

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

CTCP - 2015 - 00173

Bogotá, D.C.,

Señor
NELSON ARTURO ROMERO RODRIGUEZ.
Cel. 3002727632.
na.romero.r@gmail.com



Destino: Externo
Asunto: Consulta

REFERENCIA	
Fecha de Radicado.....:	19 de 05 de 2015
Entidad de Origen.....:	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP...:	2015-397 -CONSULTA
Tema.....:	Medición de activos biológicos e inventarios en los cultivos de palma

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su carácter de organismo gubernamental de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, de acuerdo con lo dispuesto en el parágrafo 2º del artículo 3º del Decreto 2784 de 2012, parágrafo 3º del artículo 3º del Decreto 2706 de 2012 y el parágrafo 2º del artículo 3º del Decreto 3022 de 2013, resolverá las inquietudes que se formulen en la aplicación de los marcos técnicos normativos de información financiera. En desarrollo de esta facultad procede a responder una consulta.

CONSULTA (TEXTUAL)

En la actualidad las compañías dedicadas a las actividades agroindustriales del sector palmero (cultivo y explotación de palma africana o palma de aceite), están en el proceso de implementación de las NIIF en sus respectivos grupos ya sean NIIF plenas o NIIF pymes. Con respecto a esta aplicación han surgido las siguientes preguntas, las cuales ponemos en consideración del CTCP para solicitar las respectivas aclaraciones o conceptos sobre la aplicación:

1. La NIC 41 y la sección 34 de la NIIF pymes, consideran que la medición inicial en el balance de apertura se debe realizar al valor razonable. ¿Cuándo no existe evidencia de un valor razonable que sea confiable, que otro mecanismo se podría tomar para determinar este valor razonable? ¿O podría la entidad dejar la medición al costo?

2. La realidad del negocio y la práctica, muestra que las empresas del sector palmero cosechan el fruto y de inmediato es vendido a las extractoras, ¿en esta circunstancia se requiere aplicar lo dispuesto en la NIC 2 o en la sección 13 de la NIIF pymes, sobre los inventarios?, de ser afirmativa la respuesta, ¿cuál sería el valor inicial de ese inventario? ¿qué variables o bases se deben aplicar para determinar este valor inicial?

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

3. En el mes de junio de 2014, el IASB emitió una enmienda sobre la NIC 16 y la NIC 41 que trata de "Agricultura planta productoras", revisando los decretos emitidos al cierre del año 2014 por el gobierno nacional, esta enmienda no fue incluida en ningún decreto. ¿Actualmente las empresas del sector palmero pueden aplicar esta enmienda sobre el tratamiento que debe darse en NIIF a las plantas (palmas de aceite)? Para realizar esta aplicación anticipada que se permite en el documento emitido por el IASB ¿la entidad debe estar clasificada en grupo 1 o haber adoptado NIIF plenas?, ¿esta enmienda se puede aplicar a las empresas que están adoptando NIIF pymes?

4. Dando alcance al numeral 3 de esta consulta, se requiere que el CTCP genere una instrucción o concepto claro, preciso y adecuado a las circunstancias reales que está viviendo el sector palmero con la implementación de las NIIF y que dicho concepto tenga una aplicación práctica y se pueda determinar la mejor medición para los activos representados en las palmas de aceite y demás cultivos que tienen el mismo tratamiento como por ejemplo los cultivos de caucho.

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.

En orden a los planteamientos e inquietudes del consultante, nos permitimos señalar:

- 1) Cuando no existe evidencia de un valor razonable que sea confiable para medir las actividades agroindustriales del sector palmero -cultivo y explotación de palma africana o palma de aceite-, ¿que otro mecanismo se podría tomar para determinar este valor razonable? ¿o podría la entidad dejar la medición al costo?

En la medición inicial y posterior de los activos biológicos se deberá aplicar lo establecido en la NIC 41 (Grupo 1) o en la Sección 34 de la NIIF para Pymes (Grupo 2).

Descripción	Grupo 1 (NIC 41)	Grupo 2 (Sección 34)
Principios de Medición	<p>"12. Un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad." (Negrilla fuera del texto).</p> <p>"30. Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios cotizados de mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras</p>	<p>"34.2 Una entidad que use esta NIIF y que se dedique a actividades agrícolas determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos, tal como se indica a continuación:</p> <p>a. La entidad utilizará el modelo del valor razonable, de los párrafos 34.4 a 34.7, para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.</p> <p>b. La entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los</p>



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Descripción	Grupo 1 (NIC 41)	Grupo 2 (Sección 34)
	<p>mediciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor.</p> <p>Una vez que el valor razonable de estos activos biológicos pase a medirse de forma fiable, la entidad debe medirlos a su valor razonable menos los costos de venta.” (...). (Negrilla fuera del texto).</p>	<p>demás activos biológicos.” (Negrillas fuera del texto).</p> <p>“34.8 La entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.” (Negrillas fuera del texto).</p>

En conclusión, una entidad del Grupo 2 podrá utilizar el modelo del costo como base de medición inicial o posterior de sus activos biológicos, cuando con base en los juicios realizados se concluya que no es posible que el valor razonable no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado¹. En el caso de una empresa del Grupo 1, la opción de usar el costo como base de medición, solo puede ser utilizada, en el momento de reconocimiento inicial, para los activos biológicos para los cuales no estén disponibles precios cotizados de mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras mediciones alternativas del valor razonable.

Al realizar los juicios necesarios requeridos para determinar las políticas para la contabilización de los activos biológicos la entidad tendrá en cuenta que la incertidumbre o falta de fiabilidad afecta la utilidad de la información, y que en algunos casos particulares el precio de la transacción (costo) puede ser la mejor evidencia del valor razonable. A continuación incluimos algunas referencias contenidas en el borrador de exposición del marco conceptual del IASB, emitido en junio de 2015², que podrían ser útiles para determinar la base de medición de los activos biológicos:

“2.12. Uno de los factores que afectan a la relevancia de la información financiera es el nivel de incertidumbre en la medición. La incertidumbre en la medición se origina cuando las medidas de un activo o un pasivo no pueden ser observadas directamente en el mercado, y en su lugar deben ser estimadas. La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de la información financiera y no necesariamente disminuye su pertinencia, pero las bases de la estimación necesitan ser descritas y reveladas adecuadamente.

2.13 Una estimación puede proporcionar información relevante, incluso si la estimación está sujeta a un alto nivel de incertidumbre de la medición. Sin embargo, si la incertidumbre de la medición es alta, una estimación es menos relevante de lo que sería si fuera sujeta a una menor incertidumbre. Por lo tanto, hay un equilibrio entre el nivel de incertidumbre de medición y otros factores que hacen que la información sea pertinente. Por ejemplo, para algunas estimaciones, un alto nivel de incertidumbre en la medición puede ser mayor que los otros factores, a tal punto que la información resultante puede tener poca relevancia. Por otro lado, un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide el uso de una estimación si esa estimación ofrece la información más relevante.

¹ Ver: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/SpanishQA/ES_SMEs_QAs_01_2012.pdf. Consulta realizada el 15 de junio de 2015.

² Ver: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf. Consulta realizada el 15 de junio de 2015.



Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

6.49 La información proporcionada por una base de medición para ser útil a los usuarios de los estados financieros debe ser relevante y debe representar fielmente lo que pretende representar. Además, la información suministrada, en la medida de lo posible debe ser comparable, verificable, oportuna y comprensible.

6.50 De forma similar a como ocurre con otras áreas de los reportes financieros, el costo restringe la selección de una base de medición. Por lo tanto, los beneficios de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros por una base de medición, deben ser suficientes para justificar el costo de proporcionar esa información.

6.53 Cuando se selecciona una base de medición, es importante tener en cuenta qué tipo de información producirá la base de medición en el estado de situación financiera y en el estado de resultado.

6.54 Para generar información relevante, es importante tener en cuenta los siguientes factores al seleccionar una base de medición de un activo o un pasivo y los ingresos y gastos relacionados:

- a. Cómo ese activo o pasivo contribuye a los flujos de efectivo futuros. Esto dependerá en parte de la naturaleza de las actividades de negocio llevadas a cabo por la entidad. Por ejemplo, si una propiedad es realizada por venta, se producirá un flujo de efectivo de esa venta, pero si una propiedad es utilizada en combinación con otros activos para producir bienes y servicios, la propiedad ayudara a producir los flujos de efectivo de la venta de los bienes y servicios.
- b. Las características del activo o el pasivo (por ejemplo, la naturaleza o extensión de la variación de los flujos de efectivo de la partida, o la sensibilidad del valor de la partida a los cambios en los factores de mercado u otros riesgos inherentes a esa partida).

6.55 Un factor que afecta la pertinencia de la información suministrada por una base de medición es el nivel de incertidumbre de la medición en la estimación de esa información. Un alto nivel de incertidumbre de la medición no impide el uso de una estimación que proporciona la información más relevante. Sin embargo, en algunos casos, el nivel de incertidumbre de la medición puede ser tan alta que una base de medición diferente puede proporcionar una información más relevante. Por otra parte, si una base de medición de un activo o un pasivo no proporcionaría información relevante, no sería apropiado reconocer el activo o el pasivo”.

- 2) Las empresas del sector palmero cosechan el fruto y de inmediato es vendido a las extractoras, ¿en esta circunstancia se requiere aplicar lo dispuesto en la NIC 2 o en la sección 13 de la NIIF pymes, sobre los inventarios?, de ser afirmativa la respuesta, ¿cuál sería el valor inicial de ese inventario? ¿qué variables o bases se deben aplicar para determinar este valor inicial?

En la medición inicial y posterior de los productos en el punto de cosecha se deberá aplicar lo establecido en la NIC 41 (Grupo 1) o en la Sección 34 de la NIIF para Pymes (Grupo 2).

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Descripción	Grupo 1	Grupo 2
Medición de los productos cosechados de activos biológicos	“Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra Norma que sea de aplicación.” (Negrilla fuera del texto). (NIC 41, p. 13).	“La entidad medirá los productos agrícolas, cosechados o recolectados de sus activos biológicos, a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 u otras secciones de esta NIIF. (Negrilla fuera del texto) (NIIF para Pymes, p. 34.9).
Medición de los inventarios	“De acuerdo con la NIC 41 Agricultura, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma”. (Negrilla fuera del texto). (NIC 2, p. 20).	La Sección 34 requiere que los inventarios que comprenden productos agrícolas, que una entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, deben medirse, en el momento de su reconocimiento inicial, por su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de su cosecha o recolección. Éste pasará a ser el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de esta sección. (NIIF para Pymes, p. 13.5).

En conclusión, tanto para una empresa del Grupo 1 o el Grupo 2, los productos cosechados de activos biológicos en el punto de cosecha deben ser medidos por el valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable menos los costos de venta estimados serán considerados como el costo del inventario en la fecha de su reconocimiento inicial. Para determinar el valor razonable menos los costos de venta del inventario se considerarán los precios estimados de venta de los productos, descontando de ellos los costos estimados de venta.

- 3) ¿Las empresas del sector palmero pueden aplicar a las plantas de palma de aceite anticipadamente la enmienda que emitió el IASB en Junio de 2014 a la NIC 16 y la NIC 41 que trata de "Agricultura planta productoras"? ¿Para realizar esta aplicación anticipada la entidad debe estar clasificada en grupo 1 o haber adoptado NIIF plenas?, ¿esta enmienda se puede aplicar a las empresas que están adoptando NIIF pymes?

La modificación referida no ha sido incorporada en el Marco Técnico Normativo del Grupo 1 (Decreto 2615 de 2014), por lo que las mejoras propuestas por el IASB aún no pueden ser aplicadas. Una entidad que aplique la NIIF para Pymes no puede aplicar estas excepciones, aun cuando si está habilitada para utilizar el costo como base de medición cuando no exista una medición fiable del valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

No obstante lo anterior, al establecer su política contable para la medición de los cultivos de palma, una entidad del Grupo 1 podría considerar la aplicación de los párrafos 19 y 20 de la NIC 1, que establece lo siguiente:

“19 En la circunstancia extremadamente excepcional de que la gerencia concluyera que el cumplimiento de un requerimiento de una NIIF sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

financieros establecido en el Marco Conceptual, la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 20, siempre que el marco regulatorio aplicable requiera, o no prohíba, esta falta de aplicación.”

“20 Cuando una entidad no aplique un requerimiento establecido en una NIIF de acuerdo con el párrafo 19, revelará:

- a. que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y rendimiento financiero y los flujos de efectivo;*
- b. que se ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto en el caso particular del requerimiento no aplicado para lograr una presentación razonable;*
- c. el título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza del apartamiento, incluyendo el tratamiento que la NIIF requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual, junto con el tratamiento alternativo adoptado; y*
- d. para cada periodo sobre el que se presente información, el impacto financiero de la falta de aplicación sobre cada partida de los estados financieros que debería haber sido presentada cumpliendo con el requerimiento mencionado”.*

- 4) Se requiere que el CTCP genere una instrucción o concepto claro, preciso y adecuado a las circunstancias reales que está viviendo el sector palmero con la implementación de las NIIF y que dicho concepto tenga una aplicación práctica y se pueda determinar la mejor medición para los activos representados en las palmas de aceite y demás cultivos que tienen el mismo tratamiento como por ejemplo los cultivos de caucho.**

El CTCP considerará su recomendación al elaborar el plan de trabajo semestral requerido por la Ley 1314 de 2009. No obstante lo anterior, los lineamientos para la contabilización de activos biológicos y productos cosechados en el punto de cosecha están suficientemente documentados en los marcos técnicos normativos que han sido expedidos. Para la determinación del valor razonable una entidad podrá aplicar lo establecido en la NIIF 13.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se cifó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,

WILMAR FRANCO FRANCO

Presidente

Proyectó: María Amparo Pachón P.
Consejero Ponente: Wilmar Franco F.
Revisó y aprobó: Wilmar Franco F., Gabriel Suarez C.

Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co

6



GD-FM-009 V8