

# IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NIC 41 EN LA CONTABILIDAD DE EMPRESAS AGRÍCOLAS

## IMPLEMENTATION OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 41 IN THE ACCOUNTING OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

AUTORES: ALEJANDRO RODRÍGUEZ<sup>1</sup>, REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ<sup>1,2</sup>

<sup>1</sup> Docente de la universidad de Panamá. <sup>2</sup> Docente de la Universidad Especializada del Contador Público Autorizado UNESCPA.

Correos: [arodrigu15@yahoo.es](mailto:arodrigu15@yahoo.es), [reynaldoachurra@hotmail.com](mailto:reynaldoachurra@hotmail.com)

Fecha de recibido: 08 de enero de 2020

Fecha de aceptado: 26 de mayo de 2021

### Resumen

#### PALABRAS CLAVE:

Activos biológicos, contabilidad agropecuaria, Normas Internacionales de Contabilidad.

Con el presente artículo se pretende analizar la adaptabilidad de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 41: Medición, reconocimiento y valoración de los activos biológicos, en el sector agropecuario de Panamá, más allá de poner en práctica medidas financieras. Se reconoce como un elemento de cumplimiento normativo establecidos en los procesos de la contabilidad agropecuaria. Al analizar diversos aspectos que son fundamentales dentro de la relación entre la agronomía y las finanzas como campos complementarios, que permiten reflejar en la contabilidad agropecuaria la capacidad de cambio de las plantas y los animales vivos al experimentarse transformaciones; todo esto se desarrolla en una investigación de tipo cualitativa mediante una metodología descriptiva con trabajo aplicativo.



Este artículo está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional. <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.es>

**KEYWORDS:**

Biological assets,  
agricultural  
accounting,  
International  
Accounting  
Standards.

**Abstract**

The purpose of this article is to analyze the adaptability of International Accounting Standard IAS 41: Measurement, recognition and valuation of biological assets in the agricultural sector of Panama, beyond implementing financial measures. It is recognized as an element of regulatory compliance established in the processes of agricultural accounting. By analyzing various aspects that are fundamental in the relationship between agronomy and finance as complementary fields, which can be modified in agricultural accounting the ability to change plants and live animals when undergoing transformations; all this is developed through a quantitative methodology.

**INTRODUCTION**

Para los profesionales de la contabilidad y los gerentes financieros de las entidades empresariales, reconocen que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) han cambiado radicalmente su gestión desde las bases epistemológicas y del conocimiento organizativo, hasta el trabajo profesional y el perfeccionamiento de las ciencias en general y la relación de estas con la medición de los recursos económicos y financieros, necesaria para el mejoramiento empresarial.

Las NIIF-NIC son un conjunto de normas que reglamentan la contabilidad y la información que debe presentarse en los estados financieros. Tienen una correspondencia definida con las diversas ciencias y más aún con el sector agrícola. No son legislaciones que esperan ser descubiertas, sino normas técnicas generales que esperan ser aplicadas al sector agrícola, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar un escenario real de la situación financiera de una empresa. Son emitidas por el International Accounting Standards Board-IASB (Consejo de Normas Internacional de Contabilidad), conocida anteriormente como International Accounting Standards Committee (IASC). A la fecha, se han emitido 41 normas, de las cuales 34 están en vigor en la actualidad con 30 comentarios (Consejo del IASC, 2000).

Con el fenómeno de la globalización, en el sector agropecuario surgieron todas las posibilidades de lograr que el agricultor pudiera exportar e internacionalizar sus

productos, y con ello surge también la necesidad de insertarse en mercados internacionales donde la estandarización de la información financiera es vital para subsistir; es decir, el razonamiento de los estados financieros debe ser uniforme, tanto en la parte objetiva como subjetiva, teniendo en cuenta la norma contable de uniformidad.

El proceso de presentación de una norma debe seguir pasos bien definidos. Por lo tanto, el Consejo para considerar una norma, la someten a unas series de consultas que pueden resolverse emitiendo comentarios o un Instrumento de discusión o un Documento de inconvenientes. Es viable, asimismo, mostrar más de un Proyecto de Norma antes de aprobar una NIC. De forma extravagante, el Consejo está autorizado, en la ocurrencia de problemas relativamente menores, no instituir ni operar mediante el nombramiento de un comité especial, pero siempre publica un Proyecto de Norma antes de aprobar una definitiva.

#### **Perspectivas selectas de la NIC 41**

La NIC 41 suministra explicaciones básicas que guían la terminología descrita en su texto, y que es necesario citar en este contexto. Así, describe a la actividad agrícola como “la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas, o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes o mutantes” (IASB, 2000).

Es justo señalar que el resultado agrícola, según la NIC 41, es el ya recogido, del proceso de los activos biológicos de la empresa. que es un animal vivo o una planta. La metamorfosis biológica alcanza los procesos de evolución, degradación, producción y procreación, que son las causas de las variaciones cualitativas o cuantitativas en los activos biológicos (Reyes, Chaparro, & M, 2018).

En la tabla 1 suministra ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del proceso tras la recolección o cosecha:

**Tabla 1. NIC 41 Agricultura**

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Plantas	Algodón Caña cortada	Hilo de algodón, vestidos Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras

Fuente: elaboración propia a partir de la NIC 41 Agricultura

La NIC 41 se emitió en el año 1994, con el fin de medir y valorar adecuadamente activos con características diferentes a los de tratamiento normal como son los activos biológicos (animales, plantas y cultivos, activos biológicos consumibles<sup>1</sup>). Esta NIIF-NIC se volvió imprescindible ante la ausencia de directrices en el ámbito agrario.

De esta forma va creciendo la demanda de información financiera por parte de los facilitadores de varios recursos de las empresas agrarias, a nivel nacional e internacional y la gran influencia determinada en la economía de la agricultura en muchos países. (Vera S, 2004).

La NIC 41 dispone de los siguientes requisitos:

1. *Reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas.*
2. *Medición y valoración inicial y posterior de los activos biológicos de acuerdo a su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, siempre que se pueda sustentar.*
3. *Medición y valoración inicial y posterior de los productos agrarios según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de su cosecha o recolección, siempre que se pueda sustentar.*

4. *Condiciones para reconocer como ingresos por el otorgamiento de dinero por parte del Estado relacionadas con activos biológicos que se valoren según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.*
5. *La información pertinente que debe revelarse en los estados financieros.*

Activos que no se aplica a la NIC 41:

1. Los terrenos relacionados con la actividad agrícola. (NIC 16 y NIC 40)
2. Los activos intangibles relacionados con la actividad agraria. (NIC 38)

En cuanto a su valoración, la referencia es el valor razonable. Según el argumento de la NIC 41, para prever la manipulación del valor razonable se debe crear una metodología estadística o recurrir a una referencia externa con actividades similares. Sucintamente, esa referencia del valor razonable sería el precio de cotización de un mercado activo. En caso de no existir para el producto un mercado activo, pero sí alguna referencia en el mercado, la NIC 41 propone que se tomen en consideración las siguientes reglas:

1. El precio de ese activo en la operación más reciente entre un comprador y un vendedor independiente.
2. El precio de mercado de activos similares.
3. Las referencias del sector.

En caso de que no exista un mercado activo para el bien la NIC 41 establece el valor actual de los flujos netos de efectivo esperado del activo biológico, descontados a una tasa efectiva definida por el mercado.

La norma, supone que el valor razonable de un activo biológico puede establecerse de forma confiable. Sin embargo, esta posición podría ser refutada solo en el momento de reconocimiento inicial del activo biológico para el que no esté disponibles el precios o valores de mercado, de esta forma los precio no son confiable igualmente el valor razonable.

En caso que el valor razonable no se pueda determinar de forma fiable por diversas razones la NIC 41 dispone que sea valorada a su costo histórico menos la depreciación acumulada

y las pérdidas por deterioro de valor (NIC 2: Existencias; NIC 16: Inmovilizado Material y NIC 36: Deterioro de valor de los activos).

Del contenido y aplicación de la norma, se deriva que la empresa agropecuaria debe presentar un cuadro que describa cada grupo de activos biológicos de forma narrativa o cuantitativa, y se sugiere que separe lo que tienen para consumo y los que se destinan a producir frutos.

Por otro lado, es necesario hacer referencia de la NIC 2: Inventarios, para poder distinguir el objetivo y tratamiento de la NIC 41. El propósito de esta última es prescribir la dinámica contable de los inventarios. Este es un tema fundamental para la contabilidad de los inventarios, y responde a la cantidad de costo que deben ser reconocidos como activos para que sean diferidos hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos.

La NIC 2, proporciona una guía práctica para la determinación de ese costo, así como también el reconocimiento como un gasto del periodo. Incluye, cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable y suministra directrices sobre las fórmulas que se usan para atribuir costos a los inventarios. Por lo tanto, le atañe el tratamiento financiero y económico de los productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección.

#### **Metodología:**

Esta investigación es de tipo cualitativa con una metodología descriptiva porque se describe y se analiza los métodos utilizados que provienen de las directrices de la NIC 41 y su correspondiente aplicación, elaborada mediante representaciones que guíen el accionar financiero en contabilidad agropecuaria; incluyendo en esta investigación trabajo aplicativo (Hernandez, Fernandez, & Baptista, 2014).

A continuación, la tabla 2 proporciona ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas, y productos que resultan del proceso tras la recolección o cosecha, como punto de partida para el reconocimiento de la NIC 2 y NIC 41

Tabla 2. Ejemplo de productos para ser tratado por la NIC 41 y NIC 2

Activos Biológicos	Productos Agrícolas	Productos Resultantes del Procesamiento tras la Cosecha o Recolección
Oveja	Lana	Hilos de lana, Alfombras
Árboles de una plantación forestal	Troncos cortados	Madera
Plantas	Algodón Caña cortada	Hilos de algodón vestidos Azúcar
Ganado Lechero	Leche	Queso
Cerdos	Redes sacrificadas	Salchichas, Jamón
Arbustos	Hojas	Té, Tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles Frutales	Frutas recolectada	Frutas procesada
<b>NIC41</b>		<b>NIC 2</b>

Fuente: elaboración propia a partir de la NIC 41 y NIC 2

El alcance de la NIC 41 se aplica al producto agrícola en la condición o situación de producción o cosecha. Los activos biológicos de una empresa solo lo serán hasta el punto de cosecha; después de esta etapa se aplicará la NIC 2: Inventarios u otras NIC.

Para una mayor aclaración tomaremos como ejemplo la siguiente simulación de la producción de banano.

El banano cuando empieza a formarse en una planta bananera pertenece a la NIC 41 hasta el momento de la cosecha y luego pasa a formar parte de la NIC 2.

La contabilización del costo del producto agrícola, bajo el supuesto de que el costo real del activo agrícola fuese de B/. 20, 000, se debería reconocer de la siguiente manera (tabla 3):

Tabla 3. Registro de la contabilidad del paso a producto terminado al producto agrícola

Detalle	Débito	Crédito
Inventario		
Producto Terminado	B/.20,000.00	
Producto Agrícola		B/.20,000.00

Fuente: elaboración propia

Para la contabilización del valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, la norma menciona que los productos agrícolas se tienen que registrar al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

Para este ejemplo se considera que el costo real del producto agrícola es de B/. 20, 000 menos los siguientes costos (tabla 4):

**Tabla 4.** *Valor del Activo Agrícola*

<b>Valor de mercado del Activo</b>		
<b>Agrícola</b>	B/.	<b>35,000</b>
Costo estimados hasta el punto de venta		
	B/.	
Costo de carga	1,500	
Costo de transporte	4,000	
Otros costos	1,000	
<b>Sub-total</b>	B/.	<b>6,500</b>
<b>Costos estimados en el punto de venta</b>		
Comisiones	1,500	
Otros costos	1,000	
<b>Sub-total</b>	B/.	<b>2,500</b>
total de costos		<b>9,000</b>
<b>Valor asignable al activo agrícola</b>	B/.	<b>26,000</b>

Fuente: elaboración propia

Para este caso es necesario registrar una contabilización de ajuste por B/ 6,000. Que afecta los resultados (Tabla 5):

**Tabla 5.** *Registro Contable del ingreso por valuación del producto agrícola*

DETALLE	Débito	Crédito
Inventario		
Producto Terminado	B/.	6,000
Ingresos por Valuación del Activo		
Agrícola	B/.	6,000

Fuente: elaboración propia

La contabilización del activo biológico en el registro inicial procedería de la siguiente manera:

Determinar el valor razonable menos los costos hasta el punto de venta del activo biológico al inicio y considerar el valor de B/. 60,000 por compra de terreno (tabla 6):

**Tabla 6.** *Contabilización del activo biológico en el registro inicial*

Precio total de la bananera cosecha	B/.	100,000	
Embalaje		40,000	
		20,000	
<b>Costos totales de procesamiento</b>			
	B/.		<b>60,000</b>
<b>Valor razonable del activo biológico</b>			<b>40,000</b>
<b>Costo hasta el punto de ventas</b>			
Comisionista		5,000	
Otros		5,000	
Costo total hasta el punto de venta			10,000
<b>Valor razonable de los costos hasta el punto de venta</b>	B/.		
	B/.		<b>30,000</b>

Fuente: elaboración propia

El valor que se canceló por el activo biológico fue de B/. 100,000 menos el valor razonable menos los costos hasta el punto de venta (B/. 60,000) y el valor del terreno

(B/. 60,000). Esta operación deriva en una pérdida por el registro inicial del activo biológico de B/. 10,000 (tabla 7):

**Tabla 7.** *Registro Contable del descargo de la cuenta Bancos*

DETALLE	Débito	Crédito
Activo Biológico B/.	30,000	
Terreno Agrícola B/.	60,000	
Pérdida inicial del activo biológico B/.	10,000	
Bancos		100,000

Fuente: elaboración propia

Por otro lado, la contabilización posterior del activo biológico reportaría las siguientes cifras (tabla 8);

**Tabla 8.** *Contabilización posterior del activo biológico*

Precio total de la bananera	B/.		130,000
Cosecha		40,000	
Embalaje		20,000	
<b>Costos totales de procesamiento</b>	B/.		60,000
<b>Valor razonable del activo biológico</b>	B/.		70,000
<b>Costo hasta el punto de Ventas</b>			
Comisionista		5,000	
Otros		5,000	
<b>Costos totales hasta el punto de venta</b>	B/.		10,000
Valor razonable de los costos hasta el punto de venta	B/.		60,000

Fuente: Elaboración propia

De los bienes agrícolas recogidos o cosechados que provengan de los activos biológicos de la empresa, se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Por lo tanto, a tal medición será el costo a esa fecha.

Por otro lado, si el valor razonable menos los costos hasta el punto de venta son de B/. 60,000 y menos el valor del activo biológico es de B/. 30,000, se obtiene un ingreso de B/. 30,000 (tabla 9):

**Tabla 9.** *Registro Contable del ingreso por valuación del producto biológico*

DETALLE	Débito	Crédito
Activo Biológico B/.	30,000	
Ingresos por Valuación del Activo Biológico B/.		30,000

Fuente: elaboración propia

Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta, y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico se deberán incluir en la ganancia o pérdida neta del período en que aparezcan.

## RESULTADOS Y DISCUSIÓN

El International Accounting Standards Board-IASB (Consejo de Normas Internacional de Contabilidad), conocida anteriormente como International Accounting Standards Committee (IASC), al analizar el sistema financiero mundial, lo que hace es relacionar la contabilidad agropecuaria a los cambios establecidos por la normativa para implementarlos en las empresas. Ya que esta manera, las empresas se permitirán generar información armonizada y homologada a nivel mundial de tal manera que aportarán reportes financieros en un lenguaje común, sea cual fuere su ubicación geográfica. Tal como se observa en el caso analizado que al dar el tratamiento contable apropiado a la información se cumplen los lineamientos establecidos en la NIC 41.

Por el otro lado, se puede identificar que la aplicación tanto de la NIC 2: Inventarios como la NIC 41: Activos biológicos, van de la mano en el desarrollo de la producción (Marcolini & Verón, 2015).

En cuanto al tratamientos contables obviamente que el responsable es el profesional contable que debe tener el criterio y conocimiento idóneos en el momento de establecer el registro contable y aplicación de las normas mencionadas. En caso de que no se aplique de manera adecuada, generaría a las empresas problemas o contingentes tributarios en su contra y, por ende, la sobre o subestimación de costos en cuanto a la NIC 2, y el desconocimiento de la NIC 41 con activos biológicos (Salas, 2015)

Por otro lado, el impacto de aplicación de la NIC 2 será bajo en las empresas agrícolas, y las principales cuentas contables que se afectarán son inventarios y resultados. Con la aplicación de esta norma se espera una mayor transparencia de la información financiera de manera que se faciliten las operaciones comerciales y las labores de vigilancia y control.

De la misma forma, se deben establecer claramente las implicaciones tributarias por ajuste de los inventarios al valor neto realizable (Consejo del IASC, 2000).

## CONCLUSIONES

Con la aplicación de la NIC 41 en los procesos contables, diversas empresas de las sociedades consagradas a las operaciones agrarias, los indicadores financieros estuvieron

alteraciones por el empleo del valor razonable en la contabilización de los activos biológicos, productos agrarios, y subsidios relacionados con la actividad agraria, especialmente en los indicadores de solvencia y liquidez. En cuanto a afirmar que de que los indicadores van a variar a favor o en contra de los resultados sería una especulación completamente ya que los éstos no son estáticos y uniforme en todas las empresas dedicadas a esta actividad que son muy susceptibles a los cambios de ambiente.

Por otro lado, se seleccionaron a 10 empresas a lazar del sector agrario que fueron entrevistadas sobre el beneficio que proviene del valor razonable, el 20% manifestó desconocimiento sobre el tema, mientras que el 80% manifestaron que es una práctica de alto riesgo porque impacta los resultados de las empresas. Ya que, consideran que existe mucha inseguridad en cuanto a la realización de los ingresos, sobre todo en el caso de activos biológicos con ciclos de producción largos, como las plantaciones forestales, árboles frutales. Por lo tanto, la mayoría de estas empresas consultadas, manifestaron no estar de acuerdo con la contabilización del valor razonable de los activos biológicos.

#### REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Consejo del IASC. (23 de diciembre de 2000). *NIC 41*. Obtenido de Norma Internacional de Contabilidad N° 41:

<http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC41.pdf>

Hernandez, R., Fernandez, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación*. México: Mc Graw Hill.

IASC. (2000). *NIIF/NIC*. Obtenido de Normas Internacionales de Contabilidad:

<https://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html>

International Accounting Standards Board (IASB) (2003). *NIC 41: Agricultura*. Londres: Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

- Marcolini, S., Verón, C., Goytia, M., Mancini, C. y Radi, D. (2015). Reconocimiento contable de los costos de activos biológicos: el caso planta de durazno. *Saberes*, 7, 45-67
- Reyes, N. M., Chaparro, F., & M, C. A. (2018). *Dificultades en la medición de los activos biológicos*. Obtenido de Dialnet: Dialnet-  
DificultadesEnLaMedicionDeLosActivosBiologicosEnCo-6772594.pdf
- Salas, L. R. (2015). *Impacto de la NIC 41 en la razonabilidad del valor contable de activos biológicos de ceiba caso Tunal C.A.* . Gestión y Gerencia.
- Vera, S. (2004): «Agricultura», Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera, n.o 4, AECA-Recoletos, Grupo de Comunicación, Madrid, España.