

Impactos financieros en pequeñas y medianas empresas del sector avícola por la aplicación de la
sección 34 Activos Biológicos

Deifa Nory Monsalve Impatá

Evangelina Pulido Rodríguez

Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano

Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas

Especialización en Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría

Bogotá, D.C., 2015

Impactos financieros en pequeñas y medianas empresas del sector avícola por la aplicación de la
sección 34 Activos Biológicos

Deifa Nory Monsalve Impatá

Evangelina Pulido Rodríguez

Trabajo de grado para optar al título de Especialista en Estándares Internacionales de
Contabilidad y Auditoría

Asesor

Jorge Suárez Tirado

Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano

Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas

Especialización en Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría

Bogotá, D.C., 2015

Contenido

Resumen	4
Abstract	5
Introducción	6
Análisis histórico en Colombia	9
Breve descripción del proceso productivo avícola	11
Contabilidad local y convergencia a normas internacionales de contabilidad	13
PCGA en Colombia	14
Sección 34 NIIF para PYMES	15
Estudio de caso: Empresa Pollo Andino S.A.	18
Breve reseña de la compañía Pollo Andino S.A	18
Breve descripción del proceso productivo y su tratamiento contable actual en la empresa Pollo Andino, bajo PCGA en Colombia	19
Resumen del proceso contable actual de la empresa Pollo Andino bajo norma internacional.	25
Análisis de variaciones e impactos para la empresa con la aplicación de la sección 34.	28
Conclusiones	34
Referencias	36

Resumen

Con la aplicación de las normas internacionales de información financiera, las empresas que desarrollan actividades agrícolas del sector avícola, sufren algunos cambios a nivel tecnológico, financiero y tributario; al pasar de un modelo de costo al modelo de valor razonable; el reconocimiento de diversos conceptos como el deterioro, el cual no está contemplado en la norma local, generando variaciones en los estados financieros debido a las diferentes bases contables y fiscales. Algunos cambios se ven reflejados en la contabilización de productos del proceso productivo tales como: gallinas reproductoras en levante, gallinas reproductoras en etapa de postura, huevo incubable y pollo de engorde, en la presentación de información adecuada a la norma internacional, por considerarse que proporciona información relevante a los inversionistas, prestamistas y acreedores; así mismo en la evaluación para aplicar el método de valorización del costo de los activos biológicos, buscando determinar cuál es el valor que se acerca a la mejor estimación y en el cálculo de los deterioros para tener un valor actual en los rubros del balance.

En este trabajo se realiza un análisis de los cambios que sufre la información contable y financiera en diferentes etapas como el reconocimiento, medición, presentación y revelación, dada la adopción de las Normas Internacionales de información Financiera (NIIF) para PYMES del sector avícola con la aplicación de la norma internacional sección 34 Activos biológicos, logrando identificar el impacto financiero (económico, contable, tributario) referentes a los costos involucrados en el manejo de dichos activos tales como: mortalidad, mermas, enfermedades fitosanitarias y otros aspectos relacionados con el manejo de animales vivos.

Palabras clave: activo biológico, sector avícola, impacto financiero.

Abstract

With the application of the international procedure of financial information, the companies that develop agricultural activities of the poultry sector, suffer some changes to technological, financial and tributary level; on having happened from a model of cost to the model of reasonable value; he recognition of diverse concepts like the deterioration, which is not contemplated in the local norm, generating variations in the financial statements due to the different countable and fiscal bases. Some changes meet reflected in the accounting of such products of the productive process as: Breeding hens in east, breeding Hens in stage of position, egg incubable and chicken of puts on weight, in the presentation of information adapted to the international norm, for be thinking that it provides relevant information to the investors, lenders and creditors; likewise in the evaluation to apply the method of valuation of the cost of the biological assets, seeking to determine which is the value that approaches the best estimation and in the calculation of the deteriorations to have a current value in the items of the balance sheet.

This work realizes an analysis of the changes that suffers the countable and financial information in different stages as the recognition, measurement, presentation and revelation, given the adoption of the International Procedure of Financial information (NIIF) for SMES of the poultry sector with the application of the international norm section 34 biological Assets, managing to identify the financial impacts (economic, countable, tributary) modals to the costs involved in the managing of the such above mentioned assets as: mortality, wastages, phytosanitary diseases and other aspects related to the managing of alive animals.

Key words: Biologically active, Financial impact, Poultry.

Introducción

El objetivo general del presente trabajo es identificar y analizar los impactos financieros en las PYMES del sector avícola, con la aplicación de la sección 34 Activos Biológicos, realizando un estudio de caso en la empresa Pollo Andino S.A.

Lo anterior será alcanzado por medio del desarrollo de tres apartados que a su vez estructuran el documento. En la primera sección del trabajo se presenta un marco teórico con el fin de fundamentar el análisis y medición de los impactos propuestos. En esta sección se abordan definiciones básicas relacionadas con el proceso productivo, manejo contable, definiciones de costos e inventarios. En la segunda sección se presentará un diagnóstico comparativo de las cifras de los inventarios y activos fijos bajo norma local con activos biológicos bajo norma internacional. En la tercera sección se presenta el análisis e impacto financiero para la empresa objeto de estudio, sobre los resultados obtenidos en el estudio de caso.

La adopción de las normas internacionales de información financiera involucra algunos cambios en las organizaciones a nivel tecnológico, tributario y financiero. Tal situación no es ajena en las sociedades del sector agrícola relacionadas con la avicultura y cuya actividad implica transformación biológica de animales; estos cambios se materializan por pasar de un modelo de costo al modelo de valor razonable, igualmente por el reconocimiento de diversos conceptos como el deterioro, el cual no está contemplado en la norma local, y por la variación en la presentación al pasar de ser inventarios y activos fijos a catalogarse como activos biológicos.

Con base en lo anteriormente expuesto se observó una situación problemática susceptible de ser estudiada y analizada a partir de los conocimientos adquiridos en la Especialización en

Estándares Internacionales de Contabilidad y Auditoría, por lo que surge la siguiente pregunta:

¿Cuáles son los impactos financieros en pequeñas y medianas empresas del sector avícola por la aplicación de la sección 34 Activos biológicos? Este problema se sustenta en que si bien las empresas al adoptar la normativa internacional y preparar sus estados financieros convertidos a NIIF presentan unas variaciones significativas en su reconocimiento y medición, estas deben ser cuantificadas y analizadas para evaluar el impacto financiero.

Por lo anterior se analizará la aplicación del método de valorización del costo de los activos biológicos en los diferentes procesos productivos tomando como referencia puntualmente el correspondiente a pollo de engorde, buscando determinar cuál es el valor que se acerca a la mejor estimación del costo; adicionalmente realizando el cálculo del deterioro que se puede generar por factores tales como mortalidad, mermas, enfermedades fitosanitarias y otros aspectos relacionados con el manejo de animales vivos. Lo anterior para establecer un valor ajustado a la realidad en los rubros del balance e identificando las variaciones en la presentación de la información conforme a la norma internacional vs la normativa local.

Con la realización del presente trabajo se puede concluir que se presentan diferencias entre la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia (PCGA) y la Norma Internacional de Información Financiera sección 34 entre las cuales se encuentra la medición, al pasar del método del costo al método del valor razonable tanto en el reconocimiento inicial como posterior; este cambio implica que el ajuste de los inventarios al valor razonable genere unos ajustes en los costos de los mismos y esta diferencia va directamente al estado de resultado integral. En cuanto al reconocimiento, las diferentes etapas del proceso se reconocen

como activos biológicos antes de la cosecha o recolección y posteriormente pasan a ser materias primas o producto terminado disponible para la venta.

Además se tiene una variación en cuanto a la presentación en el estado de situación financiera y en el estado de resultado integral, finalmente se tienen las revelaciones, las cuales determinan con mayor exactitud, claridad y detalle el contenido y manejo de cada una de las cuentas que componen los estados financieros, lo cual varía respecto a la normativa local que no tenía este nivel de detalle y exigencia frente a las notas de los estados financieros.

Generalidades del sector avícola en Colombia

El marco teórico del presente trabajo se apoya en investigaciones y análisis que se han realizado sobre el tratamiento contable de los activos biológicos y la producción agrícola, partiendo del hecho que hoy en día se reconocen estos bienes bajo el modelo del costo histórico, y pasarán a ser valorados bajo el método de valor razonable, con el fin de determinar si es viable la aplicación del estándar.

En la actualidad el sector avícola presenta dificultades financieras debido a que los costos son influenciados por diversos factores tales como: La volatilidad del dólar que afecta el precio de las materias primas las cuales participan en un 90% del costo directo de las aves (alimento balanceado); el agotamiento de la exención que se tiene para la importación de las materias primas, lo cual hace que estas sean importadas con arancel, incrementando el precio de compra; otro aspecto relevante que se debe tener en cuenta es la normatividad ambiental que hace que las empresas legalmente constituidas del sector avícola estén en desventaja con los que ejercen la actividad informalmente, toda vez que a las empresas formalizadas les son impuestas condiciones de bioseguridad bastante exigentes por la inocuidad del producto, teniendo en cuenta que debe garantizar que es apto para el consumo humano. Además el precio de venta no es asignado por las empresas, pues este se determina por el mercado mediante la oferta y demanda, razón por la cual los mayores costos no los asume el consumidor sino el productor.

Análisis histórico en Colombia

La actividad avícola en Colombia desafortunadamente carece de historia escrita que nos cuente quiénes han sido sus pioneros, qué colaboración han prestado los diferentes gobiernos en

su desarrollo, cuándo se realizaron las primeras importaciones, etc., que sirvieron de base inicial a la explotación actual.

García (1996) afirma que la industria avícola en Colombia es una actividad de iniciativa “particular”, al inicio no había ninguna experiencia técnica en el sector público ni privado, las dificultades y grandes problemáticas que casi cíclicamente se presentan en el mercado, han hecho desaparecer la explotación artesanal y han dado paso a los términos industria, rendimiento, costos, producción por volumen, tecnificación, integración, mecanización, sistematización, formulación balanceada, manejo, sanidad y en general aparece la eficiencia.

Según Rivera et al. (2011), los orígenes del sector avícola colombiano se remontan aproximadamente a 1940, cuando se empezaron a industrializar las 29 granjas de cría de pollos para el comercio; a partir de entonces ya no solo se hablaba de la industria del pollo, sino también del huevo y de otros productos derivados de este. “Con el transcurso de los años las empresas avícolas invirtieron grandes capitales en la modernización de sus plantas de producción; así consiguieron que sus productos adquirieran valor y fueran más competitivos en el mercado colombiano de las carnes. Lograron también que los costos bajaran significativamente, y con ellos los precios. La carne de pollo fue ganándole terreno a la bovina, que era la más consumida por los colombianos, hasta el punto de que hoy en día es mayor el consumo per cápita de productos avícolas que de productos derivados de los bovinos” (Rivera et al., p. 4).

En las últimas décadas la industria avícola ha tenido un crecimiento considerable; al convertirse el pollo en un producto de consumo masivo, obligó a las empresas a modernizarse realizando una producción integral para lo cual cuentan con granjas para el levante de las

gallinas reproductoras, engorde de pollo, planta de incubación, planta para beneficio, cuartos fríos y canales de distribución.

Las empresas avícolas son grandes generadoras de empleo, puesto que en el proceso productivo utilizan mano de obra calificada como médicos veterinarios, administradores, contadores, ingenieros de alimentos y no calificada como mecánicos, electricistas, técnicos en refrigeración, campesinos, obreros y trabajadores independientes como cargadores, vacunadores, transportadores. El proceso de producción avícola se divide en varias etapas descritas a continuación.

Breve descripción del proceso productivo avícola

Compra para levante: La Compañía compra a terceros lo que comúnmente se denomina “un paquete”, el cual está constituido por un cierto número de hembras y machos reproductores de 1 día de edad, las cuales se ubican en el galpón, esta etapa dura aproximadamente 24 semanas, dependiendo entre otros factores del clima y de la genética de cada animal.

Postura: Se da un tratamiento especial tanto a las hembras como a los machos mediante suministro controlado de Alimento balanceado para aves y de estímulos con luz en ciertos periodos así como un manejo en el periodo posterior al pico de postura, con el fin de que al aparearse, se puedan obtener huevos fértiles de los que saldrán pollos de engorde con cualidades específicas para la producción de carne. La duración aproximada en esta etapa es de 40 semanas.

Incubación: Se separan los huevos fértiles que son aptos de los no aptos, para proceder a incubar los primeros, pues no todos los huevos que produce la hembra se pueden incubar (por su

tamaño, forma, color, etc.), este periodo finaliza con el nacimiento del pollo, el cual es llevado a la granja para su engorde.

Engorde de pollo: Se manejan los pollos que acaban de nacer, mediante su alimentación y tratamiento especial, con el fin de obtener carne de pollo para su posterior venta. Esta etapa dura entre 35 a 45 días.

Beneficio de aves: Se transportan los pollos a la planta de beneficio y allí se procesan para obtener el producto terminado, es decir, carne de pollo y finalmente esta es comercializada a terceros.

Gráfica 1. Síntesis del proceso productivo



Fuente: Elaboración propia.

Contabilidad local y convergencia a normas internacionales de contabilidad

La contabilidad en el sector avícola difiere de la contabilidad de comerciantes básicamente en el manejo de algunos inventarios de productos en proceso, porque las granjas se encuentran ubicadas en sectores rurales por las condiciones de bioseguridad, lo que dificulta el acceso a la tecnología de internet y esto no permite tener unos reportes de consumos diarios; adicionalmente en Colombia no hay un software de información desarrollado que permita obtener datos de consumo en línea por manejo de la edad y mortalidad del pollo, y al final del proceso tampoco existe software que permita costear asignándole un costo a cada presa (pechuga, alas, pierna pernil) de acuerdo a la participación en el proceso. En cuanto al manejo de las gallinas reproductoras por tratarse de seres vivos, se agotan y bajo norma local se amortizan de acuerdo al número de huevos producidos, y no se deprecian como en otras empresas ocurre con un activo fijo normal.

Ramos (2011), Gerente General de la Corporación Ramos S.A.C, empresa especializada en el diseño de sistemas de costos, en su artículo sobre los costos en la avicultura publicado en actualidad avipecuaria afirma: “La casi totalidad de empresas avícolas no cuentan con sistemas de contabilidad de costos articulados con la contabilidad general que sean una fuente de información confiable. Hablar de costos en la avicultura es hablar de un tema bastante complejo, problemático, de uno de los requerimientos más importantes, pero del que generalmente adolecen las empresas por una serie de razones que comentaremos más adelante. Pese a la tecnología disponible, en costos aún nos encontramos en una etapa bastante elemental. Aún muchos realizan la determinación del costo de venta de manera empírica y global. Cuando hablamos de determinación de costos, estamos asumiendo que los procedimientos para obtenerlos están ligados a la contabilidad general, pues al final la suma de todo lo que se obtiene en detalle, esto es lote por lote, producto por producto o carga por carga, debe estar conciliada con los totales que se obtengan en los registros contables.”

PCGA en Colombia

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia (decreto 2649 de 1993) establecían que si las empresas avícolas en su proceso productivo levantaban pollonas para utilizarlas en su producción de huevo comercial o fértil, el costo de producción o de adquisición debería llevarse a Propiedad, planta y equipo- semovientes. A estas cuentas se llevaban todos los costos y gastos causados hasta el momento en que el lote de aves se venda o inicia postura, tales como alimento concentrado, medicamentos, vacunas, mano de obra, etc.

Cuando el lote iniciaba postura, se debería abonar el agotamiento acumulado por cada huevo producido con cargo al costo si los huevos fértiles se vendían o a inventario - huevo fértil si los incubamos.

Todos los costos en que se incurra durante el mes por los lotes que están en postura se llevarán también al inventario - Huevo Fértil y al final de cada mes, por el sistema de inventarios, se sacaba el costo real del huevo Fértil (amortización de las gallinas más concentrado, insumos, etc.) que dividido por el número de huevos fértiles aptos para ser incubados, nos dará el costo de cada huevo incubable que se trasladaba como débito al inventario - Pollito de un día con abono al inventario - huevo fértil; a esta misma cuenta inventario-pollito de un día, se llevaba la maquila de incubación, transporte, etc.; se acreditará cuando las aves sean sacrificadas con cargo a la cuenta inventario producto terminado-Pollo sacrificado o al costo de ventas del respectivo lote si se venden en pie.

En cuanto a los costos directos por concepto de materias primas (Maíz, sorgo, soya, etc.), en el sector avícola estos se imputan a los productos de acuerdo a los comprobantes de consumo

y los costos de mano de obra y gastos de fabricación, se distribuyen entre los productos terminados utilizando el costo de unidades producidas.

Por su parte, el reconocimiento contable, medición y revelación de la información financiera bajo norma local se basa entre otros, en el decreto 2649 de 1993, y se considera que la aplicación de esta norma en la cual se sustentan los principios, normas y reglas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, coadyuva para que la información contable y financiera revele la realidad económica de la compañía, la cual es fundamental para la toma de decisiones.

Otra norma relevante para el desarrollo del trabajo es el decreto 2650 de 1993, con la aplicación de este decreto se busca clasificar, identificar, registrar e informar en forma clara y comparable las operaciones de las compañías buscando la uniformidad de los reportes de información contable.

Sección 34 NIIF para PYMES

La contabilización del proceso productivo en el sector avícola tendrá un cambio significativo al implementar la NIIF para Pymes, ya que la sección 34 plantea los parámetros para el manejo de los activos biológicos y de acuerdo a la descripción del proceso productivo, desde el comienzo del ciclo de producción y hasta el momento del sacrificio, las aves se deben registrar en el rubro de activos biológicos.

En cuanto a la normatividad internacional, las condiciones para pertenecer al grupo 2 según la clasificación que se realizó en Colombia para la adopción de normas internacionales cuyos parámetros fueron definidos en el decreto 3022 de 2013, son entre otras que las empresas no coticen en bolsa, no sean entidades de interés público, no sean subordinadas o sucursales de

una compañía nacional o extranjera que aplique NIIF plenas, no realice importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o ventas y si desarrollan actividades relacionadas con activos biológicos, deben aplicar la sección 34 de actividades especiales (agrícola - extracción y concesión de servicios) de la NIIF para Pymes.

En esta norma se establece que la medición debe hacerse a valor razonable de los activos biológicos menos los costos de venta, o al costo menos depreciaciones acumuladas y pérdidas por deterioro cuando el valor razonable no sea fácilmente determinable; además deja claro que para reconocer un activo biológico debe corresponder a sucesos pasados sobre los cuales es probable que fluyan beneficios económicos futuros para la entidad.

Otro de los grandes cambios bajo la nueva normatividad es la forma de medir los activos biológicos. En la norma local la medición se ha realizado por el método de costo histórico, mientras que ahora se hará al valor razonable y este se determina teniendo en cuenta el precio de mercado menos otros costos necesarios para llevar los activos al mercado. Esta norma exige que todos los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos, sean llevados como parte del resultado neto del período, dicha ganancia o pérdida se puede dar por cambios en los atributos físicos del ave o por cambios en el precio del mercado. Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable.

Igualmente la entidad debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el periodo corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

Un documento relevante para el análisis es el emitido por la Superintendencia de Sociedades, la cual realiza un diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares internacionales de contabilidad e información financiera en las empresas del sector real, este documento arroja consideraciones importantes que las empresas deben tener presentes al realizar el proceso de adopción de normas internacionales de contabilidad e información financiera.

Adicionalmente esta Superintendencia utilizó una herramienta que le permitió realizar diferentes modelos de análisis y simular el impacto financiero, así mismo se realizan las conclusiones y recomendaciones. Estos análisis y conceptos respecto de las variaciones en aplicación de las normas internacionales e impactos en los diferentes sectores de la economía dan un soporte a las empresas en el proceso de armonización.

Estudio de caso: Empresa Pollo Andino S.A.

Breve reseña de la compañía Pollo Andino S.A

Pollo Andino es una compañía productora, transformadora y comercializadora de pollo, que cuenta con una presencia en el mercado Colombiano desde hace 33 años, logrando posicionarse hoy como una de las principales empresas del sector avícola colombiano.

Sus orígenes se remontan a 1976, año en el cual tres empresarios decidieron asociarse y dar impulso a su iniciativa productiva en el municipio de Nemocón, con el proceso de levante y engorde de 500 pollos. Al cabo de un año la empresa ya producía alrededor de 6.000 aves augurando su crecimiento. A la luz de la dinamización del negocio, dos años más tarde la compañía decidió incursionar en la producción y venta de pollo procesado. Para ese entonces se contaba con tan solo 10 empleados que en promedio sacrificaban 50 pollos por día para satisfacer la demanda del primer cliente bogotano de la compañía (Pollo Andino S.A, 2015).

En 1980 Pollo Andino S.A. adquirió su primera planta de sacrificio en donde en un periodo de 3 meses se logró procesar 500 aves diarias. El 15 de septiembre de ese año la planta fue inaugurada oficialmente y se dio paso a la ampliación del personal requerido para atender la expansión de la empresa. Los seis años siguientes la empresa se dedicó a optimizar diferentes procesos y a promover la continua innovación en infraestructura y equipos; por ejemplo, con la adquisición de una línea de producción en cadena y equipos de procesamiento semi-automatizado.

Cabe resaltar que en 1987 la compañía adquirió la primera granja, con lo cual logró integrar todo el proceso de producción, transformación y comercialización de pollo asegurando

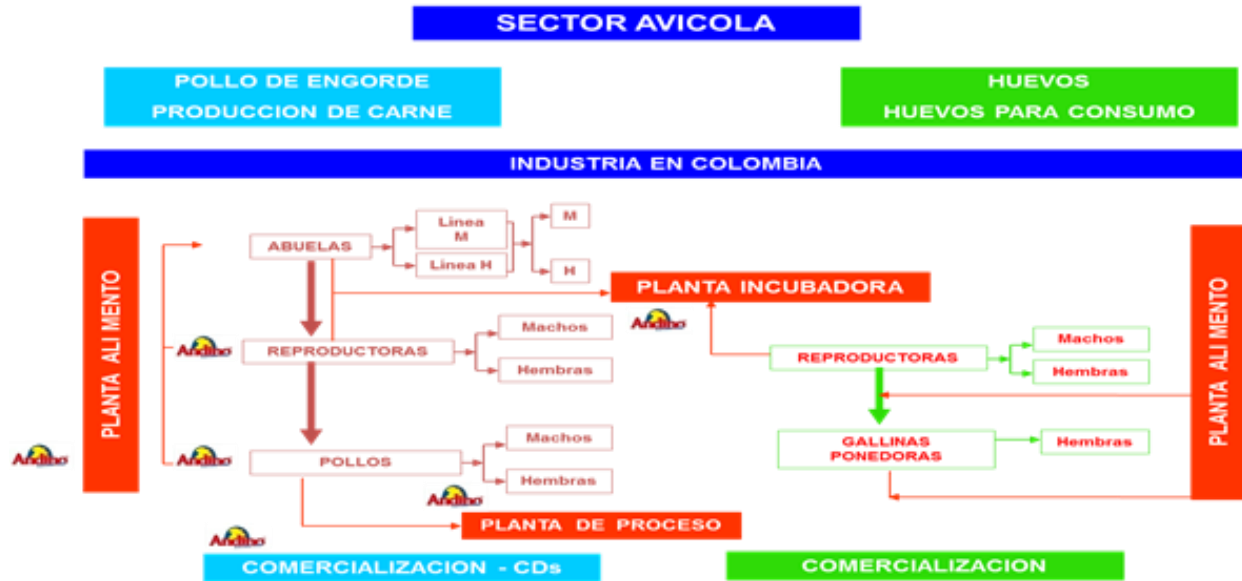
una excelente calidad y, que, posteriormente en 1998 se inició la construcción de una nueva planta de beneficio con capacidad de sacrificio de 6.100 pollos por hora (Pollo Andino S.A, 2015).

En la actualidad la empresa tiene presencia en el centro, sur y oriente del país a través de 14 centros de distribución y 14 puntos de venta ubicados en varios municipios de Cundinamarca, Bogotá, Villavicencio, Girardot y Neiva.

Breve descripción del proceso productivo y su tratamiento contable actual en la empresa Pollo Andino, bajo PCGA en Colombia

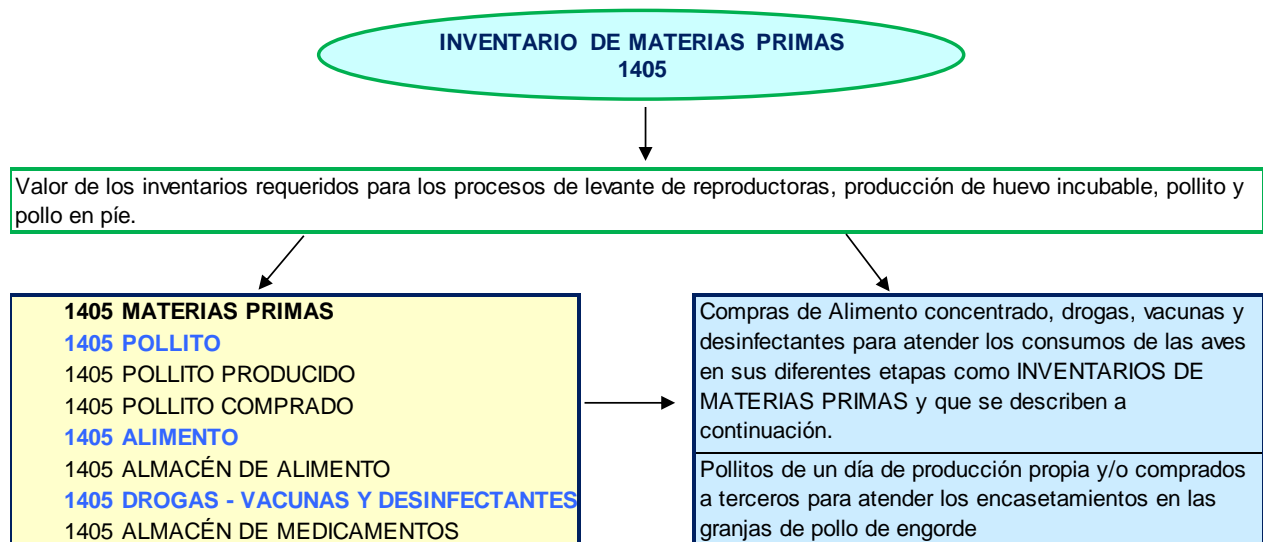
La compañía actualmente bajo las normas contables locales no establece una categoría separada para activos biológicos ni para productos agrícolas. Este tipo de activos se identifican como semovientes y plantaciones agrícolas. Los costos de las reproductoras en levante y postura en proceso pre-productivo y productivo por tener una vida útil superior a un año, se reconocen en la cuenta de propiedades, planta y equipo. Una vez las reproductoras se encuentren en etapa productiva, se trasladan a la cuenta de ponedoras amortizables, de propiedad, planta y equipo y se amortizan de acuerdo a la proyección de postura establecida por la casa genética.

Gráfica 2. Proceso productivo Pollo Andino S.A



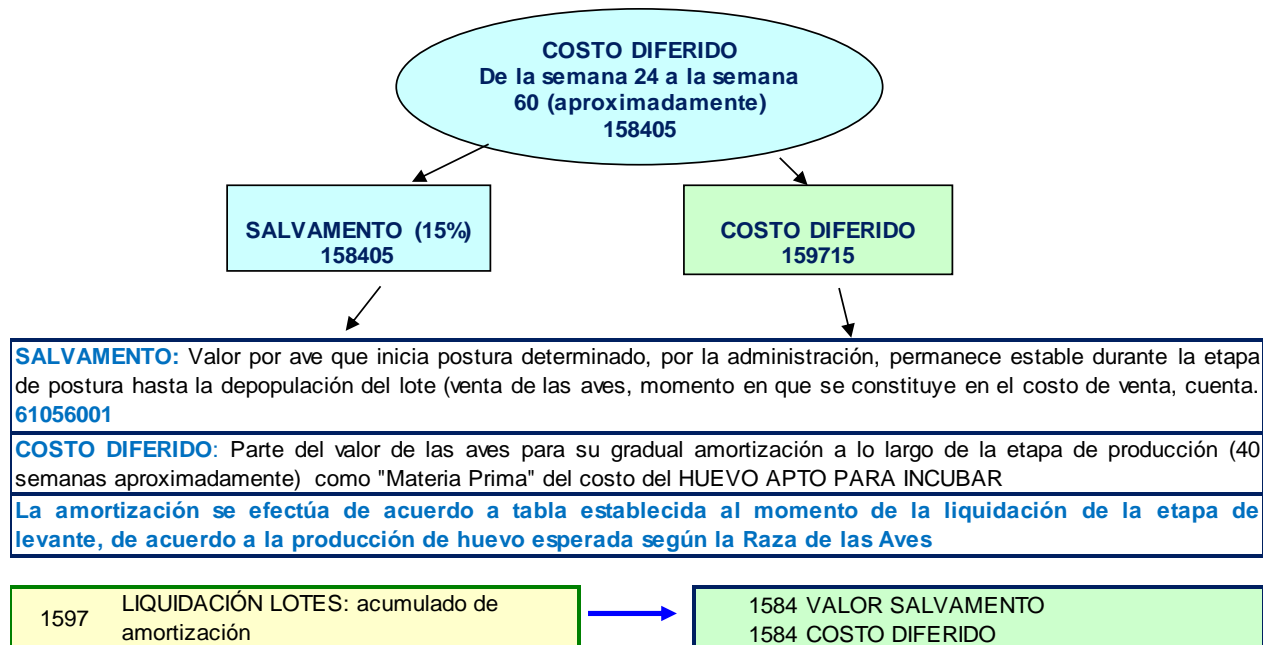
Fuente: Pollo Andino S.A (2015)

Gráfica 3. Diagrama de la cadena de valor para la producción de pollo





Se incluye lista de granjas con detalles de capacidad



PRODUCCION HUEVO APTO PARA INCUBAR 1405

Corresponde a la etapa productiva de las aves, período en el cual se determina mensualmente el costo de los huevos producidos los cuales son tomados de los registros hechos en granja
La liquidación del costo de huevo se efectúa mensualmente mediante plantilla de liquidación según el centro de costos y el referenciado que corresponda para ser trasladado al INVENTARIO

1597	COSTO DIFERIDO (Aves)
1405	ALMACÉN DE ALIMENTO
1405	ALMACÉN DE MEDICAMENTOS
7201	GASTOS DE PERSONAL
7360	DEPRECIACIONES
73	SEGUROS
7320	ARRENDAMIENTOS
73	SERVICIOS PÚBLICOS
73	SERVICIO DE BENEFICIO
73	GASTOS DE OPERACIÓN
73	MANO DE OBRA EXTERNA
73	ENVASES Y EMPAQUES
73	TRANSPORTE
73	TRANSPORTE, FLETES Y ACARREOS
73	MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN
73	EQUIPOS MENORES
73	OTROS
73	DIRECCIÓN TECNICA
73	DISTRIBUCION DE GASTOS
73	OTROS
73	CONTRATOS DE SERVICIOS

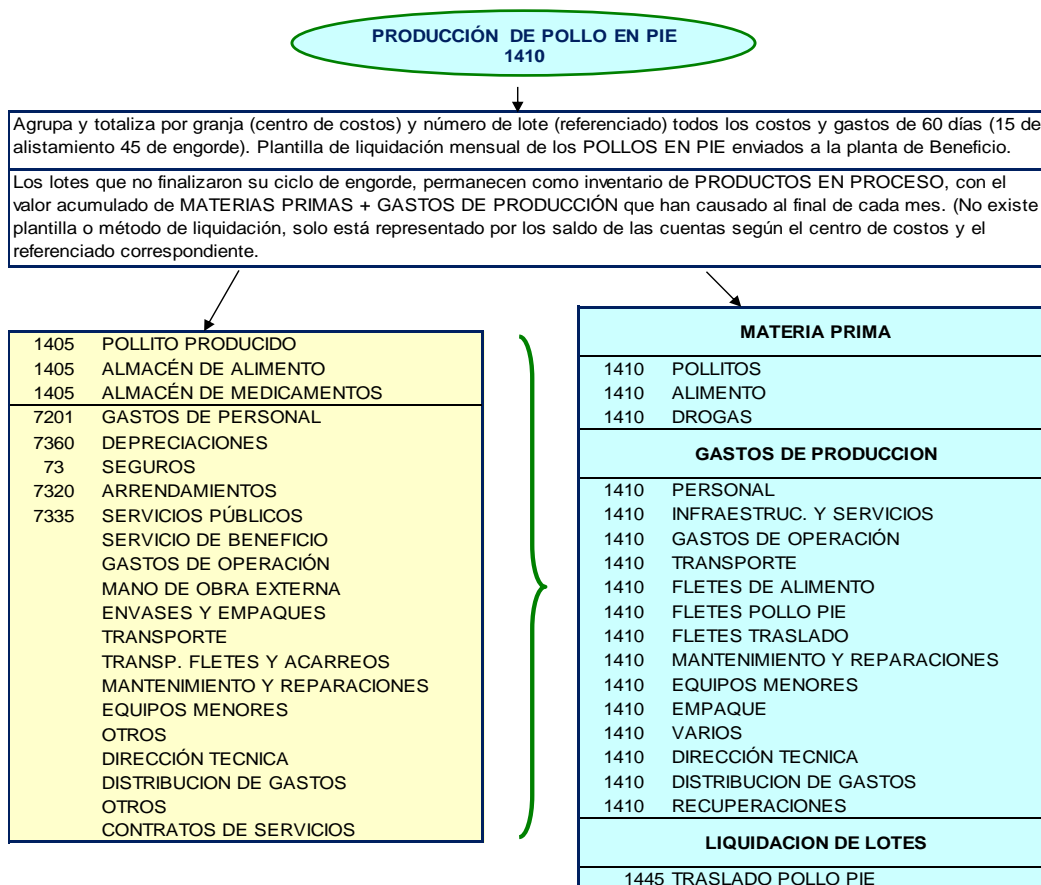
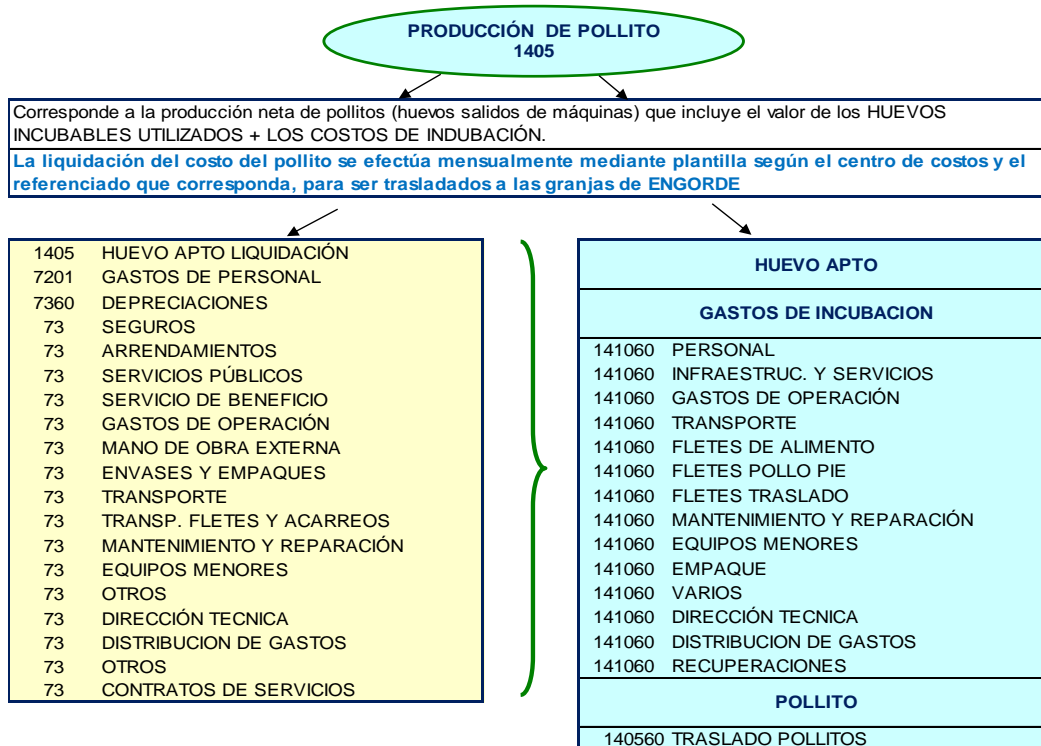
MATERIA PRIMA	
141040	AMORTIZACION AVES
141040	ALIMENTO
141040	DROGAS
GASTOS DE PRODUCCION	
141040	PERSONAL
141040	INFRAESTRUCTURA Y SERVICIOS
141040	GASTOS DE OPERACIÓN
141040	TRANSPORTE
141040	FLETES DE ALIMENTO
141040	FLETES POLLO PIE
141040	FLETES TRASLADO
141040	MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN
141040	EQUIPOS MENORES
141040	EMPAQUE
141040	VARIOS
141040	DIRECCIÓN TECNICA
141040	DISTRIBUCION DE GASTOS
141040	RECUPERACIONES
HUEVO APTO	
1405	HUEVO APTO LIQUIDACIÓN

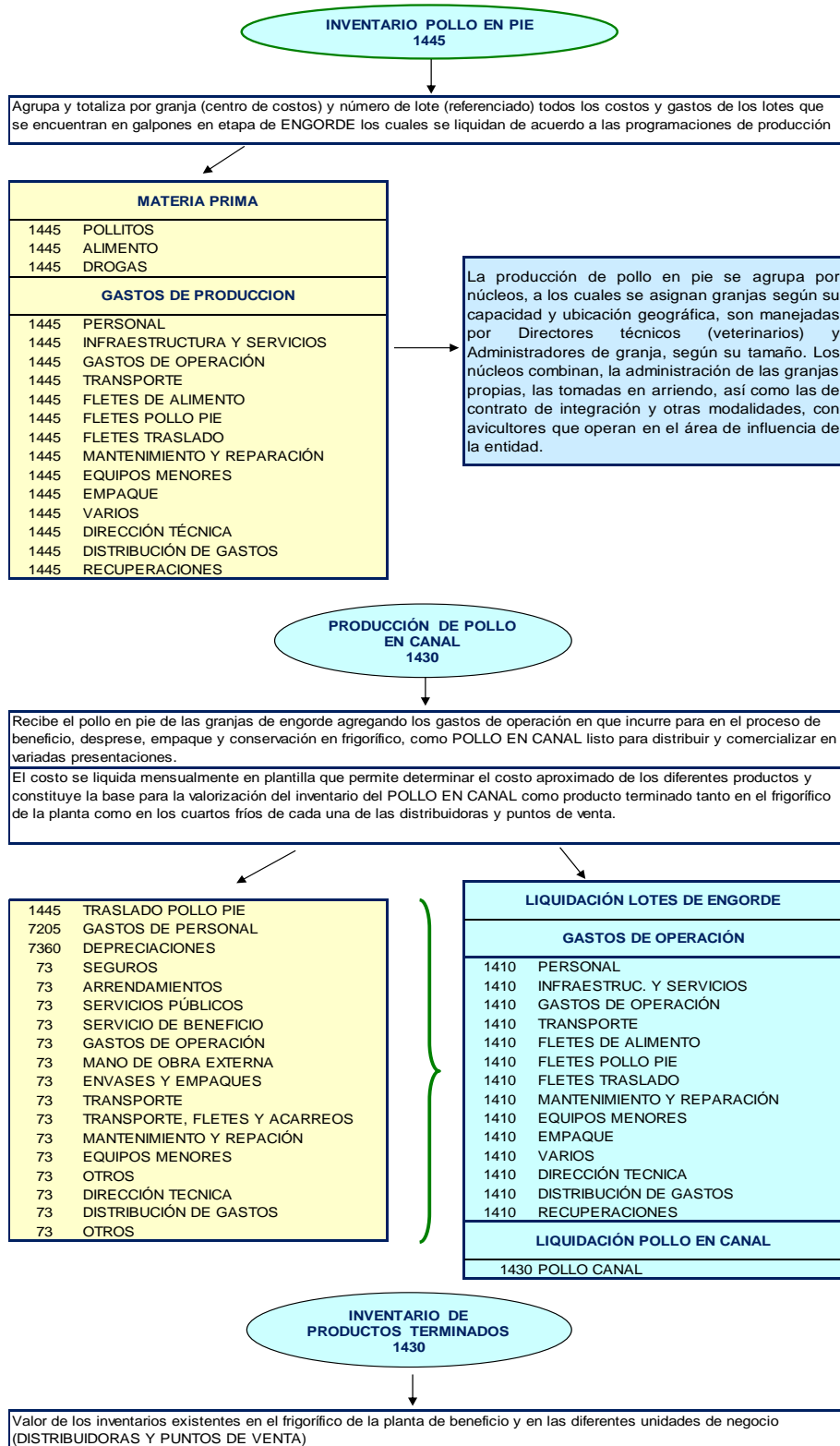
INVENTARIOS DE HUEVO APTO PARA INCUBAR

HUEVO APTO EN GRANJAS 1405

HUEVO APTO en máquinas y cuarto frio 1405

HUEVO APTO EN GRANJAS	
Recibe el costo total de la producción de huevo según el centro de costos y el referenciado al que corresponde. Permitiendo determinar las existencias y los traslados a máquinas para la producción de pollitos	
Represent Cargo cta.	1410 Costeo inventario en proceso
Abono cta.	1405 inventario de huevo apto
HUEVO APTO EN MÁQUINAS Y CUARTO FRIO	
Recibe el costo de los huevos aptos llevados a máquinas para la producción de pollitos y permite establecer las existencias de éstos al finalizar cada mes	
Represent Cargo cta.	1410 Costeo inventario en proceso
Abono cta.	1405 inventario de huevo apto





Fuente: Elaboración propia.

Resumen del proceso contable actual de la empresa Pollo Andino bajo norma internacional.

En la Sección 34 actividades especiales se 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.

Reconocimiento: La entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola sí, y solo sí:

La entidad controla el activo como resultado de sucesos pasados.

- Sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo.
- El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

Medición bajo el modelo del valor razonable: La Sección 34 exige que los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos sean incluidos como parte de la ganancia o pérdida del periodo en que tenga lugar. En el modelo contable se reconoce y mide el crecimiento biológico utilizando valores razonables corrientes, se informa de los cambios del valor razonable a lo largo del período que va desde la plantación hasta la recolección.

Al aplicar el modelo de valor razonable cualquier cambio en el valor contable del activo biológico, bien sea positivo o negativo, afecta de manera inmediata los resultados de una Compañía, bien sea que el activo disminuya su capacidad productiva o muera, el efecto de estas situaciones se vería reflejado de manera inmediata mediante la corrección del valor razonable.

Determinación del valor razonable: La determinación del valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo la edad o la calidad. La entidad seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

Para realizar dicha valoración se utilizará la siguiente jerarquía de medidas, las cuales representan un precio de mercado para el activo en función de las expectativas actuales:

1. Precio del activo en un mercado activo.
2. Precio de transacción reciente para el activo si no hay un mercado activo.
3. Los precios de mercado para activos similares, ajustados por los puntos de diferencias.
4. Puntos de referencia del sector.
5. Valor presente de los flujos futuros que se espera sean generados con el activo.

Adicional a la jerarquía anterior, se deberá tener en cuenta la ubicación y condición de un activo para calcular el valor razonable.

Así mismo, la aplicación del método de valor presente de flujos futuros que se espera sean generados con el activo, se concluye que es inmaterial tal como se expone en el cuadro número 1, donde se muestra el cálculo del valor neto de la inversión la cual se realizó tomando la tasa de descuento promedio manejada por la empresa en sus obligaciones financieras del giro

normal del negocio, este cálculo arroja que el valor presente neto se desviaría en un 0,88% lo cual no es representativo para realizar la aplicación de este método. Lo anterior se da por el proceso de pollo que tiene una duración aproximada de 40 días que son periodos de rotación muy cortos para la aplicación de este método.

Cuadro 1: Cálculo del valor presente de los flujos futuros

la tasa de interes corresponde a crédito de consumo

Tasa de interes del mercado para créditos de consum	19,17%
Valor	\$ 595.902.468
Tasa de interes anual - promedio empresa	8,00%
Tasa de interes mensual	0,67%
Tasa de descuento dia	0,02%
Días	40

Valor presente	-\$ 590.629.613
Interes	\$ 5.272.855
Porcentaje de incremento	0,88%

Fuente: Elaboración propia.

Limitación para determinar el valor razonable de los Activos: Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada, solo en el 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 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.

Ganancias y pérdidas: Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta o por un cambio en el valor del costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en que aparezcan.

Análisis de variaciones e impactos para la empresa con la aplicación de la sección 34.

Para el estudio de caso realizado en la empresa Pollo Andino S.A., se desarrolla un ejercicio tomando como base cuatro lotes de pollo, donde se muestran los costos por lote y las diferencias entre los PCGA en Colombia con la sección 34 de actividades especiales (activos Biológicos). Al cierre del periodo los datos fueron:

Cuadro 2: Costos por lote en las diferentes edades

LOTE	FECHA ENCASSETAMIENTO	EDAD DE LAS AVES	# AVES ENCASSETAS	VALORIZACIÓN AL COSTO
A	26/12/2014	5	55.000	79.621.358
B	19/12/2014	12	44.500	100.710.115
C	15/12/2014	16	113.000	315.707.347
D	27/11/2014	34	20.000	99.863.648
TOTAL			232.500	595.902.468

Fuente: Elaboración propia.

Con base en el ejercicio anterior se realiza la contabilización bajo las normativas PCGA y NIIF como se muestra a continuación.

Cuadro 3: Contabilización bajo norma local vs norma internacional por lote

DECRETO 2649 DE 1993				NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA			
SALDO DICIEMBRE 31 DE 2014 EN MILES DE PESOS				RECONOCIMIENTO INICIAL ENERO 1 DE 2015 EN MILES DE PESOS			
DESCRIPCION	PARCIAL	DEBE	HABER	DESCRIPCION	PARCIAL	DEBE	HABER
INVENTARIOS				ACTIVOS BOLOGICOS			
PRODUCTOS EN PROCESO				PRODUCTOS EN PROCESO			
Semovimientos- engorde		595.902		Pollo en engorde		595.902	
Lote A	315.707			Lote A	315.707		
Lote B	100.710			Lote B	100.710		
Lote C	79.621			Lote C	79.621		
Lote D	99.864			Lote D	99.864		
CUENTAS POR PAGAR			595.902	CUENTAS POR PAGAR			595.902
SUMAS IGUALES		595.902	595.902	SUMAS IGUALES		595.902	595.902

Fuente: Elaboración propia.

La empresa por política contable estableció un margen de mortalidad inferior al 5% del total del lote, cuando esta se enmarca dentro de dicho rango se considera eficiente y es asumida en el costo del proceso productivo; por el contrario, si el margen es superior al límite establecido, se deberá reconocer como un gasto del periodo. A continuación se muestra el costo por lote reflejando los porcentajes por mortalidad en los cuatro lotes del análisis.

Cuadro 4: Costos de los lotes al finalizar la etapa productiva – liquidación de lote (Los lotes se liquidaron en los meses de enero y febrero)

LOTE	FECHA ENCASSETAMIENTO	FECHA LIQUIDACIÓN	# AVES ENCASSETAS	# AVES PROCESADAS	MORTALIDAD	% MORTALIDAD	VALORIZACIÓN AL COSTO
A	26/12/2014	29/01/2015	55.000	50.808	4.192	7,62	320.206.401
B	19/12/2014	04/02/2015	44.500	43.170	1.330	2,99	256.450.856
C	15/12/2014	11/02/2015	113.000	109.512	3.488	3,09	660.436.427
D	27/11/2014	14/01/2015	20.000	19.439	561	2,81	109.264.880
TOTAL			232.500	222.929	9.571		1.346.358.565

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar el lote A en el cuadro 4, la mortalidad fue de 7.62%, esto debido a que presentó problemas fitosanitarios lo que llevó a que la mortalidad fuera mayor a 5% establecido por la empresa, por lo cual la contabilización sería como se muestra a continuación:

Cuadro 5: Cálculo del costo por lote, registrando la mortalidad por fuera de la política como gasto del periodo, aplicando la sección 34

CÁLCULO COSTO APLICANDO NIIF	
	320.
Costo total lote A	206.401
	52.2
Aves encasetadas menos el 5% de mortalidad	50
	6.12
Costo por ave incluyendo mortalidad	8
	50.8
Aves procesadas	08

	6.12
Costo por ave incluyendo mortalidad	8
	311.
Valor costo del lote	369.207
	8.83
Gasto por mortalidad	7.195

Fuente: Elaboración propia

De acuerdo a los análisis realizados anteriormente, se muestra la comparación en la presentación de los estados financieros a continuación:

Cuadro 6: Balance general PCGA Vs NIIF para PYMES al aplicar la sección 34.

Balance General 31 de diciembre 2014		Estado de Situación financiera de Apertura	
SEGÚN DECRETO 2649 DE 1993		SEGÚN NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA	
ACTIVO		ACTIVO CORRIENTE	
Activo Corriente		Efectivo y equivalentes de efectivo	
Bancos	\$ 10.000	Bancos	\$ 10.000
Inventarios - Pollo en engorde	\$ 595.901	Activos Biológicos Medidos al Costo	
		Pollo en engorde	\$ 595.901
		Reproductoras en Produccion	\$ 659.022
Total Activos Corrientes	\$ 605.901	Total Activos Corrientes	\$ 1.264.923
Activo Fijo		ACTIVO NO CORRIENTE	
Propiedad, planta y equipo		Activos financieros Medidos al costo	
Terrenos y edificaciones	\$ 1.000.000	Reproductoras en levante	\$ 519.180
Semovientes -Reproductoras en Levante	\$ 519.180	Propiedad, planta y equipo	
Semovientes -Reproductoras en producción	\$ 864.322	Terrenos y edificaciones	\$ 1.000.000
Amortizacion acumulada			
Semovientes -Reproductoras en postura	-\$ 205.300		
Total activo fijo	\$ 2.178.202	Total activo no corriente	\$ 1.519.180
TOTAL ACTIVO	\$ 2.784.103	TOTAL ACTIVO	\$ 2.784.103
PASIVO		PASIVO	
Obligaciones Financieras	\$ 510.000	Obligaciones Financieras	\$ 510.000
Provedores	\$ 595.901	Provedores	\$ 595.901
PATRIMONIO		PATRIMONIO	
Capital	\$ 1.678.202	Capital	\$ 1.678.202
PASIVO Y PATRIMONIO	\$ 2.784.103	PASIVO Y PATRIMONIO	\$ 2.784.103

Cuadro 7: Estado de resultados PCGA Vs NIIF para PYMES al aplicar la sección 34.

Estado de Resultados SEGÚN DECRETO 2649 DE 1993		Estado de Resultados Integral SEGÚN NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA	
INGRESOS OPERACIONALES		OPERACIONES CONTINUAS	
Venta de carne canal	\$ 1.259.771.284	Ingreso de Actividades Ordinarias	\$ 1.259.771.284
Costo de ventas	\$ 1.337.521.370	Costo de Ventas	\$ 1.328.684.175
UTILIDAD BRUTA	-\$ 77.750.086	GANANCIA (PERDIDA) BRUTA	-\$ 68.912.891
GASTOS		Gastos de distribución y ventas	
Gastos de Ventas		Gastos de administración	
Gastos de Administración		Otros Gastos (Por mortalidad lote A)	\$ 8.837.195
UTILIDAD OPERACIONAL	-\$ 77.750.086	PERDIDA DE ACTIVIDADES DE OPERACIÓN	-\$ 77.750.086

Algunas revelaciones son las enunciadas a continuación:

1. Según la actividad desarrollada por la sociedad, el levante y postura de reproductoras, la incubación, el engorde y beneficio de aves son clasificados como Activos biológicos. Estos a su vez son clasificados en corrientes y no corrientes de acuerdo a su periodo de duración del proceso.
2. Los activos biológicos son medidos a su costo menos depreciación acumulada; por la imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable, la empresa evalúa periódicamente la existencia de cualquier indicio que el valor en libros no puede ser recuperado (deterioro) o si el valor recuperable de un activo se estima que es menor que su valor en libros, se disminuye dicho valor al recuperable.
3. Los activos biológicos se valorizan bajo el método de costeo por absorción total de producción debido al corto plazo del proceso productivo y/o porque dicho costo se aproxima a su valor razonable.

Conclusiones

Debido a los cambios biológicos propios del pollo por cada lote, no es posible determinar con suficiente fiabilidad el valor razonable, ya que no existe un precio cotizado en un mercado activo, tampoco transacciones recientes de un producto igual ni similar, no existe un punto de referencia del sector para los pollos en las diferentes edades, adicionalmente la aplicación de los flujos futuros no es material debido a la rotación de estos inventarios.

Las diferentes etapas del proceso se reconocen bajo PCGA en cuentas contables de inventarios y propiedad, planta y equipo, mientras que bajo la normativa internacional NIIF PYMES de acuerdo a la sección 34, como activos biológicos antes de la cosecha o recolección, y posteriormente pasan a ser materias primas o producto terminado disponible para la venta, lo anterior genera variación no solo en el reconocimiento inicial y posterior de estos bienes, sino también en la aplicación de técnicas contables.

Los activos biológicos para la compañía se medirán al costo menos la amortización y las pérdidas por deterioros sufridos. No obstante, la empresa deberá seguir realizando cálculos posteriores a fin de constatar si en algún momento se puede determinar con fiabilidad el valor razonable u otro método de valor establecido en la normativa internacional.

La presentación en el estado de situación financiera y en el estado de resultado integral presenta una variación, lo que a su vez repercute en algunos indicadores financieros por la composición de los rubros de los estados financieros tales como: Activo, pasivo y patrimonio.

Bajo norma internacional las revelaciones son catalogadas como un estado financiero adicional, y determinan con mayor exactitud, claridad y detalle el contenido y manejo de cada una de las cuentas que componen los estados financieros, lo cual varía respecto a la normativa local que no tenía este nivel de detalle y exigencia frente a las notas a los estados financieros.

Referencias

Aviagen, (2013). Manual del manejo de la reproductora. Recuperado en:

http://es.aviagen.com/assets/Tech_Center/BB_Foreign_Language_Docs/Spanish_TechDocs/AAPSHandbook2013-ES.pdf.

Benavente, M.C. (2010). Análisis del impacto de la aplicación del valor razonable en la contabilidad de las empresas agrícolas y ganaderas. (Tesis Doctoral. Departamento de Economía de la Empresa y Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid) Recuperado en:

<http://www.tdx.cat/handle/10803/52467>

Congreso de Colombia (1.993). Decreto 2649 de 1.993. Diario oficial número 41.156, 29 de diciembre de 1.993.

Congreso de Colombia (1.993). Decreto 2650 de 1.993. Diario oficial número 41.156, 29 de diciembre de 1.993.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB, (2003). Norma internacional de contabilidad NIC 2. Inventarios.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB, (2003). Norma internacional de contabilidad NIC 16. Propiedades, planta y equipo.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB, (2003). Norma internacional de contabilidad NIC 41. Agricultura.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB, (2008). Norma internacional de contabilidad NIC 36. Deterior del valor de los activos.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB, (2009). Norma internacional de información financiera (NIIF) para pequeñas y medianas entidades (PYMES).

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB, (2010). Norma internacional de contabilidad. El marco conceptual para la información financiera.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB, (2011). Norma internacional de contabilidad NIIF 13. Medición al valor razonable.

Federación Nacional de Avicultores (FENAVI). (2015). En el primer trimestre del año el sector avícola creció en un 6,4%. Recuperado en:

http://fenavi.org/index.php?option=com_content&view=article&id=3150:la-devaluacion-deja-mas-perdedores-que-ganadores-en-el-sector-agricola&catid=293:centro-de-noticias&Itemid=1363. Consultado julio 25 de 2015.

Federación Nacional de Avicultores (FENAVI). (2015). La devaluación deja más perdedores que ganadores en el sector avícola. Recuperado en:

http://fenavi.org/index.php?option=com_content&view=article&id=3187:en-el-primer-trimestre-del-año-el-sector-avicola-crecio-64-&catid=454:comunicados-de-prensa&Itemid=1348, consultado en julio 25 de 2015.

Jara, L. (2014). Observatorio IFRS, Estados financieros confeccionados bajo IFRS por empresas chilenas. Santiago de Chile. Recuperado en:

<http://www.observatorioifrs.cl/index.php/recursos-docencia/estados-financieros-bajo-ifrs>

Pollo Andino S.A. (2013). Nuestra empresa. En:

<http://www.polloandino.com/index.php/conocenos/nuestra-historia>; Consultado el 01 de mayo de 2015.

Pollo Andino S.A. (2015). Información General sobre estructura y procesos de la empresa.

Comunicación personal, 05 de mayo de 2015.

Ramos C, P. (2011) artículo los costos en la avicultura Recuperado en:

<http://www.actualidadavipecuaria.com/articulos/los-costos-en-la-avicultura.html>, consultado en julio 27 de 2015.

Rivera, O. (1996). Análisis cronológico de la industria avícola colombiana. Bogotá, publicación

Compañía California S.A.

Rivera y otros (2011). Perdurabilidad empresarial: el caso del sector avícola en Colombia,

Documento de investigación No. 119. U. del Rosario, Bogotá.

Superintendencia de sociedades, Bogotá. (2011). Diagnóstico sobre los impactos contables y

financieros de los estándares internacionales de contabilidad e información financiera en las empresas de sector real.