

¿Valor razonable o el modelo del costo?

Desde la perspectiva de las plantas productoras y frutos



Luz Gonzales Cervan

Estudiante del décimo ciclo de la Facultad de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Católica del Perú, miembro del área de NIIF de la Revista Líder.



Rocío Salazar Prado

Egresada de la Facultad de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Católica del Perú, miembro del área de NIIF de la Revista Líder.

1. Introducción

Vivimos en un mundo globalizado, en donde la economía de los países ha promovido la incorporación de un referente común, por lo cual la contabilidad ha desarrollado un lenguaje para los negocios que facilite la comparación de la información económica y financiera.

En lo que concierne al desarrollo de actividad agrícola, las empresas “desarrollan la gestión de la transformación y recolección de activos biológicos para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales” (IASB 2016: 2). Frente a ello, la contabilidad ha tenido un cambio sustancial. En junio de 2014, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) oficializó las modificaciones de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NIC 41 *Agricultura*. A partir de dicha modificación, se requiere contabilizar las plantas productoras como propiedad, planta y equipo (IASB 2014: 17). Sin embargo, se seguirán manteniendo los frutos de las plantas y los animales vivos bajo el alcance de la NIC 41. Esta modificación entró en aplicación en enero de 2016 y consideramos pertinente el análisis de sus efectos en el presente artículo.

De esta manera, analizamos el impacto del cambio en el tratamiento contable de las plantas productoras, ya que,

... la **palma aceitera**, la cual se encuentra dentro de la etapa de crecimiento, es **considerada una planta productora**.

a partir de 2016, estarán regidas bajo el alcance de la NIC 16. Asimismo, se identificará las causas y efectos del cambio de contabilización del valor razonable al costo o revaluación. De este modo, es posible tener una base para proponer y recomendar los lineamientos suficientes que deben seguir las empresas para que brinden una mejor información financiera, lo cual repercutirá en una correcta toma de decisiones. Asimismo, planteamos la importancia y necesidad de que la Administración de las entidades agrícolas evalúe si sus activos biológicos cumplen con la definición de planta productora u otro activo biológico para su medición posterior.

En función de ello, en primer lugar, se diferenciarán los distintos conceptos dentro de la actividad agrícola, tales como producto agrícola, activo biológico y producto final. Cabe mencionar que dichos conceptos abarcan la definición de activo biológico y planta productora. En segundo lugar, se detallarán las causantes por las cuales el IASB tomó la decisión de considerar a la planta productora

bajo el Marco Normativo de la NIC 16. Asimismo, se analizará el impacto que ocasionaría dicho cambio en los EE.FF. Finalmente, manifestaremos nuestra opinión sobre dicha enmienda y brindaremos algunas recomendaciones a las entidades con plantas productoras.

2. Definiciones y conceptos dentro del proceso agrícola

Se entiende como producto agrícola a aquel producto proveniente de los activos biológicos de una entidad, y que se encuentra dentro de la etapa de cosecha o recolección; este puede ser un animal vivo o una planta. Sobre esta base, las plantas productoras estarán bajo la definición de activo biológico. Sin embargo, a partir de 2016, ya no se encuentran bajo el alcance de la NIC 41. Estas plantas vivas se utilizan en la elaboración o suministro de productos agrícolas; asimismo, se espera produzcan frutos por no menos de un año. Además, poseen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas; excepto por ventas incidentales de raleos y podas, se encontrarán bajo los lineamientos de la NIC 16.

La NIC 41 logra diferenciar cuáles no son plantas productoras, tales como

las plantas cultivadas para ser cosechadas como productos agrícolas (por ejemplo, árboles cultivados para su uso como madera), plantas cultivadas para generar productos agrícolas cuando existe más que una probabilidad remota de que la entidad cosechará también y venderá la planta como producto agrícola, de forma distinta a la venta incidental del producido de raleos y podas (por ejemplo, árboles que se cultivan por sus frutos o su madera); y cosecha anual (por ejemplo, maíz y trigo) (IASB 2014: 12).

Después de la etapa de cosecha o recolección, se considera dicho fruto como parte de inventario bajo el alcance de la NIC 2, ya sea como materia prima o como producto final.

Gráfico 1. Etapas del proceso agrícola del aceite de palma



Fuente: Elaboración propia

En el gráfico 1, se muestra el proceso agrícola para obtener el aceite de palma partiendo de la palma aceitera, la cual se encuentra dentro de la etapa de crecimiento y es considerada una planta productora. Con el tiempo, se encontrará dentro de la etapa de cosecha y se obtendrá la fruta recolectada, considerada como producto agrícola. Posteriormente, se desarrolla una etapa de proceso para lograr alcanzar una venta directa y obtener el producto final.

3. Cambio en la contabilización de las plantas productoras

Ante lo manifestado párrafos anteriores, a partir del 1 de enero de 2016, las compañías que posean plantas productoras –tales como viñedos, caña de azúcar, árboles de caucho y plantas de algodón– tendrán la obligación de contabilizarlas al costo, no al valor razonable. Cabe mencionar que dicha modificación es consecuencia del parecido existente entre las plantas productoras y los activos fabricados, así como por la ausencia de mercados para esta clase de activos, lo cual produce una dificultad y complejidad para medir las plantas productoras al valor razonable (IASB 2014:17). La razón por la cual no existe un mercado activo para las plantas productoras responde a que, en la mayoría de casos, este activo se adquiere con el terreno incluido; es decir, dichas plantas no se venden por sí solas, lo cual dificulta la determinación del valor razonable de las plantas productoras por sí mismas.

Por su parte, los frutos de las plantas productoras y animales vivos continuarán regidos bajo la NIC 41, debido a que sí existe un mercado activo para la venta de estos productos; en otras palabras, continuarán midiéndose al valor razonable. En relación con ello, cabe anotar que, de acuerdo con la NIIF 13, *Medición del Valor Razonable*, el valor razonable se define como “el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición” (IASB 2012: 489). La NIC 41 requiere que todos los activos biológicos se midan al valor razonable, porque “la transformación biológica de animales vivos o plantas ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales” (Helguera y otros 2005: 52) se refleja mejor mediante el valor razonable. Basándose en esto, el IASB consideró que, debido a que las plantas reproductoras maduras están totalmente desarrolladas y, por ello, además de generar productos, la transformación biológica ya no es significativa para la generación de beneficios económicos futuros, las plantas productoras deberán medirse al costo (2014: 21).

Ahora, en caso una entidad posea plantas productoras que aún no se encuentra dentro de su etapa de madurez y capacidad para producir frutos (en cantidades relevantes), esta debe valorizarlas de acuerdo con el costo acumulado incurrido en las mismas. Una vez alcanzada su madurez, las entidades deben medirlas según el “modelo del costo “ o con

el “modelo de revaluación” establecidos en la NIC 16. Asimismo, para efectos de “migrar” desde el alcance de la NIC 41 hacia el alcance de la NIC 16, las entidades pueden usar, para el reconocimiento inicial de las plantas productoras, el valor razonable como costo atribuido, tal como es permitido para propiedades, planta y equipo en la NIC 1 (Crouzet s/f).

4. Impacto en la presentación de información financiera

Las modificaciones realizadas con respecto a las plantas productoras solo afectarán concretamente a las entidades que las posean, puesto que, a partir de este año (2016), las plantas productoras se medirán al costo y no al valor razonable. Por lo tanto, uno de los cambios más importantes en el estado de situación financiera sería que los importes de los activos netos sean menores en el modelo del costo en comparación al modelo del valor razonable durante la primera parte de la vida productiva de una planta productora. Esto se debe a que los flujos futuros que pueden generarse por la planta productora y reflejarse en una medición del valor razonable serán probablemente mayores que el costo en el reconocimiento inicial. Asimismo, con el transcurrir del tiempo, se espera que los importes en libros, medidos de acuerdo a los dos modelos, se

Los **frutos** de las plantas productoras y animales vivos continuarán **regidos** bajo la **NIC 41**, es decir, se seguirán midiendo al **valor razonable**.

aproximen a tener el mismo valor numérico a medida que el activo se acerque al final de su vida productiva. Por otro lado, si una entidad aplica el modelo del valor razonable, el efecto sobre el resultado del período será variable (cambios en el valor razonable). Sin embargo, si una entidad aplica el modelo del costo, el efecto sobre el resultado del período es probable que sea más sistemático (depreciación, con posible deterioro de valor) (IASB 2014: 28).

5. Conclusiones y recomendaciones

Por todo lo expuesto, coincidimos con la evaluación realizada por el IASB, es decir, que las plantas productoras se encuentren regidas bajo la NIC 16 debido a las características similares a las de los activos fabricados. Sin embargo, existe un período en el cual las plantas productoras se encuentran en un proceso de crecimiento; por lo tanto, consideramos que es conveniente que, durante ese período, se midan al valor razonable, debido a que, como se mencionó en párrafos anteriores, este último refleja la transformación biológica de las plantas.

Por otro lado, recomendamos que la Administración realice una correcta evaluación sobre si sus activos biológicos cumplen con la definición de planta productora para su correcta medición. Asimismo, es necesario que las entidades que posean plantas productoras se aseguren de que sus sistemas sean eficientes, es decir, sean capaces de capturar los costos incurridos del activo. Finalmente, la entidad deberá tener en cuenta el momento en el cual empieza la depreciación de la planta productora; probablemente, este último dependa del tipo de planta. Este juicio debe estar claramente revelado (PwC 2014: 2).

Bibliografía

- CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB)
2016 *Norma Internacional de Información Financiera 41: Agricultura*. Londres: IFRS Foundation
- 2014 “Agricultura: Plantas Productoras. Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41”. *Agroinformática*. Consulta: 30 de junio de 2016.
http://agroinformatica.net/cw_site/images/files/ES%20Agriculture%20Bearer%20Plants%20Amends%20to%20IAS%2016%20and%20IAS%2041%20June%202014.pdf
- 2012 *Norma Internacional de Información Financiera 13: Medición del Valor Razonable*. Londres: IFRS Foundation.
- CROUZET, Jumil
s/a “¿Por qué se han introducido enmiendas a la IAS (NIC) 16 y a la IAS (NIC) 41 para las plantas portadoras o productoras de frutos?”. *Contadores Aic*. Consulta: 30 de junio de 2016.
<http://www.contadores-aic.org/index.php?node=1679>

- HELGUERA, Lorenzo y otros
2005 “Ajustes a los resultados económicos. Valorización de activos biológicos y productos agrícolas”. *Economía y Mercados*. Consulta: 30 de junio de 2016.
https://www.crowehorwath.net/uploadedfiles/cl/services/audit/ifrs-activos_biologicos.pdf
- PREEDY, Ruth
2015 “Conozcasus ABC de NIIF. Z es para zoológicos... no está en el alcance de la NIC 41, pero ¿Qué es?”. *Noticias NIIF - PricewaterhouseCoopers*. Consulta: 30 de junio de 2016.
<https://www.pwc.com/ia/es/publicaciones/noticias-NIIF/assets/noticias-NIIF-mayo-2015.pdf>
- PRICEWATERHOUSE COOPERS
2014 “In brief: las últimas noticias en información financiera. Enmiendas a la clasificación de plantas portadoras de frutos”. *PricewaterhouseCoopers*, agosto. Consulta: 30 de junio de 2016.
https://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/in_brief_b_activos_biologicos.pdf ■