov.co/sites/default/files/Tema%2026%20NIC%2041%20Presentacion%20Definitiva1%20(2).pdf)>