



**Tratamiento Contable Del Activo Biológico; Un Estudio De Caso En La Paloma,
Paraguay**
**Accounting Treatment Of The Biological Asset; A Case Study In La Paloma,
Paraguay**

Carlos Eduardo Sasaki Souza

Afiliación institucional: Universidad Nacional de Canindeyú, Saltos del Guairá, Paraguay

Correo para la correspondencia: carlooseduardosasaki@gmail.com

 <https://orcid.org/0009-0007-1799-3773>

Derlis Daniel Duarte Sanchez

Afiliación institucional: Universidad Nacional de Canindeyú, Saltos del Guairá, Paraguay

Correo: duartesanchezderlisdaniel@gmail.com

 <https://orcid.org/0000-0002-6717-2873>

Líneas de publicación: Fortalecimiento de los Actores de la Economía y Desarrollo Empresarial

Fecha de recepción: 6 de noviembre 2023

Fecha de aceptación: 8 de abril 2024

Artículo revisado por doble pares ciego

Resumen



Un activo biológico se refiere a un tipo de activo tangible que incluye plantas y animales vivos, así como productos agrícolas en diversas etapas de desarrollo. El objetivo del trabajo fue analizar el tratamiento contable del activo biológico, en la Paloma-Paraguay. En la investigación se utilizó una metodología de enfoque cualitativo, descriptivo de estudios de casos, la población estuvo compuesta por 3 contadores con experiencias mayores a 5 años. Se realizó un trabajo de campo, se les aplicó un cuestionario de entrevistas con preguntas abiertas. Los principales resultados demuestran que, los profesionales contables tienen una dependencia de la Normativa porque se rigen por la Ley N° 6380/2019 y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), específicamente la NIC 41 - Agricultura, para el tratamiento contable de los activos biológicos. Por consiguiente, los contadores tienen en cuenta factores biológicos específicos, como la edad, el estado de desarrollo, la salud y la productividad del ganado o cultivo, al aplicar las prácticas contables. Por otra parte, los contadores enfrentan desafíos como la obtención de información precisa y oportuna de los clientes, la conciliación de datos entre diferentes fuentes y la determinación precisa de los costos de producción o adquisición. La falta de control interno en las empresas agropecuarias y la necesidad de realizar valoraciones periódicas en cultivos y ganado con ciclos de vida cortos también se identifican como desafíos importantes.

Palabras clave: Activo biológico, contabilidad, desafíos, registración contable.

Abstract

A biological asset refers to a type of tangible asset that includes live plants and animals, as well as agricultural products in various stages of development. The objective of the work was to analyze the accounting treatment of biological assets in La Paloma-Paraguay. The research used a qualitative approach methodology, descriptive case study; the population consisted of three accountants with experience of more than 5 years. Fieldwork was carried out and an interview questionnaire with open-ended questions was applied. The main results show that, accounting professionals have a reliance on the Regulations because Law No.



6380/2019 and the International Accounting Standards (IAS), specifically IAS 41 - Agriculture, govern them for the accounting treatment of biological assets. Consequently, accountants take into account specific biological factors, such as age, stage of development, health and productivity of the livestock or crop, when applying accounting practices. On the other hand, accountants face challenges such as obtaining accurate and timely information from clients, reconciling data between different sources, and accurately determining production or acquisition costs. The lack of internal control in agribusinesses and the need to perform periodic valuations on crops and livestock with short life cycles are also identified as major challenges.

Key words: Biological asset, accounting, challenges, accounting recording.

Introducción

La “International Accounting Standard 41” prescribe normas para el tratamiento contable de la actividad agropecuaria, introduciendo un avance significativo al reconocer los resultados por la transformación de bienes biológicos generados en el esfuerzo conjunto del hombre y la naturaleza. En el desarrollo biológico de estos activos el hombre es un elemento importante pero no indispensable para que dicho proceso se realice. La norma sólo considera a los bienes biológicos cuyo resultado sea producto del hombre y la naturaleza (Ramirez, 2005).

Los Activos Biológicos son los bienes de carácter animal y vegetal vivientes. Estos pueden encontrarse en crecimiento, como productos en proceso o productos terminados. Los activos biológicos no están incorporados explícitamente en la NIC 41, pero son incluidos mientras se dé lugar a una actividad agrícola, es decir, cuando sean destinados estos productos a la venta o en la fabricación de un nuevo producto. La Norma Internacional de Contabilidad sobre agricultura, establece el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a revelar, en una empresa agrícola, tema no desarrollado por otras normas de contabilidad (Escudero, 2017).



Los productos agrícolas, se refiere a los nombres de los principales productos, bienes o servicios derivados de la agricultura y de las actividades humanas que utilizan materias primas en el cultivo de plantas. Término general para diversos productos de la producción agrícola. Estos resultados nutricionales los logran los seres humanos y los resultados forestales no están incluidos. Además, los productos cosechados se dividen en productos agrícolas alimentarios y industriales según su uso. La producción agrícola se diferencia de la producción no agrícola en que incluye productos agrícolas y ganaderos y tiene como objetivo lograr la satisfacción nutricional de la población (Rueda, 2021).

Según Wilck Zwick et al., (2022) los establecimientos agropecuarios generalmente registran sus operaciones a través de servicios de estudios contables o consultoras contables. En Paraguay el sistema tributario a través de ley 5061/13 reglamenta la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) como norma contable aplicable a las actividades agrícolas, así también con la ley 6380/19 se establece las NIIF. La aplicación de la norma permite a los propietarios tener una información completa y fiable de la situación de su empresa si es que se aplica correctamente.

Por tanto, las actividades agropecuarias se diferencian de otras actividades en la tributación, que involucra el tratamiento de la propiedad agropecuaria, y debido a las diferentes tasas impositivas, el costo de la tributación implica un equilibrio técnico que siempre es a favor del contribuyente (Cuassolo, 2017).

Por todo lo anterior, el tratamiento contable de las actividades agropecuarias es muy amplia, se plantea la siguiente pregunta de investigación; ¿Cuál es el tratamiento contable del activo biológico, en la Paloma-Paraguay? y como objetivo principal se tiene, analizar el tratamiento contable del activo biológico, en la Paloma-Paraguay.

Materiales y Métodos



Se utilizó una metodología de enfoque cualitativo, descriptivo de estudios de casos, no experimental, la población estuvo compuesta por 3 contadores de la ciudad de la Paloma, del departamento de Canindeyú de Paraguay, para la recolección de datos se les aplicó un cuestionario de entrevista de preguntas abiertas, se ha realizado un trabajo de campo con la visita a los contadores en la oficina contable, el criterio de selección de los entrevistados, fue con base en la antigüedad en el ejercicio de la profesión, mínimo 5 años. Para el análisis de los resultados, se utilizó análisis teórico. El periodo de recolección de datos fue en el primer semestre del 2023. Con relación al instrumento de recolección de datos, se elaboró de forma empírica e intencionada con la finalidad de obtener los resultados propuestos.

Resultado y Discusión

A continuación, se presentan los principales resultados de la investigación;

Pregunta 1: Años de experiencia en el ejercicio de la profesión.

Respuesta 1: 8 AÑOS

Respuesta 2: 9 AÑOS

Respuesta 3: 8 AÑOS

Pregunta 2. ¿Podría contarnos un poco sobre su experiencia como contador y su participación en el registro y medición de activos biológicos?

Respuesta 1: "He tenido diversas experiencias en cuanto a registros contables, todo entorno a la información que el contribuyente haya proveído para la toma de decisiones y aplicación de normativas para deducciones y liquidación del impuesto correspondiente. "

Respuesta 2: "Soy contadora desde 2014, abrí mi oficina en el 2016, juntamente con mi socia, los registros y medición de los activos biológicos actualmente realizamos en base a las informaciones que nos brindan los clientes. "



Respuesta 3: "Como contador he tenido la experiencia de trabajar con muchos clientes del sector agropecuario, donde he tenido la oportunidad de trabajar con empresas agrícolas y ganaderas que poseen activos biológicos relevantes. Me encargo de registrar todas las transacciones relacionadas con los activos biológicos, tales como la compra de tierras de cultivo, la adquisición de ganado, las inversiones en plantaciones, entre otros. Estos registros deben seguir las normas contables y asegurarse de que todas las transacciones se registren correctamente.

Análisis: Los entrevistados mencionan que procesan la información contable, con base en las informaciones proveídas por los clientes, según Medina Quintero & Aguilar Gámez (2013) la calidad de la información proporciona a los usuarios datos útiles, rápidos y confiables, permitiéndoles evaluar de forma segura más alternativas disponibles para su uso óptimo. Todo esto les ayuda a hacer más eficiente la toma de decisiones con información útil y rápida, mejorando el uso y su efectividad.

Por lo anterior, el buen trabajo de un contador depende de la información que provee el contribuyente a su contador, por tanto, en Paraguay, el profesional depende mucho del cliente, porque el mismo debe llevar sus comprobantes legales de las transacciones para que el contador pueda cargar en el sistema contable, presentar sus libros de compras y gastos, liquidar sus impuestos en tiempo y forma. Si el contribuyente no lleva eso a tiempo, dificulta el trabajo del profesional.

Afirma Elena, (2005), que desde el punto de vista gerencial, las pequeñas y medianas empresas muestran una diversidad de deficiencias, entre las que está la utilización limitada de tecnología punta. Urge el diseño de un sistema de información contable, incorporando el paradigma fundamentado en la construcción de las estrategias de los negocios, y en la vinculación de las tareas, con el propósito de alcanzar los resultados deseados.



Por lo anterior, en Paraguay sucede lo mismo, muchas gestiones contables, aún se realizan de forma tradicional, por ejemplo, el contribuyente emite factura pre impresas, lo llena a mano con bolígrafo, fin de mes eso lleva al contador, y este lo carga en el sistema contable y lo importa al sistema de gestión tributaria de la Dirección Nacional de Ingresos tributarios, las pequeñas empresas en su mayoría se manejan de esa manera.

Pregunta 3. ¿Cuáles son las prácticas contables que utilizan actualmente para el registro y reconocimiento de los activos biológicos en su organización?

Respuesta 1: "Realizamos la solicitud oportuna de los extractos correspondientes de animales y depósitos de cereales. "

Respuesta 2: "Las prácticas que utilizamos son la solicitud de extracto de granos de acuerdo a donde dejo almacenado el cliente en los respectivos silos, realizamos conciliación y se confirma mediante las notas de remisión, los animales se controlan con las guías a través de SENACSA. "

Respuesta 3: "Para el registro y reconocimiento de los activos biológicos, aplicamos el modelo de costo histórico, valorando los activos biológicos al costo de adquisición o producción inicial. "

Análisis: Con relación a las prácticas y reconocimientos que aplican los contadores, son el costo histórico, Quadro et al., (2012) afirma que, desde la perspectiva de los tipos de transacciones de las que se deriva la medición, los atributos se agrupan en dos clases: aquellos medidos sobre la base de transacciones por las cuales son adquiridos los activos e incurridos los pasivos (valores de entrada), y los que se miden sobre la base de transacciones en las cuales los activos están dispuestos para la venta u otra transferencia y se cancelan los pasivos (valores de salida). Entre los valores de entrada se encuentran el criterio de medición a costo histórico y a costo corriente, dentro de los valores de salida hay dos que se relacionan con las expectativas en el curso normal de los negocios: el valor realizable neto y el valor presente;



y otro relacionado con la alternativa de liquidación ordenada, el valor de mercado corriente. Existen otros conceptos derivados de estos atributos básicos, tales como el valor razonable, el valor en uso, el valor recuperable y el valor para la empresa.

Según Fernández & Suárez (2003), el coste histórico, no es el único criterio valorativo, sino que existen otros que recogen información adicional a la conocida en el momento de la incorporación del elemento al patrimonio de la entidad. De entre ellos cobra hoy en día especial protagonismo el *fair value*.

Por tanto, los costes históricos representan cuánto pagó realmente la organización por un activo determinado. Por tanto, se valoran por el importe pagado en la fecha de adquisición. Algunos autores defienden su uso porque son objetivos. Niyama y Silva (2008, p. 131) señalan que "el coste histórico es la base de valoración más común para preparar los estados contables" (citado en Vieira et al., 2016). Por tanto, el método más adecuado es el del activo biológico, que mide cada coste a lo largo del tiempo, en este caso, el coste histórico. Para un mejor análisis, también es necesario utilizar otro método de análisis, que es la medición al valor razonable. Por tanto, la diferencia clave entre el valor razonable y el costo histórico radica en la base de medición. Mientras que el costo histórico se basa en el precio original de adquisición o producción de un activo, el valor razonable se basa en el precio actual de mercado o en el precio estimado que se obtendría en una transacción actual entre partes interesadas (Palavecinos, 2011).

Pregunta 3. ¿Qué criterios o normativas contables sigue al medir y valorar los activos biológicos?

Respuesta 1: Las expuestas en las normativas actuales y vigentes, según cada decreto y sus resoluciones.



Respuesta 2: "Los criterios que realizamos son los que establecen la Ley, tenemos nuestra planilla de campo en el cual cargamos informaciones con el respaldo de los extractos de los clientes y valoramos de acuerdo al precio actual del cierre. "

Respuesta 3: "Al medir y valorar los activos biológicos, nos basamos en las NIC 41 - Agricultura. Estas normas nos proporcionan los criterios para reconocer y valorar los activos biológicos, incluyendo aspectos como la determinación de los costos atribuibles, la depreciación o amortización de los activos biológicos y la evaluación del valor justo cuando corresponda. "

Análisis: Los resultados arrojan que utilizan la normativa tributaria que es la Ley N° 6380/2019 «De modernización y simplificación del sistema Tributario Nacional» en la que se reglamenta las obligaciones tributarias de las empresas. Además, tienen en cuenta la NIC 41, donde se establece que los activos biológicos deben ser medidos a valor razonable o por el método de los costos durante su etapa de crecimiento (Jaramillo Ruiz et al., 2020).

Pregunta 4. ¿Cuáles son los desafíos comunes que enfrentan al registrar y medir los activos biológicos en su trabajo?

Respuesta 1: Existen desafíos de distinta índole, lo que más dificulta es la escasa información de parte del personal a cargo en cada empresa o administración del contribuyente, la falta de información y control interno de los entes, deriva a toma de decisiones equivocadas.

Respuesta 2: "Los desafíos comunes que enfrentamos, es llegar a las informaciones de los clientes del campo para poder conciliar con los extractos brindados por silos y SENACSA, esa conciliación nos cuesta. "

Respuesta 3: "Algunos desafíos comunes que enfrentamos al contabilizar activos biológicos incluyen la determinación precisa de los costos de producción o adquisición, la



estimación del valor justo cuando sea requerido y la necesidad de realizar valoraciones periódicas de los activos, especialmente en cultivos y ganado con ciclos de vida cortos. ”

Análisis: Los resultados arrojan que existen desafíos como la falta de control interno en las empresas agropecuarias y realizar valoraciones periódicas en cultivos y ganados de ciclos de vidas cortas. Afirma Llano (2016), que el logro de un buen funcionamiento de cualquier entidad, exige una elevada eficiencia en el desempeño de sus órganos de control interno. Ello garantiza que se detecten y prevengan a tiempo las deficiencias internas que afecten el logro de los objetivos de la empresa, ya sea material, social y financiero sin esperar a que organismos provenientes desde el exterior de la entidad sean los que detecten las mismas.

Según Marrufo Garcia & Cano Morales (2021), la NIC 41 establece la presunción de que el valor razonable del activo se puede estimar con fiabilidad. A la hora de determinar el valor razonable pueden darse 3 situaciones:

1. Existencia de un mercado activo. En este caso el precio de cotización en dicho mercado activo es la base adecuada para determinar el valor razonable del activo. Por ejemplo, en el caso de los cereales o el azúcar existen mercados spot en los que se determina el precio de la materia prima que debería servir de base para la valoración de dichos activos biológicos.

2. Inexistencia de un mercado activo. En este supuesto para la determinación del valor razonable como referente la siguiente información:

a) El precio de la transacción más reciente en el mercado, siempre que no se hayan modificado las condiciones desde la fecha de la transacción hasta la fecha del periodo del que se informa.



b) Los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes.

3. Imposibilidad determinar el valor razonable. En ese caso, el activo biológico se debe medir a su precio coste corregido de amortizaciones y deterioro de valor, exclusivamente en el momento de su reconocimiento.

Pregunta 5. ¿Qué factores o características biológicas específicas de los activos se consideran al aplicar las prácticas contables?

Respuesta 1: Se consideran el peso, tipo y género valor mercado, y en segunda información con el contribuyente.

Respuesta 2: "Tratamos aplicar factores o características en base a todas las informaciones conciliadas, registramos en el sistema realizando su costeo, y así con el valor real del mercado y estado de re categorización obtenemos información clara y real. "

Respuesta 3: "Al aplicar las prácticas contables, consideramos factores biológicos como la edad, el estado de desarrollo, la salud y la productividad del ganado o cultivo, ya que estos elementos pueden influir en la valoración y depreciación de los activos biológicos. "

Análisis: Los contadores afirman que consideran, el peso, tipo, genero, valor de mercado etc. Según Ramírez (2005), la NIC n° 41, Agricultura, de aplicación para ejercicios iniciados a partir del 01/01/03 llenó un gran vacío dentro de la Normativa Contable. La profesión durante años clamó por Normas contables específicas para un sector tan importante como el Agro. Clasifica a los activos biológicos en bienes destinados al consumo o consumibles y bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción o activos biológicos para producir frutos. Establece la obligación del reconocimiento inicial de un Activo biológico, sus cambios físicos, o sea el reconocimiento del "crecimiento



vegetativo” y los cambios en los precios de los activos biológicos o productos agropecuarios considerando los valores al inicio o en su reconocimiento inicial y al cierre o sea los “resultados por tenencia” en el Ejercicio contable en que aparecen. La medición del bien se realizará a valor razonable menos los costos en el punto de venta. En algunos casos la norma admite utilizar como “valor razonable” a los “costos incurridos”. El Agro tiene un distinto proceso ganancial, el problema no es vender es producir, la ganancia se genera durante la transformación biológica de plantas y animales o sea su crecimiento vegetativo y no en la venta como en todas las otras actividades. El reconocimiento de los Resultados por producciones el gran acierto de la NIC n° 41.

Conclusión

La contabilidad de activos biológicos implica una serie de desafíos y consideraciones especiales que deben ser abordadas por los contadores. Los profesionales de contabilidad en el campo de activos biológicos enfrentan obstáculos como la obtención de información precisa y oportuna de los clientes, la conciliación de datos entre diferentes fuentes y la determinación precisa de los costos de producción o adquisición. Además, la valoración de activos biológicos requiere una consideración de factores específicos como la edad, el estado de desarrollo, la salud y la productividad del ganado o cultivo, ya que estos elementos pueden influir en la valoración y depreciación de los activos biológicos.

En el contexto paraguayo, los contadores dependen en gran medida de la información proporcionada por los clientes, lo que destaca la importancia de una buena comunicación y cooperación entre los contadores y las entidades que poseen los activos biológicos. A pesar de los avances en la adopción de normas contables específicas, como la NIC 41 - Agricultura, algunos procesos contables aún se realizan de manera tradicional, lo que subraya la necesidad de modernizar y optimizar los sistemas de información contables para un mejor funcionamiento de las entidades.



En última instancia, para garantizar una contabilidad precisa y eficiente de los activos biológicos, los contadores deben seguir cerca de las normativas contables relevantes, como la NIC 41, que proporciona directrices específicas sobre el reconocimiento, la medición y la presentación de activos biológicos. También deben tener en cuenta la importancia de considerar factores biológicos específicos y aplicar prácticas contables necesarias para reflejar de manera adecuada el valor de estos activos en los estados financieros.



Referencias Bibliográficas

Cuassolo, A. (2017). *Tratamiento Contable e Impositivo en una Organización Agrícola*. <https://rdu.iua.edu.ar/handle/123456789/510>

Elena, A. (2005). El sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas. Un estudio evaluativo en el área metropolitana de Mérida, Venezuela. *Actualidad Contable Faces*, 8(11), 67-79. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25701109>

Escudero, N. M. (2017). Criterios de los activos biológicos según la NIC 41. *Brújula Digital*, 2(1), Article 1.

Fernández, P. L., & Suárez, J. de A. (2003). La sustitución del coste histórico por el fair value. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 195-238. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2003.16307>

Jaramillo Ruiz, J. A., Paulina Moreno Narváez, V., & Torres Palacios, M. M. (2020). Aplicación de NIC 41 en el tratamiento contable-tributario de activos biológicos en empresas camaroneras. *CIENCIAMATRIA*, 6(Extra 2), 310-337. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8316321>

Ley N° 6380/2019 «De modernización y simplificación del sistema Tributario Nacional». (2019). *Ley N° 6380/2019 «De modernización y simplificación del sistema Tributario Nacional»*. <https://www.bacn.gov.py/archivos/9332/Ley%206380.pdf>

Llano, A. (2016). Análisis del funcionamiento de los órganos de control interno en las cooperativas no agropecuarias de la provincia de Pinar del Río. *Cooperativismo y Desarrollo: COODES*, 4(2), 170-178. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5768622>

Marrufo García, R. D., & Cano Morales, A. M. (2021). TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y LOS PRODUCTOS AGRÍCOLAS. *Revista Científica*



«Visión de Futuro», 25(2).
<https://www.redalyc.org/journal/3579/357966632003/357966632003.pdf>

Medina Quintero, J. M., & Aguilar Gámez, P. E. (2013). Administración y calidad de la información de los sistemas de información contable de las PYMES. *Cuadernos de Administración*, 29(49), 8-16. <https://doi.org/10.25100/cdea.v29i49.59>

Palavecinos, B. S. (2011). Valor razonable: Un modelo de valoración incorporado en las normas internacionales de información financiera. *Estudios Gerenciales*, 27(118), 97-114. [https://doi.org/10.1016/S0123-5923\(11\)70148-6](https://doi.org/10.1016/S0123-5923(11)70148-6)

Quadro, M. E., Werbin, E. M., Priotto, H. C., & Veteri, L. J. (2012). Fundamentaciones en torno al costo histórico. *COFIN Habana*, 6(3), Article 3. <https://revistas.uh.cu/cofinhab/article/view/1453>

Ramirez, A. C. C. D. (2005). NIC 41: TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y LOS PRODUCTOS AGRÍCOLAS. *Contabilidad y Auditoría*, 21, Article 21. <https://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/127>

Rueda, D. (2021). *Productos Agrícolas*. [encolombia.com. https://encolombia.com/economia/agroindustria/agronomia/productos-agricolas/](https://encolombia.com/economia/agroindustria/agronomia/productos-agricolas/)

Vieira, E. T. V., Itavo, L. C. V., & Aranha, J. A. M. (2016). Medida de activos biológicos por el método de costo histórico y valor justo en la ganadería lechera. *Interações (Campo Grande)*, 17, 145-153. <https://doi.org/10.20435/1518-70122016114>

Wilck Zwick, K. D., Gamarra Melgarejo, A. D., Salinas Barros, D., Ramírez Schulz, E., & Ortiz Acosta, O. (2022). Reconocimiento y medición de la soja bajo las normas internacionales de información financiera. *Revista sobre estudios e investigaciones del saber académico*, 16, Article 16. <https://revistas.uni.edu.py/index.php/rseisa/article/view/320>