Título: Responsabilidad de la Revisoría fiscal frente a la presentación de los activos biológicos en los estados financieros.

Tipo de ponencia: Reflexión académica

Resumen

Los activos biológicos son elementos administrados y relevantes en los estados financieros de las entidades dedicadas a la actividad agrícola dado que su reconocimiento, medición, presentación y revelación juegan un papel significativo dentro del modelo contable aplicable. El revisor fiscal deberá evidenciar y dictaminar, con escepticismo profesional, sí la entidad observa los requerimientos definidos para estos activos, según las normas vigentes en Colombia.

Esta reflexión académica se enfoca en la responsabilidad y el alcance del revisor fiscal para dictaminar la información presentada por la entidad que gestiona activos biológicos en su actividad agrícola y, por tanto, evaluar los procedimientos de la entidad al medirlos a valor razonable o al costo para presentar información fiel en sus estados financieros.

**Palabras clave:** Activo Biológico, Responsabilidad de la Revisoría Fiscal, Valor Razonable, Costo o Esfuerzo Desproporcionado, Características Cualitativas de la Información Financiera

Abstract

Biological assets are relevant elements within the financial statements of companies engaged in agricultural activity. Their recognition, measurement, presentation and disclosure play a significant role in compliance with the applicable accounting model. The functions and responsibilities of the statutory auditor, considering the professional skepticism, include questioning, evidencing and determining whether the company observes the requirements defined in the accounting policies approved for this type of assets, subject to the regulations in force in Colombia.

This academic reflection focuses on the responsibility and scope of the statutory auditor to assess the information presented by the entity that manages biological assets in its agricultural activity and, therefore, to evaluate the entity's procedures when measuring them at fair value or at cost to present accurate information in its financial statements.

**Keywords:** Biological Assets, Responsibility of Statutory Auditor, Fair Value, Disproportionate Cost or Effort, Qualitative Characteristics of Financial Information

# Introducción

El rol de la revisoría fiscal es determinante para garantizar que la información contable, financiera y económica cumpla con su objetivo de suministrar información útil, fiable y comparable pertinente para apoyar la toma de decisiones de sus usuarios. La idoneidad en el desarrollo de su actividad es vital para lograr los objetivos del encargo como revisor fiscal y actuar de manera íntegra e independiente, y así, garantizar que los estados financieros contengan información razonable sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad, útiles para las decisiones económicas de sus usuarios.

Las entidades dedicada a la actividad agrícola que gestionan activos biológicos para su venta, convertirlos en productos agrícolas u otros activos biológicos, deben definir y aprobar las políticas contables que les permita reconocer, medir, presentar y revelar sus activos biológicos conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Colombia, en concordancia con los anexos 1 y 2 del Decreto Único Reglamentario (DUR) 2420 de 2015, en pro de garantizar que la información presentada en los estados financieros cumpla su objetivo.

En consecuencia, y como quiera que la revisoría fiscal dictamina sobre la razonabilidad de la información financiera presentada en los estados financieros de las entidades que desarrollan una actividad agrícola, es relevante resaltar que en desarrollo del encargo, deberá verificar que la entidad cumpla los requerimientos de las NIIF para los activos biológicos. Tal evaluación deberá realizarse bajo los estándares de ética y control de calidad que las normas exigen al respecto.

El comportamiento positivo actual que refleja el sector agropecuario como gran protagonista de alto impacto en la reactivación económica del país requiere de una revisoría fiscal consciente de su responsabilidad al dictaminar sobre los estados financieros de las entidades del sector agropecuario. La reactivación económica en el campo según el DANE, citado por el Ministro de Agricultura, pese a la pandemia actual por COVID-19, muestra un sector agropecuario con variación positiva del 3.3% en el Producto Interno Bruto (PIB) en el primer semestre de 2021 (Minagricultura, 2021), superior al incremento del 1.1% en el PIB de toda la economía, que ha sido constante en los tres últimos años (ver la Ilustración 1).

**Ilustración 1: Variación del Producto Interno Bruto (PIB)**

Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca

Gráfico, Gráfico de barras

Descripción generada automáticamente

Fuente 1 (Minagricultura, 2021)

Bajo este panorama y la relevancia del sector agropecuario en el desarrollo económico del país, el objetivo del trabajo se enfoca en las responsabilidades y el alcance que la normatividad nacional asigna al revisor fiscal que dictamina estados financieros de propósito general de estas entidades en pro de orientar sus actividades y sustentar su opinión sobre el tratamiento contable de los activos biológicos gerenciados por las mismas. Por tanto, su alcance no contempla los productos agrícolas ni temas de fraudes o impositivos, para los cuales se recomiendan otras investigaciones donde estos temas se pueda analizar a profundidad.

Esta reflexión académica presenta en primer lugar, la normatividad para el tratamiento contable de los activos biológicos bajo NIIF incorporados al DUR 2420 de 2015 y el informe del revisor fiscal. En segundo lugar, se refiere a la presentación, medición y revelación de los activos biológicos bajo NIIF, requeridas para los modelos de medición al valor razonable y al costo y, la responsabilidad del revisor fiscal al respecto. En tercer lugar, se presentan algunas y conclusiones y recomendaciones sobre los resultados obtenidos al respecto.

# Normas para el tratamiento contable de los activos biológicos bajo las NIIF

Según el Marco Conceptual para la Información Financiera (MCIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) la información financiera de propósito general de una entidad debe ser útil para inversores, prestamistas y otros acreedores actuales y potenciales que toman decisiones sobre el suministro de recursos a la misma. Tales decisiones, unidas a la rentabilidad esperada por los usuarios, requiere información sobre: a) los recursos económicos de la entidad, los derechos de los acreedores contra la misma y el cambio en esos recursos y derechos y; b) la medida en que la entidad cumple de forma eficiente y eficaz sus responsabilidades al usar sus recursos económicos (2018, pág. 10)

Como los usuarios no pueden acceder a toda la información necesaria para apoyar sus decisiones financieras, asumen como ciertos los informes financieros con propósito general respaldados con la firma del revisor fiscal. Así las cosa, y para garantizar la información útil en los estados financieros, el revisor fiscal deberá conocer y verificar que estas entidades cumplan los requerimientos del tratamiento contable de los activos biológicos presentados en sus estados financieros, en pro de respaldar su opinión integral e independiente con evidencias suficientes y adecuadas bajo normas de ética y de control de calidad pertinentes.

# Normas de Información Financiera aplicables en Colombia

El DUR 2420 de (2015) y sus modificatorios de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y otras disposiciones, emitidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Ministerio de Comercio Industria y Turismo, de Colombia, complementan los siguientes anexos:

* *Anexo 1: Técnico Compilatorio y Actualizado. Decreto 2270 de 2019*
* *Anexo 2: Técnico Compilatorio. Decreto 2483 de 2018.*
* *Anexo 3: Marco Técnico Normativo para grupo 3. Modificado por el Decreto 3019 de 2019*
* *Anexo 4: Técnico Compilatorio y Actualizado. Decreto 2270 de 2019.*
* *Anexo 5: Marco Técnico Normativo de Información Financiera para entidades que no cumplen la Hipótesis de Negocio en Marcha. Decreto 2101 de 2016*
* *Anexo 6: Técnico para Normas sobre Estados Financieros Extraordinarios, asientos, verificación de afirmaciones, pensiones de jubilación y normas sobre registro y libros. Decreto 2270 de 2019.*

Siguiendo esta estructura, el trabajo se enfocará en los anexos 1 y 2 para el tratamiento contable de activos biológico y el 4 para las NAI relacionadas con el ejercicio de la revisor fiscal, complementada con el Código de Comercio Colombiano (CCo) en sus artículos 203 a 217, trata sobre la revisoría fiscal.

En esencia, el revisor fiscal es responsable de observar la normatividad de manera íntegra al emitir su informe sobre los activos biológicos presentados en los estados financieros, sin embargo, se resalta el a*rtículo 207. Funciones del revisor fiscal,* dado que por no cumplirlo, el contador público se expone a la pérdida de su tarjeta y título profesional Rincón y Gomez (2016, págs. 5-6). Estas normas, aplican según las características de cada entidad, (ver Tabla 1).

**Tabla 1 Normativa aplicable y función del revisor fiscal por tipo de entidad**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Tipo de entidad | Función | Normas que deben aplicar |
| Revisores fiscales de entidades del grupo 1. | Elaborar el dictamen sobre estados financieros (numeral 7 del artículo 207 y artículo 208 del CCo) | NIA, incluye la NIA 701, así:   * Dictamen de estados financieros del 31 de diciembre de 2019, los revisores fiscales de entidades del grupo 1 que sean emisoras de valores. * Dictamen de estados financieros del 31 de diciembre de 2022, los revisores fiscales de entidades del grupo 1 que no sean emisoras de valores. |
| Evaluar el cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios, y cumplimiento del control interno (artículo 209 del CCo) | Normas Internacionales de Trabajo para Atestiguar (ISAE). |
| Aplicar requerimientos de ética. | Código de Ética (DUR 2420 de 2015).  Ley 43 de 1990. |
| Implementar su sistema de control de calidad para la auditorías encargadas. | Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1. |
| Revisores fiscales de entidades del grupo 2 con más de 30.000 smmlv de activos o más de 200 trabajadores. | Elaborar el dictamen sobre los estados financieros (numeral 7 del artículo 207 y artículo 208 del CCo). | Normas Internacionales de Auditoría (NIA), excepto la NIA 701. |
| Evaluar el cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de asamblea o junta de socios, y el cumplimiento del control interno (artículo 209 del CCo). | Normas Internacionales de Trabajo para Atestiguar (ISAE). |
| Aplicar requerimientos de ética. | Código de Ética (DUR 2420 de 2015).  Ley 43 de 1990. |
| Implementar su sistema de control de calidad para la auditorías encargadas. | Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1. |
| Revisores fiscales de entidades del Grupo 2 con menos de 30.000 smmlv de activos y menos de 200 trabajadores (Incluye microentidades del Grupo 3). | Dictamen de estados financieros.  Evaluar el cumplimiento de disposiciones estatutarias y de asamblea o junta de socios, y el cumplimiento del control interno. | Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) según artículo 7 de la Ley 43 de 1990. |
| Aplicar requerimientos de ética. | Código de Ética (DUR 2420 de 2015).  Ley 43 de 1990. |
| Implementar su sistema de control de calidad para la auditorías encargadas. | Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1. |

Nota: smmlv = salario mínimo mensual legal vigente.

Fuente 2 adaptado de (Actualicese, 2020, pág. 4)

En consecuencia, el revisor fiscal aplicará la regulación apropiada para cada entidad para ssutentar su opinión sobre la información contenida en los estados financieros. Sin olvidar, por supuesto, la responsabilidad que tiene la entidad sobre lo requerido por las NIIF para reconocer, medir, presentar y revelar los activos biológicos correspondientes, que se resumen así:

1. **Reconocimiento**. Todo activo biológico será reconocido, siempre y cuando, cumpla con la definición de activo y el concepto de activo biológico.
2. **Medición**. Los activos bilógicos serán medidos al valor razonable o al costo.
3. **Presentación**. Se presentarán como un elemento del activo de la entidad en su Estado de Situación Financiera, separado por cada modelo de medición.
4. **Revelación**. Las NIIF requieren una descripción separada de los activos biológicos y revelaciones para los dos modelos de medición (a valor razonable o al costo).

El revisor fiscal verificará que la entidad cumpla estos requerimientos y obtendrá las evidencias suficientes y adecuadas para sustentar su opinión sobre la razonabilidad y fiabilidad de la presentación de los activos bilógicos en los estados financieros, que, según (Chávez, 2014) tanto la NIC 41 como la Sección 34 de NIIF para pymes comparten, en esencia, los mismos principios para reconocer, medir y presentar los activos biológicos,

# Concepto y medición del activo biológico

Un activo biológico es un animal vivo o una planta para ambos estándares, donde la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41 *Agricultura,* prescribe el tratamiento contable, su presentación y las revelaciones aplicable a: a) activos biológicos excepto las plantas productoras, b) productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección y c) subvenciones del gobierno (ver párrafos 34-35). Para las pymes, Sección 34 *Actividades Especializadas*, presenta una guía para tratar la información financiera en actividades: agrícolas, de extracción y concesión de servicios.

Así, las entidades reconocerán los activos biológicos que cumplan con la definición de activo, medidos al valor razonable o al costo, para lo cual el párrafo 12 de la NIC 41, requiere que sean medidos, en su reconocimiento inicial y al final del periodo que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto cuanto el valor razonable inicial no pueda ser medido con fiabilidad, párrafo 30 de la NIC 41, o su determinación genere un costo o esfuerzo desproporcionado en el caso de las pymes.

De igual forma, la gestión o administración del cambio de un activo biológico, es una característica especial para determinar si la entidad realiza una actividad agrícola y no una simple recolección de recursos. En el último caso, siguiendo a Ruz (2008) la NIC 41 no sería aplicable puesto que la explotación económica de un activo biológico silvestre (no cultivado), no es una actividad agrícola, por carecer de gestión del cambio, (ver literal (c) del párrafo de la NIC 41).

La aplicación de activo biológico es válida hasta el punto en que el producto se recolecta o cosecha y de ahí en adelante, aplican otras normas, como la NIC 2: Inventarios, dado que para los activo biológico no aplica en la elaboración o procesamiento después de la cosecha o recolección (Ruz, 2008). En la Tabla 2, limitada al grupo 1, ser resume el alcance así:

**Tabla 2 Normas aplicable por clasificación por categoría en la actividad agrícola**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Categoría** | **NIC** | **Clasificación** |
| Terrenos relacionados con la actividad agrícola | 16  40 | Propiedad, planta y equipo  Propiedades de inversión |
| Plantas productoras empleadas en la actividad agrícola | 16 | Propiedad, planta y equipo |
| Animal vivo o planta con gestión del cambio | 41 | Activo biológico |
| Cosecha o producto agrícola hasta el punto de cosecha | 41 | Producto agrícola |
| Subvenciones del gobierno relacionada con un activo biológico | 41 | Subvenciones medidas a valor razonable, párrafos 34 y 35 NIC 41 |
| Transporte a bodega | 2 | Costo de inventario |
| Producto en procesamiento (o materia prima) | 2 | Costo de inventario |
| Producto final para la venta | 2 | Inventario |
| Activos intangibles en la actividad agrícola | 38 | Activos intangibles |
| Activos con derecho de uso por arrendamiento de terrenos en actividades agrícolas | NIIF 16 | Arrendamientos |

Nota: el grupo 2 cuenta con secciones en las NIIF para pymes, con similar clasificación.

Fuente 3 Adaptada de Ruz (2008, pág. 302)

Así las cosas, el revisor fiscal verificará la aplicación adecuada del alcance según la categoría dada por estas normas, para la presentación fiel de la información de los estados financieros de la entidad del sector agrícola que gestiona activos biológicos, recordando que la actividad agrícola según el párrafo 5 de la NIC 41, involucra la transformación de carácter biológico con activos biológicos para su venta, obtener productos agrícolas, o convertirlos en otros activos biológicos, lo que genera cambios cualitativos y cuantitativos en activos biológicos en procesos de crecimiento, degradación, procreación y producción (Ruz, 2008, pág. 303)

Así mismo, para medir el valor razonable de los activos biológicos, la entidad del grupo 1 podrá recurrir a diferentes fuentes para determinar el valor razonable de manera fiable, similares a lo descrito en el párrafo 34.6 de las NIIF para las pymes, que se pueden resumir así:

* **Existencia de un mercado activo.** Facilita, mediante el precio de cotización en el mercado en que espera operar la entidad, una base para determinar el valor razonable del activo biológico menos los costos de transporte y de terminación.
* **Inexistencia de un mercado activo.** Bajo este panorama, la entidad puede consultar:
  + El precio de transacción más reciente en el mercado, ajustado al tipo de activo
  + El precio de mercado en mercados activos similares
  + Las referencias del sector para medir el valor razonable.
* **Valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados.** Sin incluir los activos biológicos en desarrollo o no maduros, por su potencial de crecimiento y otros factores de riesgo que pueden afectar su transformación o crecimiento.

Si bien es claro que la medición de los activos biológicos, la responsabilidad recae en la administración de la entidad y, corresponde al revisor fiscal, verificar y obtener evidencias suficientes y adecuadas para sustentar su opinión de si estos activos son medidos adecuadamente a valor razonable o, como exención, se justifica en forma apropiada, que son medidos al costos cuando el valor razonable no pudo medirse con fiabilidad o generaría un costo o esfuerzo desproporcionado, para las pyme, ver Tabla 3:

**Tabla 3 Regulación de la responsabilidad del Revisor Fiscal**

|  |  |
| --- | --- |
| **Responsabilidad** | **Regulación** |
| En el ejercicio de la Revisoría Fiscal | Código de Comercio  Ley 1314 de 2009, artículo 5  Ley 43 de 1990, artículos 8 y 9  Ley 190 de 1995, artículo 80  Ley 222 de 1995, artículo 38  Decreto Único Reglamentario (DUR) 2420 de 2015, compilado y actualizado  Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ISA)  Normas Internacionales Control de Calidad (NICC - ISQC)  Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER - ISRE)  Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA - ISAE)  Código de Ética para Profesionales de la Contaduría (Código de Ética del IESBA)  Demás normas reglamentarias relacionadas y otros decretos que modifican adicionan o sustituyen los requerimientos para los revisores fiscales. |
| Frente a Activos biológicos | Reconocimiento, medición, presentación y revelación de activos bilógicos   * NIC 41: Agricultura * Sección 34 Actividades Especializadas de las NIIF para pymes |

Fuente 4 Adaptada de Ruz (2008, pág. 302)

De otro lado, la NIIF 13 en su párrafo 6, sobre las técnicas para determinar el valor razonable, indica que los enfoques más utilizados son *el de mercado, el del costo y el del ingreso. S*erá entonces, responsabilidad del revisor fiscal verificar que la entidad cumpla con estos requerimientos para medir sus activos biológicos en desarrollo de la actividad agrícola y que las técnicas de medición para los activos biológicos sean adecuadas. Así mismo, y dado que la NIIF 9 requiere que la ganancias o pérdidas por medición a valor razonable de estos activos, sean reconocidos en resultados del periodo, el revisor fiscal deberá verificar que así sea.

Con el modelo del costo, la entidad deberá medirlos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada y, una vez se pueda obtener en forma fiable su valor razonable, serán medidos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Además, si el activo biológico se clasifica como mantenido para la venta, dejará de ser activo no corriente y se presentará según la NIIF 5: Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas, medidos a valor razonable. Así mismo, en el párrafo 34.8 de las NIIF para pymes, su medición posterior será al costo menos su depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

# Presentación y revelación de los activos biológicos bajo NIIF

Los activos biológicos son activos no corrientes cuya medición es requerida a valor razonable menos costos de venta, y su variación de un periodo a otro, se contabilizará en el estado de resultados. No obstante, si el valor razonable no es fiable, el activo biológico se medirá al costo menos su depreciación acumulada y se revisará si su medición ha sufrido deterioro.

La presentación y revelación de los activos biológicos depende de dos modelos de medición (a valor razonable o al costo) aceptados para los activos biológicos, presentando por separado los medidos a valor razonable de los medidos al costo. Las tablas 4 y 5, se presentan lo requerido para revelar por cada grupo, para cada modelo.

**Tabla 4 Revelaciones sobre activos biológicos medidos a valor razonable por grupo**

|  |  |
| --- | --- |
| **Bajo NIC 41** | **Bajo sección 34** |
| * *Ganancia o pérdida total en el periodo por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, y por los cambios en el valor razonable menos los costos de venta.* * *Descripción de cada grupo de activos biológicos.* * *Descripción cuantitativa separando los que son para consumo y los que son para producir frutos, o maduros y por madurar.* * *Si no lo revela en otra parte, describir: a) naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo; y b) mediciones no financieras, o estimaciones de las mismas, de las cantidades físicas de:(i) cada grupo de activos biológicos al final del periodo; y (ii) producción agrícola del periodo.* * *También revelará: a) la existencia e importe en libros de activos biológicos cuya titularidad tenga alguna restricción, y el importe en de los pignorados como garantía de deudas; b) la cuantía por compromisos para desarrollar o adquirir; y c) las estrategias de gestión del riesgo financiero de su actividad agrícola.* * *Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo, con:*  1. *la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta;* 2. *los incrementos debidos a compras;* 3. *las disminuciones por ventas y los mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de activos para su disposición mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;* 4. *los decrementos debidos a la cosecha o recolección;* 5. *los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;* 6. *las diferencias netas de cambio por conversión de los estados financieros a otra moneda de presentación y las derivadas de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y* 7. *otros cambios.*  * *Revelar por grupos, cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos de venta, en la ganancia o la pérdida neta del periodo por cambios físicos o en los precios.* | 1. *Descripción de cada clase de activos biológicos.* 2. *Métodos e hipótesis significativas aplicadas para determinar el valor razonable de cada categoría de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección y de cada categoría de activos biológicos.* 3. *Conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá, sin que sea necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores:* 4. *ganancia o pérdida por cambios en el valor razonable menos los costos de venta;* 5. *incrementos por compras;* 6. *disminuciones de la cosecha;* 7. *incrementos por combinaciones de negocios;* 8. *diferencias netas de cambio por conversión de los estados financieros a otra moneda de presentación, así como aquella por la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de entidad; y* 9. *otros cambios.* |

Fuente 5 NIIF plenas y NIIF para pymes

Para los activos biológicos medidos al costo, las NIIF requieren que se revele por grupo

**Tabla 5 Revelaciones sobre activos biológicos medidos al costo por grupo**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Bajo NIC 41** | **Bajo sección 34** | | |
| 1. *una descripción de los activos biológicos;* 2. *por qué no puede medir con fiabilidad el valor razonable;* 3. *sí es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;* 4. *el método de depreciación utilizado;* 5. *las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y* 6. *el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.*  * *Ganancia o pérdida reconocida por disposición y, la conciliación exigida en el párrafo 50, separando las cuantías relacionadas con esos activos, incluyendo cuantías relacionadas con los activos biológicos, que incluyeron en la ganancia o la pérdida neta: a) las pérdidas por deterioro del valor; b) reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y c) depreciación.* * *Sí durante el periodo corriente, la entidad ha podido medir con fiabilidad el valor razonable medido antes al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, revelar: a) una descripción de los activos biológicos; b) una explicación de las razones por las que el valor razonable ha pasado a ser medido con fiabilidad; y c) el efecto del cambio.* * *Si la entidad cuenta con subvenciones del gobierno, revelará:*  1. *la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno;* 2. *las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas; y* 3. *los decrementos significativos esperados en el nivel de las mismas.* | | | 1. *una descripción de cada clase de activos biológicos;* 2. *una explicación de por qué el valor razonable no se puede medir con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado;* 3. *el método de depreciación utilizado;* 4. *las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y* 5. *El importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.* |

Fuente 6 NIIF plenas y NIIF para pymes

# Declaraciones en el informe del revisor fiscal

Las aseveraciones del revisor fiscal, propias de las conclusiones del encargo, brindan confianza a los inversionistas, así como al Estado y a la comunidad en general que recurren a los estados financieros para tomar decisiones económicas. Con sujeción los artículos 208 y 209 del Cco, los informes del revisor fiscal autorizados con su firma se clasifican en: Dictamen sobre los estados financieros e Informe dirigido a la asamblea o junta de socios (Actualicese, 2020, págs. 6-7). En cumplimiento del Cco, el informe debe contener por lo menos, declaraciones de:

* *Que ha obtenido la información necesaria para cumplir sus funciones.*
* *Que ha seguido los procedimientos aconsejados por la técnica de la interventoría de cuentas.*
* *Que la contabilidad se lleva conforme a las normas legales y a la técnica contable, y de sí las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y decisiones de asamblea o junta directiva.*
* *Que el estado de situación financiera y el estado de resultados se han tomado fielmente de los libros, y de que el primero presenta en forma fidedigna la situación financiera del ente y, el segundo, refleja el resultado de las operaciones del período.*
* *Las reservas o salvedades que tenga sobre la fidelidad de los estados financieros.*

Así mismo, para su informe, el revisor fiscal deberá contemplar, entre otras, las siguientes normas: *NIA 701Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe emitido por un auditor independiente; NIA 705 Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente; NIA 706 Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor Independiente; NIA 710 Información comparativa; NIA 720 Responsabilidad del auditor con respecto a otra información y la NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría* (Actualicese, 2020, pág. 7)

Como complemento, la NIA 450 le permitirá concluir si ha obtenido seguridad razonable sobre sí estos estados financieros están libres de incorrección material, fraude o error y la NIA 330, evaluar si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la materialidad y evaluar los requerimientos de la NIA 450 sobre la materialidad de incorrecciones no corregidas.

Al evaluar los aspectos cualitativos, el revisor fiscal acudirá a la NIA 260 revisada para valorar posibles sesgos en los juicios de la dirección, apoyado en la NIA 540. Esto, le permitirá al revisor fiscal evaluar y verificar que: *los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables, las políticas son congruentes con los marcos técnicos normativos, las estimaciones contables son razonables, la información financiera es comparable, comprensible, relevante y fiable, la información permite que los usuarios comprendan el efecto de los hechos y transacciones de la entidad y el lenguaje en la preparación de los estados financieros es adecuado* (Actualicese, 2020, págs. 7-8)

# Responsabilidad del revisor fiscal frente al tratamiento de los activos biológicos

Consecuente con lo anterior, será responsabilidad del revisor fiscal:

* El objetivo de los estados financieros consiste en brindar información útil sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos para sus usuarios en la evaluación de las perspectivas de las entradas futuras netas de efectivo a la misma y la gestión de sus recursos económicos (2018, pág. 21). Evidenciar su cumplimiento, es responsabilidad del Revisor Fiscal que, con independencia, dará fe sobre la información útil para la toma de decisiones de sus usuarios, presentada en los estados financieros de propósito general, incluyendo los activos biológicos.
* Las características cualitativas fundamentales, relevancia y representación fiel, facilitan información financiera útil para la toma de decisiones de los usuarios, y permiten que esta sea mejorada, comparable, verificable, oportuna y comprensible. Así las cosas, el revisor fiscal será responsable de verificar si la información presentada cumple tales características cualitativas fundamentales y de mejoras, que permita que los usuarios reciban información relevante para sus decisiones, respaldados en la presentación fiel de la misma.
* Respecto al reconocimiento de los activos biológicos, el revisor fiscal deberá evaluar su presentación fiel, y verificará que su medición, a valor razonable o al costo, se haya realizado con prudencia mediante herramientas y técnicas verificables y aceptadas para la información presentada en los estados financieros y así, respaldar y presentar su opinión al respecto.
* En la medición a valor razonable, verificará que el juicio de la gerencia para seleccionar las fuentes que permiten determinar el valor razonable fiable se haya alcanzado mediante técnicas adecuadas, prudentes, verificables, y fiables.
* En la medición al costo, verificará la aplicación del modelo del costo en el reconocimiento inicial de los activos biológicos y que la entidad justifique de manera adecuada que: a) Para el grupo 1, no existen valores en el mercado y que además, no es fiable cualquier otra medida de valor razonable; o b) En las NIIF para pymes, obtener el valor razonable genera un costo o esfuerzo desproporcionado.

Así mismo, verificará que para estos activo biológico, se determinó su depreciación y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, siguiendo normas como la NIC 2, la NIC 16 y la NIC 36 o sus secciones correspondientes en las NIIF para pymes, sin olvidar verificar que, una vez se pueda medir en forma fiable su valor razonable, serán medidos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

* Costo o esfuerzo desproporcionado, existe para la pymes cuando el incremento del costo para determinar el valor razonable de los activos biológicos supera de manera significativa los beneficios que la información en sus estados financieros ofrecería a sus usuarios. La responsabilidad del revisor fiscal, en este caso, consiste en verificar que el juicio de la gerencia para aplicar el modelo del costo es verificable, libre de sesgos y aplicado de manera adecuada en cumplimiento de esta excepción y, que tal efecto se debe a escenarios propios de la pyme o del juicio de la gerencia sobre los costos y beneficios para aplicarlo.
* Para dictaminar si las políticas de reconocimiento, medición, presentación y revelación han sido observadas en la presentación de los estados financieros de propósito general, que contienen activos biológicos, el revisor fiscal deberá tener en cuenta, entre otras, las NIA: 701, 705, 706, 710, 720 y 200, complementadas con las NIA 450, 330, 260 y 540.
* En cuanto a las revelaciones, es responsabilidad del revisor fiscal verificar que las notas presenten toda la información significativa y requerida, que ayude a comprender lo informado en los estados financieros, para lo cual confirmará que la entidad revele lo requerido para los activos biológicos que gerencia la entidad del grupo 1 o 2 y separe la presentación de los activos biológicos medidos a valor razonable de los medidos al costo.

# Discusión, resultados y conclusiones

Como quiera que este trabajo no busca cuestionar la labor profesional que desarrolla todo revisor fiscal y, por el contrario, asume que este cumple con todas sus obligaciones y requerimientos de las normas que regulan el ejercicio de la revisoría fiscal, esta reflexión académica se presenta como apoyo al ejercicio de la revisoría fiscal, en el proceso de verificación del cumplimiento de lo regulado para el tratamiento contable, presentación y revelación de los activos biológicos en los estados financieros de propósito general por parte de las entidades que gerencian activos biológicos dentro sus actividades agrícolas.

La revisoría fiscal de entidades que desarrollen actividades agrícolas, en cumplimiento de sus funciones, son responsables de verificar el cumplimiento de las normas relacionadas con la presentación, medición y revelación de los activos biológicos, para lo cual podrá confirmar si la administración de la entidad ha seguido los procesos adecuados y suficientes para medir los activos biológicos a valor razonable y ha aplicado su juicio profesional para mostrar cuando ello ha sido imposible y, por tanto, los activos biológicos son medidos con el modelo del costo.

El concepto y tratamiento de los activos biológicos es un factor importante para determinar que estos sean presentados como tal en los estados financieros de las entidades que desarrollan actividades agrícolas. Teniendo en cuenta que, los activos biológicos silvestres no se están bajo el alcance de la NIC 41 para el grupo 1 ni de la Sección 34 para el grupo 2, puesto que no constituye una actividad agrícola al no haber sido cultivados por la entidad y, por tanto, carecen de la gestión del cambio requerida.

Entre otras actividades, será responsabilidad del revisor fiscal, verificar que la entidad, cumple, para los activos biológicos presentados en los estados financieros, con:

* Los requerimientos de la NIC 41 (grupo 1) o la Sección 34 de las NIIF para pymes (grupo 2) para reconocer y medir los activos biológicos.
* El juicio de la administración es prudente en la selección de las fuentes para medir el valor razonable de los activos biológicos de manera adecuada, fiable y verificable.
* La revelación requerida para los activos biológicos gerenciados por las entidades del grupo 1 o grupo 2, se hace de manera íntegra con información significativa y pertinente dentro del contenido de las notas.
* Procesos adecuados para determinar el valor razonable para medir los activos biológicos o las medidas que, mediante el juicio profesional apropiado, la entidad determinó que no pudo medirlo con fiabilidad o que su cálculo genera costo o esfuerzo desproporcionado y, por tanto, estos activos se miden inicialmente al costo, y posteriormente al costo menos sus depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

# Referencias

Actualicese. (19 de Marzo de 2020). Abc de los informes del revisor fiscal. *Especiales Actualicese, 2020*. Cali, Colombia: Actualicese.com Ltda.

Chávez, L. (2014). Propuesta metodológica para la medición del activo biológico según las Normas Internacionales de Información Financiera. http://files.ctctcdn.com/9cb3ff9d101/481718f9-3d2f-4117-94b2-a495e51709b6.pdf?fbclid=IwAR1y2hTh6m12w84a7cfthDba-2U0NG6RxtEQYv565yQrTfxKuN4ckZea5\_w

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB]. (Marzo de 2018). Marco Conceptual para la Información Financiera. *IFRS Foundation*. Londres, Reino Unido. http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/adjuntos/niif/Marco%20Conceptual%20de%20las%20Normas%20NIIF%20ES\_CF\_March2018.pdf

Gómez, Y., & González, L. (2019). Medición de los activos biológicos en Colombia según las normas internacionales de información financiera para pequeñas y medianas empresas [Monografía, Universidad Piloto]. Colombia. http://repository.unipiloto.edu.co/bitstream/handle/20.500.12277/6414/1.%20Trabajo%20de%20Gardo.pdf?sequence=6&isAllowed=y

Minagricultura. (14 de Mayo de 2021). Con la estrategia 'Juntos por el Campo', el sector agropecuario mantiene el crecimiento en el primer trimestre de 2021 con una variación de 3.3%. Colombia. https://www.minagricultura.gov.co/noticias/Paginas/Con-la-estrategia-%e2%80%98Juntos-por-el-Campo%e2%80%99,-el-sector-agropecuario-mantiene-el-crecimiento-en-el-primer-trimestre-de-2021-con-.aspx/

Ministerio de Comercio, Industría y Turismo. (14 de Diciembre de 2015). Decreto 2420. *Por medio del sual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones*. Colombia. https://www.ctcp.gov.co/normatividad/normas-locales/decretos/decreto-2420-de-2015/doc-ctcp-1-4-4425

Portafolio. (21 de Junio de 2021). La economía agropecuaria, protagonista en el PIB 2021. Colombia. https://www.portafolio.co/economia/finanzas/la-economia-agropecuaria-protagonista-en-el-pib-2021-553168

Presidencia de la República. (27 de Marzo de 1971). Decreto 410. *Por el cual se expide el Código de Comercio*. Colombia. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma\_pdf.php?i=41102

Rincón, O., & Gomez, H. F. (05 de 2016). Responsabilidades del revisor fiscal frente a la aplicación de las NIA y NIIF en Colombia. [Trabajo de grado Fundación Universitaria Los Libertadores]. https://repository.libertadores.edu.co/bitstream/handle/11371/1366/rinconoscar2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y#:~:text=Frente%20a%20la%20aplicaci%C3%B3n%20de,y%20de%20los%20entes%20gubernamentales.

Ruz, V. (2008). *Una doctrina sobre las IFRS* (Primera ed.). Chile: RR Donnelly.