

# Acercamiento a la NIC 41. Impacto en la presentación del estado de resultados

## *Approach to the IAS 41. Impact in the Presentation in the Profit and Loss Statement*

*MSc. Katia María Parra-Pérez; MSc. Melba Elena Soulary-Villalón*

*[kpp@eco.uo.edu.cu](mailto:kpp@eco.uo.edu.cu); [melba@eco.uo.edu.cu](mailto:melba@eco.uo.edu.cu)*

*Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Oriente, Cuba*

### Resumen

En este artículo se abordan los principales problemas de la contabilidad agrícola, tales como el momento y requisitos de reconocimiento de los activos biológicos y sus cambios, determinación del costo activable, selección del tratamiento contable y determinación de los aumentos o reducciones del costo activable, así como la presentación de los activos y sus cambios en los estados contables. El objetivo se centra en proponer un procedimiento para el registro oportuno de los activos biológicos y la exposición de la información contable emitida en el sector agrícola en Cuba. Su aporte fundamental radica en que brinda todo el fundamento teórico – práctico considerando la importancia en los estados financieros de medir el valor actual de los futuros beneficios que estos bienes generarán al momento de cierre contable.

**Palabras clave:** activos biológicos, valor razonable, NIC 41, resultados por posesión, costo activable.

### Abstract

In this article are approached the main problems of the agricultural accounting such as the moment and requirements of recognition of the biological assets and their changes, determination of the activable cost, the selection of the accounting procedures and determination of the increases or decreases of the activable cost, as well as the presentation of the assets and their changes in the accounting statements. The objective is centered in proposing a procedure for the opportune registration of the biological assets and the exhibition of the countable information emitted in the agricultural sector in Cuba. Its fundamental contribution is based on offering the whole theoretical and practical foundation taking into account the importance of measuring, in the financial statements, the current value of the future profits that these goods will generate at the end of the accounting period.

**Keywords:** biological assets, fair value, IAS 41, profit by possession, activable cost.

## Introducción

Las Normas Internacionales de Contabilidad conocidas como NIC son la respuesta a una economía globalizada, como una necesidad para unificar la información contable con el objeto de hacerla más comprensible para todos. Su implementación adecuada genera cambios en dos ámbitos: el proceso de contabilización y la presentación en los estados financieros.

Particularmente en la economía cubana (a partir de los cambios en la política económica sustentada en los Lineamientos de la Política Económica y Social) se ha presentado en las empresas un cambio de escenario, el cual es determinante para asumir los cambios en la gestión contable que se presentan con las NIC y las Normas Internacionales de la Información Financiera (NIIF). Básicamente la NIC 41, Normas para la Agricultura, pretende dar respuesta a tres cuestiones fundamentales con relación a los activos biológicos y los productos agrícolas:

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

Las causas de los fracasos empresariales se pueden agrupar en dos tipos de factores: internos y externos. En los factores internos se pueden presentar deficiencias organizativas, como son: falta de diagnóstico estratégico y deficiente preparación del personal. En las deficiencias operacionales se encuentran: contracción de las ventas, deterioro de los costos y gastos y márgenes de utilidad reducidos. En la administración de los recursos y deudas se presentan limitaciones tales como exceso de activos circulantes y fijos, exceso de deudas y estructura financiera inadecuada. En los factores externos, se pueden presentar causas negativas, como son: crisis de la economía, falta de competitividad empresarial, atrasos en las innovaciones tecnológicas en insolvencia de los clientes, altas tasas de interés y otros.

Las normas técnicas contables en Cuba no contemplan de manera adecuada la determinación y exposición de los resultados de toda la actividad agropecuaria, lo que limita la generación de ingresos del principal elemento generador del resultado: la producción.

## Desarrollo

La Norma desarrolla una serie de términos especificando el significado que les da a cada uno de los mismos, de los cuales se destacan:

**Actividad agrícola:** representa la administración y transformación de activos biológicos en productos agrícolas para la venta, procesamiento, o consumo en empresas pequeñas y medianas, donde, básicamente, se realizan los cultivos anuales en forma continua sin seguir esquemas preestablecidos de rotaciones.

**Activos biológicos:** incluye los vegetales y animales vivos utilizados en la actividad agropecuaria. Son reconocidos como activos biológicos: los árboles frutales, vides (árboles de uvas), los árboles cuya madera se utilizan para la leña, etc. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados.

- En crecimiento: los que no han completado el proceso de desarrollo biológico de crecimiento (frutos inmaduros, sementeras, árboles frutales, bosques, etcétera).

- En producción: los que completaron su proceso de desarrollo y están en condiciones de producir sus frutos (plantas destinadas a funciones reproductivas, árboles frutales y florales en producción, etcétera).

- Terminados: los que han completado su proceso de desarrollo biológico y están en condiciones de:

1. ser vendidos;
2. transformados en productos agropecuarios;
3. utilizados en otros procesos productivos.

**Productos agropecuarios:** son los frutos obtenidos de los activos biológicos o de la finalización del proceso biológico. Estos se tendrán en cuenta hasta su disposición o hasta ser utilizados como insumo de otro proceso productivo.

**Resultados provenientes de la actividad agropecuaria:** es la separación de los frutos de un activo biológico o la cesación de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre específico de cosecha, recolección, etcétera. (por ejemplo, la recolección de cítricos, la remoción de una planta viviente del terreno agrícola para la venta y la re-siembra: la horticultura, la tala de árboles).

**Activos biológicos consumibles:** son activos biológicos que han de ser recolectados por ser, en sí mismos, el producto agrícola primario. Los ejemplos incluyen: las cosechas anuales de maíz, arroz, cebada y los árboles cultivados para maderaje o pulpa.

Profundizando sobre estas definiciones, encontramos que el proceso de transformación biológica en la empresa agropecuaria da lugar a los siguientes resultados:

Cambios en los activos biológicos, a través de:

1. Crecimiento (aumento en la cantidad o una mejora de la calidad de cierto animal o planta, por ejemplo aumento de peso o crecimiento de un cultivo).
2. Degradación (disminución en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta, por ejemplo efectos de enfermedades en animales o cultivos).
3. Procreación (obtención de animales o plantas adicionales).
4. Obtención de productos agrícolas, entendiéndose como obtención a la separación de los productos de un activo biológico o la cesación de su proceso vital. Por productos se entiende al resultado de tal proceso.

La Norma describe el tratamiento contable a realizar de los activos biológicos a lo largo de los citados períodos de crecimiento, degradación y procreación, así como la medición inicial de los productos agrícolas o agropecuarios.

Al delimitar el ámbito de la actividad agrícola, la NIC 41 hace énfasis en la transformación biológica que subyace en todo proceso de producción agrícola, otorgándole el carácter de elemento diferenciador frente a otras actividades económicas.

Según este enfoque, gestionar el desenvolvimiento del ciclo vital de organismos vivos, ya sea con vistas a su venta o a su consumo posterior en la propia

explotación, o bien para la obtención de productos agrícolas, constituye el cometido primordial de la actividad agrícola en el plano técnico. Se entiende así que la adecuada interpretación y tratamiento de los efectos económicos que se desprenden de los cambios cualitativos y cuantitativos provocados por la transformación biológica represente, en gran medida, el problema peculiar más relevante que debe afrontarse en el terreno contable dentro de este sector de actividad.

Los productos agrícolas son los productos obtenidos de los activos biológicos de la empresa hasta el punto de su cosecha o recolección. La NIC 41 excluye de su ámbito de aplicación todas aquellas actividades económicas complementarias tendentes al procesamiento de los productos agrícolas con posterioridad a su recolección o cosecha, aun cuando se realicen dentro de la propia explotación a partir de productos cosechados en la misma y supongan el desarrollo de un proceso de transformación biológica como acontece con la transformación de la leche en queso o de la naranja en jugos o concentrados. En estos supuestos debe acudirse a lo establecido al respecto en la NIC 2 -Inventarios- u otras normas que resulten de aplicación.

Las empresas del sector agrícola son conscientes de que la continuidad de sus operaciones se ve afectada no solo por el comportamiento de los precios de los productos que comercializan, sino también por cómo administran la transformación del activo biológico (animales vivos y plantas). Es decir, conocen que el activo biológico, como todo ser viviente, tendrá un proceso de consolidación, crecimiento (procreación) y degradación, y que la empresa puede intervenir en cada etapa del proceso; por ejemplo, buscando ser más productivas (más toneladas por hectárea) y administrando la mejora del cambio genético (crear otras variedades o mejorar la actual).

Es así que la actividad agrícola para el registro de sus operaciones requiere un modelo de contabilidad diferente al de costo histórico, porque un activo biológico sufre transformaciones que alteran sus características a lo largo de su vida, y el informar estos cambios bajo el modelo en mención no reflejaría esta transformación en los estados financieros de la empresa. La NIC 41 "Agricultura", es la norma que

regula el tratamiento contable de este tipo de operaciones y hace que la información financiera contemple dichos cambios biológicos incorporando el concepto de valor razonable.<sup>1</sup>

En la actualización del modelo económico cubano se reconoce que la empresa estatal socialista seguirá siendo la forma principal de la economía nacional. De ahí, que el cambio es una necesidad inaplazable en el sistema empresarial del país para adaptarse a los distintos escenarios económicos, tecnológicos, comerciales y laborales en los que se mueven las empresas en la contemporaneidad para garantizar no solo su supervivencia, sino desarrollarse y conquistar nuevos mercados.

En las condiciones actuales de Cuba es necesario particularizar en algunas definiciones asociadas a la NIC 41 Agricultura:

- Plantaciones agrícolas permanentes, es decir, aquellas cuyo periodo de producción estimado es superior a un año y, como tales, se les dará tratamiento como Activos Fijos Tangibles, amortizándose según lo establecido.

- El fomento para la reposición y el incremento de áreas de plantaciones agrícolas permanentes se considerará en el Plan para el Financiamiento de las Inversiones. El alta de las plantaciones permanentes como Activos Fijos Tangibles se efectuará al costo planificado, según las fichas de costo.

- El exceso de costo real con respecto al costo consignado en las fichas afecta el resultado de la empresa.

- Las plantaciones agrícolas en desarrollo se controlan por edades y áreas teniendo en cuenta las características de la plantación, hasta tanto lleguen a su ciclo productivo momento en el que pasan a formar parte de los Activos fijos tangibles, en el caso de los cítricos este período es de cinco años; sin embargo, la contabilidad no registra la separación por edades de los fomentos.

Los requerimientos para la aplicación de la propuesta incluyen el seguimiento de determinados pasos

obligatorios para el registro, medición y exposición de los activos biológicos en determinados rubros del sector agrícola:

1. Clasificar los activos para la actividad agropecuaria en función de su destino.
2. Seleccionar el mercado activo.
3. Reclasificar los activos en función del mercado.
4. Determinar el costo de los activos biológicos.
5. Particularizar en el registro y control de los mismos.
6. Presentar en los Estados Financieros.

Para el primer paso se considera que la omisión del destino probable de los activos biológicos en la NIC 41 y la utilización del concepto de Valor Razonable para estos recursos sin esa distinción no es precisa, por lo que se propone presentar los activos biológicos dentro del Estado de Situación clasificándolos en un primer momento en función de su destino, es decir, si van ser destinados a la venta o si van a ser utilizados como factor de la producción en el curso normal de la actividad agrícola, de acuerdo con las siguientes características:

#### **Como Activos Circulantes si:**

1. Pueden ser canjeados por efectivo o cancelar una obligación.
2. Son bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad.
3. Son bienes que se encuentran en proceso de producción para la venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de bienes o servicios que se destinan a la venta.

Estos activos atraviesan por diferentes fases en su desarrollo, por lo que sufren un proceso de transformación, de ahí que en el análisis deberán tenerse en cuenta:

- Activos biológicos en crecimiento: fomento.
- Activos biológicos terminados, destinados a la venta: cría, frutos, etcétera.

<sup>1</sup>NIC 41 "Agricultura", apartado 12, p. 7. Disponible en Web. <http://normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC41.pdf>

- Productos agropecuarios destinados a la venta: cereales, frutos, madera.
- Bienes a ser utilizados como factor de la producción: semillas, posturas.

#### Como Activos fijos tangibles si:

1. Pueden ser empleados en alguna actividad productora de ingresos: praderas permanentes, frutales, bosques.

Los activos destinados a la venta se clasificarían y medirían de la siguiente forma:

1. Activos destinados a la venta y que cuentan con un mercado activo en su condición actual.

Valor Razonable = Valor de mercado – Gastos directos de comercialización.

Donde, el Valor Razonable es la cantidad por la que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo entre dos partes debidamente informadas que realizan una transacción libre. No se consideran las relaciones contractuales entre dos entes.<sup>2</sup>

2. Activos para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado.

En este caso, hay que tener en cuenta el desarrollo biológico, por tanto, si se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo se medirían al costo de reposición de bienes y servicios insumidos para obtener un bien similar en la fecha de cierre contable (31/12), ya que en este momento no es posible determinar el rendimiento de la cosecha. Si se encuentran después de la etapa inicial se medirían al valor actual neto descontado del flujo de efectivo a percibir (VAN).

Para determinar el VAN deben estimarse en forma confiable y verificable los siguientes aspectos:

- a) Precio de venta esperado.
- b) Erogaciones adicionales hasta la venta, aun no devengada a la fecha de cierre del período.

c) Riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo (precios, desarrollo biológico, efectos climáticos, etcétera).

d) Tasa de descuento a emplear (se propone utilizar como tasa de descuento la tasa de interés a largo plazo para inversiones en la agricultura, por ser de mayor fiabilidad en el sector agrícola en Cuba).

Los activos que van a ser destinados a la producción en el curso normal de la actividad agrícola se sustentan en el método del costo de reposición como criterio básico de medición ya que en este caso no se reconoce la transformación biológica.

Costo de reposición = Suma de los bienes y servicios insumidos para la obtención de un bien similar (en la fecha de la medición, por lo general, al cierre del período)

Atendiendo a este criterio es preciso establecer si existe un mercado activo. En el caso de las plantaciones permanentes, no existe un mercado activo en su condición actual; para una correcta medición es prudente separar su desarrollo por etapas con su correspondiente medición como se muestra a continuación:

1. Desde el inicio hasta que finaliza el proceso de crecimiento o desarrollo.

**Medición:** al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar (frutales antes de producir).

2. Desde el inicio de la producción hasta que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial.

**Medición:** al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar menos el importe neto obtenido por la realización de los productos obtenidos (frutales al inicio de la producción).

3. Desde que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial hasta que finaliza el proceso de desarrollo biológico.

<sup>2</sup>NIC41 "Agricultura", apartado 8, pág.7. Disponible en Web. <http://normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC41.pdf>

**Medición:** al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar más los costos atribuibles al mantenimiento del activo biológico en producción menos las depreciaciones acumuladas.

Los restantes costos deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción); ejemplo, frutales en etapa de crecimiento y producción.

4. Desde que finaliza el proceso de desarrollo biológico hasta el fin de la vida útil del bien.

**Medición:** al costo de reposición de los bienes y servicios considerados en la etapa anterior, computando los cambios en sus precios, menos las depreciaciones acumuladas.

El cálculo de la depreciación acumulada comienza a partir de la tercera etapa, es decir, cuando culmina el proceso de fomento y el valor de las plantaciones es transferido a la cuenta de activos fijos tangibles.

En Cuba está establecida una tasa de depreciación del 15 % anual para estas plantaciones, teniendo en cuenta que se utiliza el método del costo histórico para la valuación de estos activos.

Se propone que el cálculo se realice según el método de unidades de producción:<sup>3</sup>

$$\frac{\text{Valor original} - \text{Valor residual}}{\text{Producción estimada total}} \times \text{Producción obtenida en el periodo.}$$

La propuesta se fundamenta en que el comportamiento del rendimiento en las áreas de cultivo de los cítricos en los últimos siete años muestra una tendencia a disminuir en un 8% de un año con respecto al otro, por lo que el cálculo de la depreciación, según la legislación vigente en el país, tiende a distorsionar el resultado.

Los tres pasos siguientes guardan una estrecha relación por lo que su explicación quedó implícita previamente.

En el paso cinco se considera:

**1) Para la apertura en libros**, se parte de la clasificación de los activos en circulantes y fijos. Cuando se considera como circulante, frutos en producción, se debita a la cuenta Producción agrícola en proceso y se acredita a la Inversión estatal. En el segundo caso, se debita a la cuenta Inversiones temporales y se abona a la Inversión estatal, cuando se refiere a las plantaciones en fomento; en el caso de las plantaciones en producción se refiere el débito a la cuenta activos fijos tangibles con su correspondiente depreciación acumulada (según método de valuación aplicado) y se mantiene el crédito a la cuenta Inversión estatal.

**2) Para el registro de los costos y gastos devengados y pagados**, los costos incurridos en el periodo contable, de acuerdo a la clasificación anterior, y los gastos asociados a la cosecha, fundamentalmente salario, se debita el activo incrementando su valor y los gastos de salario, se acredita a efectivo en banco.

**3) Para la revaluación de los activos biológicos en la fecha de la cosecha**, los resultados por posesión, excluyendo la depreciación correspondiente al ejercicio de los activos en producción. Si el resultado es positivo se debita a la cuenta producción agrícola en proceso y se acredita la cuenta utilidades, en caso contrario, se debita a la cuenta pérdidas y se acredita al activo.

**4) Para el registro de la producción terminada** se debita a la cuenta de inventario que se incrementa con el valor de los gastos de cosecha y se acredita por la producción agrícola en proceso y los gastos de salario asociados a la cosecha.

**5) Para el registro de la venta** se determina el valor razonable según se planteó anteriormente; para determinar el costo de ventas es necesario tener en cuenta el resultado por posesión, que es el resultado de la diferencia entre el costo de producción o valor razonable al costo (en la fecha de la cosecha) y el valor razonable en la fecha de la venta. Se carga a efectivo en banco, costo de ventas y Gastos de distribución y ventas; se acredita

<sup>3</sup>R. Maldonado. *Estudio de la contabilidad general*. La Habana: Edición Félix Varela, 2006. p. 214.

a ingresos por ventas y al inventario. En consecuencia si el resultado es positivo se registra a la cuenta utilidades, si es negativo, a la cuenta pérdidas.

Al cierre del período contable de acuerdo a los procedimientos propuestos es preciso registrar el revalúo de estos activos a su costo de reposición. De esta forma se estarán contabilizando los resultados por posesión de los activos biológicos de acuerdo a su clasificación. Para las plantaciones que se encuentran en fomento se carga a la cuenta inversiones en proceso y se abona a la cuenta utilidades; para las plantaciones que se encuentran en producción se debita a la cuenta de activos fijos tangibles y se acredita a las cuentas depreciación acumulada y utilidades respectivamente; para los frutos que están en proceso al cierre del período, se carga a la cuenta producción agrícola en proceso y se acredita a utilidades, si el resultado es negativo el proceso es contrario a lo descrito anteriormente para todos los casos.

Cuando las plantaciones alcanzan el final de su desarrollo biológico a los cinco años se transfieren de la cuenta producción agrícola en proceso a la cuenta activos fijos tangibles. La depreciación acumulada de estos activos fijos durante el ejercicio contable es imputada en su totalidad al costo de producción de los frutos cosechados y se calcula sobre la base de la producción ya obtenida durante el período, al costo de producción de los frutos en crecimiento al final del ejercicio se le imputará la depreciación correspondiente al periodo en que esos frutos serán cosechados.

En la exposición de los resultados para cualquier tipo de actividad habitualmente se presentan los resultados provenientes de las ventas, específicamente para la actividad agropecuaria y de acuerdo a la siguiente propuesta deben incluirse otros dos aspectos: el resultado de la producción y el resultado por la posesión de los activos biológicos, lo que marca lo novedoso de la temática abordada en las condiciones actuales de Cuba y se muestra de forma condensada en la siguiente tabla:

**Tabla 1: Estado de resultado condensado para la actividad agrícola**

<b>Estado de resultado condensado</b>	
<b>Cierre período XX</b>	
Resultado de la producción	Ingreso por producción Menos: Gastos de recolección (salario) Costos de producción Depreciación AFT (sobre la base de la producción obtenida)
	<b>Resultado por producción</b>
Resultado de las ventas	Ventas (Valor razonable) Menos: Costo de ventas
	<b>Ganancia bruta sobre ventas</b>
Resultados por posesión	<b>Por mediciones a costo de reposición</b>

Esta propuesta va encaminada a dar respuesta no solo al acercamiento a las Normas Internacionales de Contabilidad, sino a contribuir al perfeccionamiento de la gestión económica tributando al cumplimiento de los lineamientos de la política económica y social del estado cubano ya que el modelo de gestión reconoce y promueve, además de la empresa estatal socialista, que es la forma principal en la economía nacional, las modalidades de inversión extranjera previstas en la ley (empresas mixtas, contratos de asociación económica internacional, entre otras), las cooperativas, los agricultores pequeños, los usufructuarios, los arrendatarios, los trabajadores por cuenta propia y otras formas, todas las que, en conjunto, deben contribuir a elevar la eficiencia.

## Conclusiones

**1. El divorcio entre las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas cubanas de Información Financiera en materia de agricultura limita la evaluación del patrimonio en las empresas agrícolas cubanas.**

**2. El desconocimiento normativo de las características de los activos biológicos impacta en el registro, medición y análisis así como en la exposición de los resultados.**

**3. Los cambios en el valor razonable menos costos de venta, van a afectar de forma significativa a la variabilidad del resultado de las empresas ya que originan ganancias y pérdidas que han de registrarse ejercicio a ejercicio y con independencia de la situación de los activos a los que afecta.**

## Bibliografía

1. BUJANDA, F. y otros. *Aplicación de valores corrientes en la agroempresa*; Área Investigación Contable. Buenos Aires, 1994.
2. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. "Norma Internacional Contable N° 41". Consultado: 3 de octubre 2012. Disponible en web: <http://normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC41.pdf>
3. MALDONADO, R. *Estudio de la contabilidad general*. Edición Félix Varela, La Habana, 2006.
4. MEIGS and MEIGS. *Contabilidad base para la toma de Decisiones Gerenciales*. Octava Edición. Dirección de Finanzas y Precios. Ciudad de la Habana. 1996.
5. MUSTELIER, María del Carmen: "La contabilidad de los procesos agropecuarios": (En línea) Consultado: 16 de noviembre de 2012. Disponible en Web: <http://www.monografias.com/trabajos68/contabilidad-procesos-agropecuarios/contabilidad-procesos-agropecuarios2.shtml>