



NIIF'S- PYMES PARA EMPRESAS DE BASE AGROPECUARIA

Libro guía para el profesional contable y para la gerencia.

JAVIER VILLARREAL SALAZAR



NIIF'S- PYMES PARA EMPRESAS DE BASE AGROPECUARIA

Libro guía para el profesional contable y para la gerencia.

JAVIER VILLARREAL SALAZAR



NIIF'S - PYMES PARA EMPRESAS DE BASE AGROPECUARIA
Libro guía para el profesional contable y para la gerencia.

Dr. Hugo Ruiz
Rector



Autor:
Javier Villarreal Salazar

Libro revisado por:

Luz Nayibe Arcos Castillo
Contador Público, Especialista en Administración y Gerencia Institucional, Especialista en tecnología de la informática educativa, Magister en gestión de la Tecnología Educativa

Andrea Guerrero Cucás
Ingeniera en Administración de Empresas y Marketing

ISBN: 978-9942-914-34-7

Primera edición
Diciembre 2016
Tulcán - Carchi - Ecuador

Comisión de Publicaciones UPEC
CP.UPEC,08.081.0811/2016-06

Diseño y Diagramación:
Alejandro Portilla B.
0988287107 - aleportdarking@gmail.com

Tiraje: 300 ejemplares

Impresión:  **imago**

Eugenio de Santillán N34-248 y Maurián
(02) 3316378 - (02) 3316359 - 0996017113
graficasimago@hotmail.com

INDICE

CAPÍTULO 1

Marco conceptual de la información financiera, revisión útil para aproximar el conocimiento a la normativa

NIF`s.....	10
Los recursos económicos y los derechos de los acreedores- Activos y Pasivos.....	14
Concepto de devengo.....	16
Necesidad de flujos de efectivo.....	17

CAPÍTULO 2

Condiciones que debe contar la información financiera, para que sea considerada como útil.....

Requisitos para la presentación de la información financiera.....	21
Relevancia de los estados financieros.....	24

CAPÍTULO 3

Errores en la información financiera.....

¿Es importante el costo de disponer de la información?.....	35
El negocio en marcha.....	36

CAPÍTULO 4

Estados financieros.....

Balance de situación Financiera.....	41
Reconocimiento de los activos.....	42
Reconocimiento de los Pasivos:.....	44
Reconocimiento del patrimonio:.....	47
Balance de resultados o rendimientos:.....	47

CAPÍTULO 5	
Métodos de medición de las cuentas de los estados financieros.....	52
Conceptos de mantenimiento del capital y la determinación del resultado	53
Plan de cuentas de actividades agropecuarias.....	57
CLASIFICACIÓN DE LAS CUENTAS	61
CAPÍTULO 6	
Valoración de los activos no monetarios.	78
LA NIF 13, BASE FUNDAMENTAL PARA LA CONTABILIZACIÓN DE EMPRESAS DE PRODUCCIÓN AGROPUECUARIO.	80
Frecuencia de aplicación de la medición de razonable:.....	84
CAPÍTULO 7	
CASO PRÁCTICO (Desarrollo).....	128
CAPÍTULO 8	
La NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros: ..	146
La NIC 2 IAS2 Inventarios.....	151
La NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores	153
La NIC 16-IAS16 Propiedad, planta y equipo.....	156
La NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos.....	158
La NIC 41 – Agricultura	160
 BIBLIOGRAFÍA.....	 168

INTRODUCCIÓN

El contenido de este libro está orientado a personas con formación básica en el tema contable o que por sus actividades que desarrolla está acostumbrado a interpretar información financiera. Su estructura abarca todo el tratamiento de las NIIFs del sector agropecuario; se ha obviado aquellas temáticas que ya forman parte de manera intrínseca el tratamiento financiero actual, tales como: el registro de cuentas - efectivo, bancos, clientes, proveedores, etc.

Fruto de la investigación previa a la realización del presente documento, se ha encontrado las áreas en donde el tratamiento contable no está totalmente apegado a la normativa existente. La información de mayor importancia, es la relacionada a la valoración de los activos biológicos, basandose en una de las últimas NIIF's aprobadas, denominada medición de valor razonable, puesto que su cuantificación, debido a su naturaleza es un tratamiento particular.

La aplicación del valor razonable se emplea en la administración de las cuentas de inventarios, activos fijos y otros susceptibles de revaluación. Además se ha inclui-

do breves temas de la conceptualización de las NIIF's porque aún no se ha concientizado y utilizado la recomendación emitida por la IFRS, la cual menciona que el conocimiento de las bases conceptuales constituye un elemento fundamental y orientador para la comprensión completa de la normativa NIIF y de las NIC. Se presenta un plan de cuentas que está orientado a la producción lechera, como referente para otras actividades agropecuarias.

En la primera parte se procede a explicar un ejemplo de levantamiento de información primaria apegada a la normativa planteada. La segunda parte del libro contiene un desarrollo de indicadores de gestión y de mercadeo del sector de producción de leche, reiterando que este insumo puede ser una orientación para el cálculo de indicadores para otras industrias agropecuarias.

En esta sección se trata de revalorizar la filosofía de marketing, sobre los productos agropecuarios que en su primera etapa de producción han sido considerados como commodities, y que teóricamente no es posible posicionarlos ni aplicar estrategias de mercadeo sobre ellos. Desde el punto de vista de los autores, la situación actual de competitividad empresarial, sugiere que los productores de bienes genéricos agropecuarios, deben tener en cuenta preceptos de marketing que les permita lograr fidelidad en sus clientes, e imagen de marca favorable que facilite su presencia en sumarket share.

Capítulo 1

- Marco conceptual de la información financiera, revisión útil para aproximar el conocimiento a la normativa NIIF's. Los recursos económicos y los derechos de los acreedores- Activos y Pasivos.
- Devengo
- Necesidad de flujos de efectivo





Marco conceptual de la información financiera, revisión útil para aproximar el conocimiento a la normativa NIIF`s.

Al igual que cualquier disciplina o ciencia, la contabilidad se fundamenta en normas y principios que se construyen para lograr una armonización universal de convencionalidades, que permitan desarrollar un marco de referencia amplio y común en todos los países. Está demostrado que éste es uno de los objetivos primordiales que persiguen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF`s).

Antes de desarrollar el contenido general del libro, es necesario mostrar algunos aspectos conceptuales, que deben ser una guía permanente para los usuarios de la información financiera y para los constructores de ella.

El marco normativo se lo ha extraído del marco conceptual para la información financiera, emitido el 1 de enero de 2012.

El Marco Conceptual del IASB fue aprobado por el Consejo del IASC en abril de 1989, para su publicación en julio del mismo año, y adoptado en abril de 2001. En septiembre de 2010, como parte de un proyecto más amplio de revisión del Marco Conceptual, el IASB revisó el objetivo de la información financiera con propósito general y las características cualitativas de la información financiera útil. La parte restante del documento de 1989 sigue vigente (IFRS, 2012, pág. 2).

En el transcurso de la vida de una empresa agropecuaria, no se puede perder de vista la utilidad de la información financiera que radica en evidenciar la realidad, es decir, la situación financiera de mercado de la organización.

De tal forma que se pueda eliminar ciertas distorsiones provocadas por distintos factores: económicos, externos, internos, imposiciones tributarias, etc. Con esta información los responsables de tomar decisiones, dueños, prestamistas, instituciones gubernamentales, etc., pueden tener bases y parámetros que esclarezcan sus disposiciones. Por ejemplo, puede resultar que una organización haya depreciado un activo hasta llegar a su valor residual; sin embargo, ese valor residual puede no reflejar el valor de intercambio de ese bien en un mercado independiente en el caso de un vehículo puede tener un saldo contable en libros, después de depreciación y

deterioros de 5.000 um (unidad monetaria), pero en una transacción no forzada puede estar valorado en 35.000 um.

Si la información que usan los interesados se basa en el valor contable de libros, seguramente llevará a tomar decisiones erroneas debido a que la diferencia con su valor de mercado va a variar en 30.000 um.. Para este caso es importante que el lector considere la NIC 8, que aunque no es materia específica de tratamiento de este libro, brevemente se explica a continuación. "Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros."

Generalmente se relacionan con errores aritméticos, errores de aplicación de políticas contables, mala interpretación de hechos, así como fraudes. La corrección de estos errores debe registrarse y revelarse en los primeros estados financieros que se entreguen después de haber sido descubiertos. Naturalmente, el impacto de estas correcciones se efectuarán tomando en cuenta la materialidad de tales sucesos.

De esta manera, es de vital importancia que el constructor de la información financiera, no pierda de vista la necesidad de reflejar el valor más cercano a la realidad de los mercados, donde se pueden tranzar los activos, pasivos o patrimonios de la empresa; naturalmente siempre y cuando estas valoraciones tengan una

relación costo/beneficio positivo para la empresa; si se compara con el costo de obtener las estimaciones reales de cuantificación versus los beneficios de contar con esa información fiable. No se puede afirmar que el estricto cumplimiento de las normas, así como su marco conceptual permitan obtener información financiera real en su totalidad, sin embargo, su cumplimiento nos acerca bastante a ese fin.

La fidelidad de la información financiera puede ser representada por las siguientes características:

- Debe ser una representación neutral, es decir no reflejar sesgos en exceso o en defecto en sus apreciaciones.
- Debe ser una representación completa y fiel, debe incluir todos los elementos importantes, para la toma de decisiones de los usuarios y ser tan explicativa que no dé lugar a ambigüedades.
- Representar adecuadamente los rendimientos y los flujos de efectivo de la entidad.

En definitiva, el resultado de las características anteriores deberá asegurar que exista reflejo de la sustancia económica del fenómeno económico (IFRS, 2014, pág. 5). En otras palabras, debe representar la información financiera relevante o patrimonial, así como de rendimiento del giro ordinario y extraordinario de la empresa.

Los recursos económicos y los derechos de los acreedores- Activos y Pasivos.

"Se debe reconocer y recalcar, que muchas de las valoraciones se basan en estimaciones, juicios y modelos, más que en representaciones exactas" (IFRS, 2014, pág. 5).

Básicamente, la entidad o la empresa debe informar acerca de sus recursos económicos, generalmente llamados activos, así como de los derechos de los acreedores, denominados pasivos u obligaciones; sobre las transacciones que se llevan a cabo, las mismas que cambian las valoraciones o estimaciones. En esta parte la revelación correcta de estas cuentas permitirá a los usuarios tomar decisiones referentes a solvencia, liquidez, prioridades de recuperación de cartera y de obligaciones (IFRS F. , 2010, págs. OB13-OB14).

Es necesario reconocer que los cambios que suceden en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores, únicamente pueden resultar de los siguientes eventos:

- Rendimiento financiero de la entidad, es decir, del estado de resultados integrales también conocido como estado de pérdidas y ganancias.

- De cambios en las fuentes de financiamiento de la empresa. La empresa puede obtener recursos de terceros catalogados como accionistas o dueños, en cuyo caso, los cambios se registran en el patrimonio, ejemplo de esto es la emisión de acciones de cualquier tipo. Otra forma importante de obtener recursos es por otros terceros, es decir, instituciones financieras, proveedores, etc. Los constructores de la información financiera, así como los usuarios deben ser capaces de distinguir estas fuentes de cambios.

Gráfico 1: Inversiones y Financiamiento en el Balance de Situación Financiera



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Concepto de devengo

Para facilitar la comprensión de un término tan usado, y a la vez tan confuso, especialmente para los usuarios de los estados financieros se lo denominará como transacciones de acumulación. En pocas palabras, implica el registro de los cambios en los recursos económicos y los derechos de los acreedores en los momentos cuando estos suceden, independientemente cuando se pagan o cobran, de esta manera se refleja la situación verdadera de la entidad. En algunas ocasiones y por simplicidad del proceso, algunas personas encargadas del registro contable, tomaban como fecha de la transacción el día de pago independientemente de cuando realmente se originó el gasto, con esto, lo único que se conseguía es que la transacción no se afecte cuando realmente ocurre, y se distorsione las obligaciones adquiridas y por ende la situación patrimonial de la organización (IFRS F. , 2010, pág. OB17). Por lo tanto, es deber del profesional contable reconocer todos los pasivos en el momento en que ocurren, incluida la utilidad a repartir, porque esta constituye una obligación de la entidad con sus propietarios. También puede verse distorsionada la capacidad de generar flujos de efectivo de la entidad, puede llevar a apreciaciones diferentes del futuro de dicha capacidad.

Necesidad de flujos de efectivo

Cualquier actividad económica, depende en muchos de los casos no solo de la capacidad de generar utilidades o beneficios, sino como éstas se transforman en efectivo o sus equivalentes. Los constructores de la información, así como los usuarios deben prestar especial atención a este factor, porque en muchos de los casos se puede determinar la toma de estrategias misionales de la organización, para visualizar las opciones de inversión del exceso de efectivo, o de las expectativas de financiamiento cuando exista un déficit.

Capítulo 2

- *Condiciones que debe contar la información financiera, para que sea considerada como útil.*
- *Requisitos para la presentación de la información financiera*
- *Relevancia de los estados financieros*





Condiciones que debe contar la información financiera, para que sea considerada como útil.

En este momento se requiere que el lector tenga una idea bastante clara de lo que va a construir con la información financiera. Para que los objetivos se cumplan, el IASB ha emitido conceptualizaciones que permiten contar con datos bastante apegados a la realidad.

“En muchas ocasiones resulta útil incluir notas explicativas adicionales a las contables para que den respuesta a las estrategias gerenciales que se preveen para pronosticar situaciones económicas futuras, todo ello basado en proyecciones y cálculos matemáticos pertinentes”(IFRS F. , 2010, pág. CC2).



Gráfico 2: Cualidades de la Información Financiera

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Requisitos para la presentación de la información financiera

La **comparabilidad** se refiere a la necesidad de presentar la información financiera actual y acompañarla de su símil del periodo anterior. Esto es de vital importancia para la toma de decisiones, pues compara el nivel de gestión, la efectividad de las opciones estratégicas y operativas llevadas a cabo por la entidad. Por otra parte, la comparabilidad, también implica que se pueda relacionar con empresas del sector para mejorar la calidad de las decisiones. La información financiera es más comparable en la medida que se construye con la aplicación de métodos y técnicas consistentes, a través de los diferentes periodos en que se informa, bajo el marco que las empresas sean de similar actividad económica y tamaño.

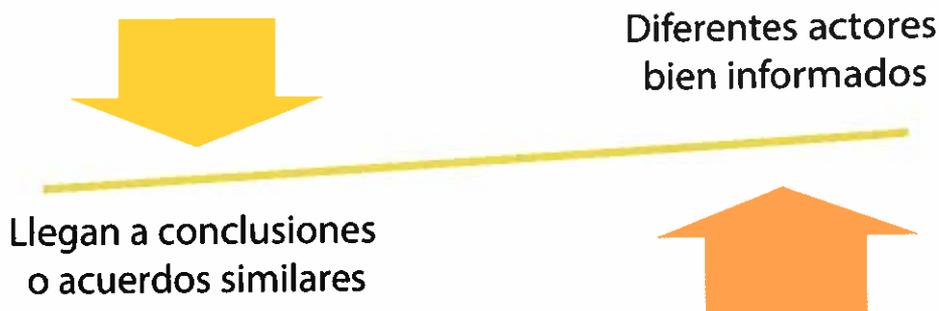
Gráfico 3: Requisitos de la Información Financiera



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

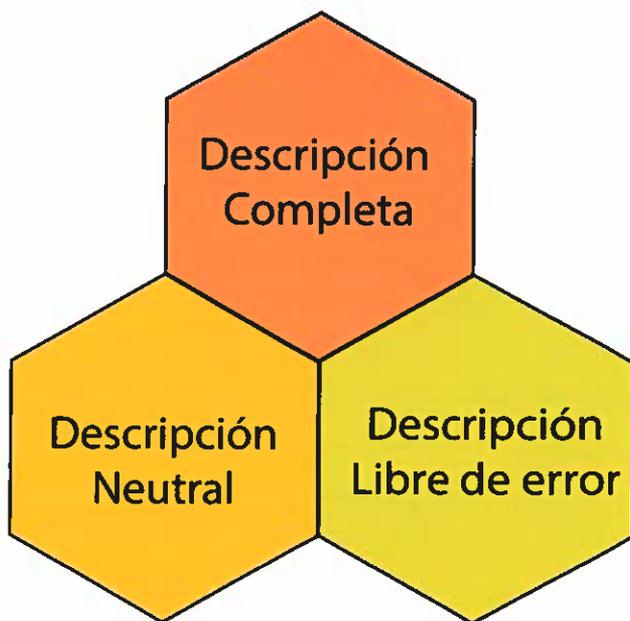
La **verificación** de la información debe representar la honestidad y ética en los datos a ser presentados. Sin lugar a dudas, esto apoya a los procesos posteriores de auditorías internas y externas; deben dar respuesta y esclarecer los procesos metodológicos que se puedan usar para desarrollar proyecciones.

Gráfico 4: Conclusiones multicriterio de diversos técnicos en función de la información



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Gráfico 6: Representación fiel de los estados financieros (IFRS E. t., 2012, pág. CC12)



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

El orden generado por el proceso contable permite traducir y resumir las transacciones realizadas en números y en denominaciones o nomenclaturas comunes.

Las representaciones son completas cuando su comprensibilidad está relacionada directamente por la calidad de las explicaciones y apreciaciones descriptivas que la hacen entendible. En muchas ocasiones, la información financiera requerirá explicaciones muy pormenorizadas, por ejemplo, el valor del ganado para la

producción de leche identifique su valor monetario, pero además de ello, es imprescindible conocer la cantidad de animales que lo componen, identificando cuántos de ellos están próximos a pasar a su etapa de vida útil, bajo la consideración de deterioro de los mismos, así como también, informar si alguno de ellos ha perdido todo su valor por muerte accidental o por enfermedades. Es muy importante que en la información se especifique de manera muy clara las revalorizaciones de los activos, esto tiene especial importancia en las empresas de producción agropecuaria, ya que muchos beneficios económicos provienen, de lo que en adelante llamaremos, **Crecimiento productivo**, que significa los rendimientos que pueden obtenerse por el cultivo o desarrollo de los activos biológicos, y que generalmente deberán estar contabilizados a su valor razonable.

El tratamiento del valor razonable es un tema de especial interés, al que se dedicará un espacio importante en este libro.

La descripción neutral hace referencia a, "*no está sesgada, ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada de cualquier forma para incrementar la probabilidad de que la información financiera se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios,*" (IFRS E. t., 2012, pág. CC14).





Capítulo 3

- Errores en la información financiera.
 - Características que mejoran la información financiera
 - ¿Es importante el costo de disponer de la información?
 - El negocio en marcha





Errores en la información financiera.

El análisis del error siempre causará discusiones y diferentes puntos de vista para que no se presenten tales circunstancias, el IFRS (2012) ha considerado que no existe información con errores, cuando:

- El proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores.
- No hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno (2012, CC15)

Generalmente la existencia de errores se presenta en la valoración de los activos fijos, tal como lo menciona Upton (2010), quien lo considera como un reto particular.

Para eliminar la idea de errores, se debe revelar en la información financiera la técnica usada para llegar a las estimaciones propuestas, el origen de la fuente de datos, las fórmulas empleadas para ello, las posibles desviaciones que se generaron en su cálculo y una justificación que permita llegar a concluir que no existieron otras posibilidades mejores.

Aunque parezca un trabajo muy separado de las actividades normales de los profesionales contables, la explicación adecuada acerca de las mediciones, es fundamental para blindar los resultados obtenidos. La utilidad de la información siempre será el aspecto a considerar en casos como éstos.

En ocasiones existe un nivel de incertidumbre significativa, puede que la información no sea del todo útil para la toma de decisiones, pero seguramente deberá explicarse que, aunque tiene muchas limitaciones, es la única información disponible, que se debe tomar precauciones sobre su uso.

El proceso eficiente y eficaz para llegar a la información deseada podría pasar por estos pasos:

Gráfico 7: Pasos sugeridos para identificar hechos, sujetos a registro contable.

1.- Identificar el fenómeno económico material o relevante

2.- Identificar la información con la cual se podría cuantificar el fenómeno de manera fiel

3.- Determinar si la información está disponible y puede ser representada fielmente.

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Gráfico 8: Características que mejoran la información financiera.



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

La fiabilidad de la medición demanda el uso de técnicas proyectivas basadas en hechos comprobables. Cuando no se puede hacer una estimación confiable,

la cifra y la cuenta no debe aparecer en ninguno de los balances a presentarse.

¿Es importante el costo de disponer de la información?

El principio fundamental para resolver la pregunta, pasa por el siguiente argumento.

La relación del costo de obtener información útil debe ser menor al beneficio de contar con ella(IFRS E. t., 2012, págs. C-35)

Por lo tanto, esta normativa resulta ser subjetiva, depende de cada circunstancia y entidad, en la medida de conocer la cantidad de recursos que se invierte en generar la información contable, en analizarla versus los beneficios que trae tomar decisiones sobre la ausencia de ella.

Por ejemplo, el costo de mantener actualizado el inventario de una empresa dedicada a la plantación de rosas, con una superficie de 1.000 hectáreas, que se encuentran repartidas en zonas geográficas diferentes, puede diferir enormemente, de la actividad de crianza de caballos pura sangre, que cuenta con 100 semovientes en una sola ubicación.

Con mucha seguridad, la primera demandará mucha mayor inversión en su procesamiento, comparada con la segunda actividad económica. Para las 2 empresas la relación entre el costo de contar con información fiable, será diferente.

La información resultante del proceso contable, debe tener un carácter de general, esto no implica que todos los usuarios la puedan comprender, muchos de ellos requerirán asesoramiento adicional para lograrlo, lo que reduce la relación costo/beneficio.

El negocio en marcha

"Los estados financieros se preparan normalmente, bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible" (IFRS E. t., 2012, pág. 4.1).

Para ejemplificar este planteamiento, en una empresa piscícola, resulta importante informar si está como negocio en marcha, o no. El cierre del negocio supone la liquidación de sus recursos económicos de una manera acelerada, que a su vez implica restricciones para la empresa en el caso de vender sus activos, que se traducen en una posición de desventaja frente a sus posibles compradores.



Capítulo 4

- *Estados financieros.*
- *Balance de situación Financiera*
 - *Reconocimiento de activo, pasivo y patrimonio*
- *Balance de resultados o rendimientos*





Estados financieros

Los informes financieros que se deben presentar son los siguientes:

Gráfico 9: Juego completo de estados financieros a presentar bajo NIIFS



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar



Balance de situación Financiera

En esta parte únicamente se hará referencia a aquellas circunstancias que resultan diferentes, comparadas con las conceptualizaciones básicas que se han venido manejando en el país.

Un estado de este tipo, siempre tendrá como elementos constitutivos, el activo, el pasivo y el patrimonio. A continuación se presenta literalmente las definiciones de cada uno de ellos, según el marco conceptual de las NIIFs (2012)

Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos IFRS
E. t. (2012, pág. 4.4).

Para el caso de este libro, de empresas agropecuarias, es importante destacar que el reconocimiento de un activo es de vital importancia, por ejemplo, una cría de un hato de producción de leche, que ha nacido con sexo macho y de la cual se van a desprender en el

menor tiempo posible, en vista de que no genera beneficios sino costos ¿puede ser considerado como activos? La cantidad de semillas que ubico en una plantación de patatas, diferentes a este tubérculo, para generar rotación de cultivos ¿es conveniente identificarla con que cuenta?. Estas preguntas deben ser respondidas sobre la base de la fiabilidad y materialidad consolidandose en políticas contables. De esta forma, la elaboración y lectura de la información financiera requerirá ciertas convencionalidades, las mismas que están de alguna forma delimitadas en las definiciones conceptuales.

Reconocimiento de los activos

Básicamente un activo tiene la condición o cualidad de generar beneficios económicos futuros, representados en flujos de efectivo o sus equivalentes (IFRS E.t., 2012, pág. 4.8).

Para reconocer un activo, se debería responder las siguientes consideraciones. De acuerdo a IFRS E.t (2012).

1) Está destinado, de manera individual o en un conjunto de ellos, a la producción de bienes y servicios para satisfacer un mercado que está dispuesto a pagar por ellos.



2) Es posible que pueda generar beneficios económicos futuros que contribuyen directa o indirectamente a los flujos de efectivo o sus equivalentes, o bien reduce pagos en el futuro. Esta contribución es independiente de la propiedad del bien.

El parámetro 2, incluye de manera intrínseca la incertidumbre del entorno de la organización, para un mercado o para una empresa una partida puede entregar beneficios económicos de manera segura, mientras que para otra no. En las actividades agropecuarias esto es influenciado en gran medida por condiciones atmosféricas o climáticas. La posibilidad de conseguir beneficios económicos futuros de una plantación de papas, será diferente si el cultivo se lo desarrolla en la sierra a una altura que sobrepasa los 2.000 msnm a nivel del mar. Para presentar el hecho económico se deberá recurrir al criterio técnico de expertos en la temática e información estadística histórica y revelar la información más cercana a la realidad.

3) Sus beneficios pueden ser el intercambio por otros activos, satisfaciendo a los terceros de la entidad.

4) Pueden ser tangibles o intangibles.

5) Deben ser resultado de eventos pasados reales, no suposiciones (2012, págs. 4.8 - 4.14).

Para el caso de la cría del hato ganadero, citada anteriormente se aplicará los parámetros de reconocimiento de activo y determinará, si debe ser considerado como tal:

Tabla 1: Proceso para el reconocimiento de un activo

RECONOCIMIENTO	CUMPLE	RAZONAMIENTO
Punto 1	No	Esta cría por ser de sexo macho, no puede producir leche, que es el objetivo del hato.
Punto 2	No	El objetivo empresarial del hato es producir leche, una cría de sexo macho, no puede generar beneficios económicos futuros. Lo sería, si el negocio de la empresa fuese la producción de carne.
Punto 3	Si	Puede usarse para esos fines
Punto 4	Si	Es tangible
Punto 5	Si	Es resultado de un evento real, el estado de gestación y el alumbramiento. Ninguno de ellos son hechos ficticios o suposiciones.

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

En conclusión, el nacimiento de una cría macho en un hato de producción de leche no puede considerarse como activo de acuerdo a la analizada anteriormente.

Reconocimiento de los Pasivos:

Esencialmente los pasivos son obligaciones con terceros, fácilmente dicho, son deudas. En algunos casos los pasivos toman la forma de provisiones, en nuestro país son conocidas las provisiones por beneficios socia-

les, por jubilación patronal, etc.

Para reconocer una partida como ésta, los pasivos deberían cumplir los siguientes preceptos:

- Puede tener un origen legal de pago, o puede ser contraída por el curso normal de la empresa, por las costumbres o el deseo de mantener buenas relaciones comerciales.

El caso de la normalidad de la actividad económica, puede ser ejemplificado así, una empresa agropecuaria va a demandar el uso de maquinaria para la construcción de infraestructura cuya operación traerá dificultades de contaminación auditiva, visual, respiratoria a sus vecinos.

Dentro de las políticas empresariales, se encuentra descrito y proclamado el mantenimiento de las buenas relaciones con las comunidades cercanas, aparte de que ha sido una costumbre de la empresa compensar de alguna manera este posible deterioro ambiental temporal. No existe ninguna normativa legal que obligue a la entidad a tal compensación; sin embargo, por considerarse una práctica común al interior de la empresa, al igual que en su entorno geográfico más próximo, en el momento de efectuar la información financiera habría que generar un pasivo por los valores monetarios que de-

manden las acciones previstas de mitigación de los problemas ambientales causados, para ello se deberá usar la técnica de previsión más adecuada. Cabe destacar que, de ser el caso, de tratarse de obligaciones laborales, se genera un pasivo real y se debe reconocer como tal.

- *“La obligación surge sólo cuando se ha recibido el activo o la entidad realiza un acuerdo irrevocable para adquirir el activo” (IFRS E. 1., 2012, pág. 4.16).*

- La cancelación de la obligación compromete la entrega de recursos que llevan incorporados beneficios económicos futuros, es decir activos.

Por ejemplo, una deuda de una empresa que produce hortalizas con el proveedor de insumos orgánicos, puede ser pagado en efectivo, devolución de los insumos, entrega de otro activo a cambio de la deuda prestación de un servicio, entrega de parte de patrimonio por la deuda, sustituir la obligación por otra. Aunque puede cancelarse por otros medios, como renuncia del acreedor a la deuda.

- *“Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado.”*

Reconocimiento del patrimonio:

El patrimonio es el residuo de los activos una vez disminuido los pasivos. En la ecuación contable:

$$\text{Activos} - \text{Pasivos} = \text{Patrimonio}$$

Se tendría en cuenta la descripción que da la pauta de la clasificación interna del patrimonio.

Gráfico 10: Conformación básica del Patrimonio



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Balance de resultados o rendimientos:

El concepto de ingreso y egreso, tal cual lo define el marco conceptual de IFRS E.t (2012)

Ingresos: son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Gastos: son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio. (2012, pág. 4.25).

En términos generales, los ingresos y egresos se reconocen siempre y cuando:

(a) Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue, o salga de la entidad; y

(b) "El elemento tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad" (IFRS E. t., 2012, pág. 4.38).

En cuanto a los ingresos, es necesario diferenciar entre ingresos ordinarios y ganancias.

Los riesgos ordinarios pueden ser ventas, servicios profesionales, alquileres, etc. Mientras que las ganancias no responden al giro ordinario del negocio, ejemplo de ello son las ventas de activos fijos revaluación de activos. Al presentarse estas ganancias, deben hacerse por



su valor neto, salvo que el usuario requiera otras condiciones más específicas.

Al igual que los ingresos, los gastos, tienen una clasificación importante, existen los gastos y las pérdidas. Las pérdidas pueden ser resultado de siniestros, por venta de activos y aquellas que provienen de pérdida del valor de los activos, tal como: divisas, acciones, obligaciones que cotizan en bolsa, etc. También deben presentarse por separado.

Las revaluaciones de los activos o pasivos no son considerados como ingresos, su afectación es directa sobre el patrimonio, generalmente se ve afectada la cuenta patrimonial de reservas, en muchos países de Latinoamérica se usan la cuenta, reserva por revalorización del patrimonio.

Capítulo 5

- Métodos de medición de las cuentas de los estados financieros
- Conceptos de mantenimiento del capital y la determinación del resultado
- Conceptos de mantenimiento del capital y la determinación del resultado
- Clasificación de las cuentas



Métodos de medición de las cuentas de los estados financieros

No se debe perder la necesidad absoluta de entregar información financiera muy apegada a las valoraciones reales, ésta gran dificultad permite el empleo de un sinnúmero de alternativas y métodos. El siguiente cuadro muestra un resumen bastante básico de aquellos.

Tabla 2: Métodos de medición de las cuentas de los estados financieros

Nombre del método	Pautas para usar este tipo de valoración.
Costo histórico	Existe información de su adquisición. Debidamente reconocida, legal que no da lugar a dudas acerca de su cuantificación.
	Existe información reconocida, legal que no da lugar a dudas, acerca de su cuantificación, de materias primas, mano de obra, costos indirectos de fabricación.
Costo corriente	Este método exige que las partidas se valoren al precio que se debería pagar en el caso que sea reemplazado el activo o el pasivo, implica en cierta forma, un cálculo del valor de reposición que podría ser asumido, con ciertas limitaciones, al valor de mercado.

Nombre del método	Pautas para usar este tipo de valoración.
Valor neto realizable o de liquidación	Este constituye el método que se aplican de acuerdo a la norma internacional de contabilidad número XII, siendo esta la valoración más adecuada. Valora las partidas por el precio de intercambio actual, en una transacción sin presiones.
Valor actual presente	Es el cálculo de los ingresos futuros que puede ofrecer el activo, producto de su curso normal.

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Por la naturaleza de las empresas agropecuarias, el costo histórico es la medida menos aconsejable para su representación, porque muchas de los beneficios que se espera obtener provienen del crecimiento productivo; por lo tanto, los costos no reflejan de manera real su valoración. Se recomienda usar la técnica de valor presente o en su defecto la técnica de valor neto realizable.

Conceptos de mantenimiento del capital y la determinación del resultado

Esta conceptualización, no pasa únicamente por lo contable o financiero, sino que requiere la participación de la gerencia y sobre todo de los propietarios de la empresa; indaga y hace esfuerzos por encontrar la relación entre el capital o inversiones y el estado de resultados. Esta parte hasta cierto punto es abstracto, de la

conceptualización filosófica de los rendimientos; es modular en el momento de reconocer partidas y exponer la información financiera. Sobre la base de ello, es posible diseñar políticas contables y adoptar las metodologías suficientes y pertinentes que permitan informar adecuadamente. Para explicar este caso, se refiere exclusivamente al crecimiento del capital como resultado de la gestión operativa de la empresa.

Los inversionistas, gerentes y partes interesadas verán el mantenimiento del capital financiero desde dos ópticas:

La primera denominada: **Mantenimiento del capital financiero**; "bajo este concepto se obtiene ganancia sólo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del periodo excede al importe financiero de los activos netos al principio del mismo" (IFRS E. t., 2012, pág. 4.59 a). Desde este punto de vista la valoración del crecimiento de los recursos económicos, que provienen exclusivamente de ingresos (no aportes de más capital), únicamente será positivo cuando el poder adquisitivo de los activos, sea mayor comparado año tras año.

De una manera indirecta, este concepto incorpora, ciertas variables del entorno macroeconómico, entre las más pertinentes la inflación, las políticas monetarias. Para ejemplificar se supone un grupo de inversionistas

dedicados a la explotación de madera y cuyos activos netos al año anterior les permitía comprar 500 hectáreas de plantaciones listas para su tala, evalúa el rendimiento de su capital y descubre que 12 meses después sus recursos económicos netos (activos) permiten comprar 600 hectáreas de similares características a las del año anterior. La conclusión a la que pueden llegar es que han obtenido un beneficio de 100 hectáreas, lo cual fácilmente puede representarse en dinero en efectivo. Por lo tanto, el poder adquisitivo de sus activos se ha incrementado y por ende las inversiones efectuadas en el capital han sido positivas.

El segundo argumento del capital, denominado; **Mantenimiento del capital físico**, dice: *"Se obtiene ganancia sólo si la capacidad productiva en términos físicos (capacidad operativa) de la entidad al final del periodo (los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede a la capacidad productiva en términos físicos al principio del periodo"* (IFRS E. t., 2012, pág. 4.59 b).

La capacidad productiva de la misma empresa, que extrae productos maderables, en el año anterior está reflejada en la maquinaria, dinero en efectivo que posee, dinero prestado a sus clientes a través de cuentas por cobrar, etc.; es decir, todos los activos proporcionan su capacidad operativa. La comparación de la

rentabilidad está dada por la medición de la capacidad. Si inicialmente le permitía ubicar en el mercado 800 toneladas métricas de madera y después de 1 año puede colocar 950 toneladas métricas, entonces habrá ganado 150 toneladas, que estarían reconocidas como mayor maquinaria, mayor liquidez, mayor capacidad de entregar cartera a sus clientes, etc. Bajo este concepto, todos los cambios sucedidos son tratados como ajustes por mantenimiento de capital.

Las dos visualizaciones son similares en el fondo, evalúan un crecimiento de los activos, la primera en función del poder adquisitivo, a precio de mercado o a precio constante y la segunda como capacidad productiva. En ambos casos, los rendimientos deben evaluarse a luz de la inversión, que está representada por el capital accionario.

El concepto de mantenimiento del capital físico exige la adopción del costo corriente como base de la medición contable. Sin embargo, el concepto de mantenimiento del capital financiero no requiere la adopción de una base particular de medición. Bajo esta concepción, la selección de la base de medida depende del tipo de capital financiero que la entidad desee mantener (IFRS E. t., 2012, pág. 4.61).



Plan de cuentas de actividades agropecuarias

Antes de ingresar a la definición del plan de cuentas, se cree conveniente ubicar algunos términos utilizados en la producción agropecuaria.

Muchos países han esquematizado su plan contable, de manera que se ha determinado bajo normativa su seguimiento; bien de manera estricta o de manera referencial. Esto naturalmente tendrá sus repercusiones positivas y negativas, la uniformidad de la información consolidada el uso de terminología común, la comparabilidad, entre otros, pueden ser los aspectos positivos de ello.

Entre las limitaciones podemos decir que no se puede llegar a especificar las partidas para un entendimiento común de los usuarios, la eliminación de notas explicativas al ubicar partidas que se explican por sí solas, etc.

Independientemente de aquello, en el Ecuador, no existe una normativa que guíe su aplicación, por lo que la intención por ahora es bosquejar una nomenclatura que no será específica para una actividad agropecuaria particular, sino que trata de ser un esquema amplio que pueda ser susceptible de ajustes que los usuarios consideren necesario, tomando en cuenta que la unifor-

midad resulta tarea titánica, frente al sinnúmero de negocios de base agropecuaria.

Tampoco la propuesta está concentrándose en las partidas que pueden ser comunes para todo tipo de organización, tales como caja, bancos, impuestos redimibles o no, proveedores, etc, el aporte va orientado a las cuentas que pueden ser más difíciles de administrar en el mundo agropecuario, las que generalmente se relacionan con los diferentes tipos de activos fijos, ciertas cuentas patrimoniales, etc. Y de manera particular se está concentrando en la producción de leche de ganado vacuno.

Las consideraciones para la clasificación del activo y del pasivo, están relacionadas con su naturaleza sustantiva, lo corriente y lo no corriente.

Lo corriente será aquello que se puede realizar en menos de 12 meses, mientras que lo no corriente será lo superior a ese periodo.



NOMBRE COMÚN O GENERAL

El suelo

Vías de comunicación

Potreros

Nutrientes animales

Fertilizantes

Sistemas de riego

Pies de cría producción leche (raza, sexo, edad genética, fenotipo, adaptabilidad medio ambiente)

Pies de cría producción carne (raza, sexo, edad genética, fenotipo, adaptabilidad medio ambiente,

Pies de cría producción doble propósito (raza, sexo, edad genética, fenotipo, adaptabilidad medio ambiente,

Pies de cría en cuarentena

Crías-recría y ceba

Hembras: vacas y novillas

Machos-Toros

Ternereros

Vacas horras (aquella que ha suspendido la lactancia y se halla preñada)

Vaca preñada

Novillas de vientre

Novillos de ceba

Semillas y semen

Empaques

Etiquetas

Combustible

Herramientas

Utilaje para el mantenimiento de maquinarias

Implementos de aseo personal

Abonos

Pesticidas

Artículos de almacenamiento

Artículos para transporte

Vehículos

Materiales de laboratorio

Equipo de laboratorio

Vacunas

Balanzas de pesaje

Materiales de seguridad

Herramientas de seguridad

Encalamiento

Silo almacenado

Sal mineralizada

Bloques nutricionales

Corrales

Comederos y bebederos

Zonas de ordeño

Pisos o balanceados

Centros de acopio.



CLASIFICACIÓN DE LAS CUENTAS

Cuenta

ACTIVO

ACTIVO CORRIENTE

CAJA

Caja (Dólares Americanos)

BANCOS

INVERSIONES TEMPORALES

DEPÓSITOS A PLAZO FIJO MENOS DE 1 AÑO

INTERESES ACTIVOS A DEVENGAR

CREDITOS

CLIENTES COMERCIALES

Acopios Union SA

DEUDORES VARIOS

Adelanto a Contratista

Anticipos a empleados

INTERESES ACTIVOS A COBRAR

CORRIENTES RELACIONADOS CON EL FISCO

Crédito tributario por IVA compras

Crédito tributario por retenciones de IVA

Crédito tributario por retenciones impuesto a la

renta

Crédito tributario por anticipo de impuesto a la

renta

INVENTARIOS

INVENTARIOS COMERCIALES

Leche cruda

Ganado disponible para la venta

SUBPRODUCTOS COMERCIALES

Suero

Paja

Henolaje

Otros subproductos ganaderos

Otros subproductos agrícolas

BIENES DE INTERCAMBIO

Semillas vegetales

Plántulas

NUTRIENTES, ALIMENTOS Y FUNGICIDAS

Balanceados

Cereales, harinas y derivados

Forrajes y henos almacenados

Complementos alimenticios

Fertilizantes minerales

Substratos y fertilizantes orgánicos

Fitosanitarios

Plaguicidas

Fungicidas, plaguicidas y similares

Herbicidas

Fitoreguladores

MEDICINAS Y SUMINISTROS ORGÁNICOS

Vacunas

Antibióticos

Materiales genéticos y semillas animales

INVERSIONES PARA APROVISIONAMIENTO VARIOS



USOS

Agua de riego en piscinas

Combustibles

Otros aprovisionamientos agrícolas

Otros aprovisionamientos ganaderos

PROVISIONES POR PÉRDIDA DE VALOR DE INVENTARIOS E INVERSIONES

Provisión por pérdida de valor de existencias comerciales

Provisión por pérdida de valor de existencias bienes de intercambio

Provisión por pérdida de valor de existencias nutrientes, alimentos y fungicidas

Provisión por pérdida de valor de existencias medicinas y suministros orgánicos

Provisión por pérdida de valor de existencias de aprovisionamiento

HERRAMIENTAS E INSTRUMENTOS DE OPERACIONES

Moldes

Mallas, lonas y similares

Jaulas para ganado

Elementos de transporte

Cantinas y utensillos de almacenamiento

Materiales para alambrados y cercos

GANADO AMORTIZABLE

Vacunos de leche en producción

Vacunos de carne en desarrollo

Vacunos doble propósito en desarrollo

GANADO AMORTIZABLE EN CRECIMIENTO

Vacunos de leche en crecimiento

Vacunos de carne en crecimiento

Vacunos doble propósito en crecimiento

ANTICIPO

ANTICIPO A PROVEEDORES

Agroamigo S.A.

OTROS ACTIVOS

GASTOS ANTICIPADOS

Seguros prepagados

Transportes prepagados

ACTIVO NO CORRIENTE

PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

INMUEBLES

TERRENOS Y BIENES NATURALES

Terrenos en forraje activo

Terrenos de cultivo en proceso de forraje

Praderas naturales

Montes y terrenos naturales

Terrenos sin fines productivos

Solares sin infraestructura

Otros bienes naturales

PLANTACIONES

Plantaciones en forraje activo

Plantaciones de cultivo en proceso de forraje

Plantaciones en viveros

Plantaciones forestales

EDIFICIOS

CONSTRUCCIONES Y MEJORAS

Construcciones para riego

Silos e infraestructura de almacenamiento y secado

Garajes para maquinarias

Cuartos fríos

Establos

Corrales

Casa de vivienda de trabajadores

Caminos

Puentes

Sala de ordeño

Construcciones en Terreno de Terceros

Construcciones para viveros

Bebederos y comederos de animales

Otras construcciones agrícolas

Otras construcciones ganaderas

Oficinas y espacios administrativos

Mejoras en Terreno de Terceros

CONSTRUCCIONES Y MEJORAS EN CURSO

Adaptación de montes, bosques al proceso productivo

Plantaciones en curso

Construcciones en curso

Maquinaria en estado de montaje

Instalaciones en estado de montaje

Bienes de áreas de oficina y administrativas en montaje

INSTALACIONES TÉCNICAS

Instalaciones para ordeño y tubería de conducción

Sistema de riego fijo y móvil

Alambradas y cercas eléctricas

Otras instalaciones agrícolas

Sistemas de almacenamiento y conservación de terminados

Otras instalaciones ganaderas

Instalaciones eléctricas

MAQUINARIAS

Tractores y similares

Cosechadoras

Picadoras y similares

Maquinaria de ensilaje

Motores eléctricos

Motores a gasolina

Motores a diesel

Otras máquinas agrícolas

Remolques o Acoplados

HERRAMIENTAS

Herramientas de uso ganadero

Herramientas de uso agrícola

VEHÍCULOS DE TRANSPORTE

Automóviles

Camionetas

Motocicletas

MUEBLES

Muebles en área de producción

Muebles de oficina

Otros muebles

EQUIPOS DE INFORMATICA

Computadoras

Impresoras

DEPRECIACIONES ACUMULADAS

Deprec. Acum. De los bienes sujetos a depreciación

ACTIVOS INTANGIBLES

PROPIEDAD INDUSTRIAL

Marcas

Aplicaciones informáticas

Cuota láctea

PASIVO

PASIVO CORRIENTE

CUENTAS A PAGAR

PERSONAL POR PAGAR

PROVEEDORES LOCALES

Agroamigo S.A

Nutricampo S.A.

INTERESES A VENCER

ACREEDORES DEL ESTADO

Fiscales nacionales IVA

Fiscales nacionales retenciones del impuesto a la renta

Fiscales nacionales impuesto a la renta

Fiscales nacionales aranceles

Fiscales nacionales permisos de circulación

Fiscales nacionales otros

Fiscales provinciales

Fiscales municipales

Fiscales parroquiales

Seguridad social

Entidades de control-Superintendencia de compañías

PRESTAMOS FINANCIEROS

PRESTAMOS EN BANCOS

PROVISIONES

OTROS PASIVOS

PRESTAMOS DE TERCEROS

ANTICIPO DE CLIENTES

DIVIDENDO A PAGAR

PASIVO NO CORRIENTE

PRESTAMOS FINANCIEROS

PRESTAMOS EN BANCOS

PATRIMONIO NETO

CAPITAL

CAPITAL SOCIAL

Capital social pagado ordinario

Capital social pagado preferente

RESERVAS

RESERVAS LEGALES

RESERVAS FACULTATIVAS

RESERVAS DE REVALORIZACIÓN

RESULTADO

RESULTADO ACUMULADO

Resultado Acumulado
RESULTADO DEL EJERCICIO
Resultado del Ejercicio

CLASIFICACIÓN CUENTAS DE INGRESO
INGRESOS

VENTAS COMERCIALES

Venta de leche

Venta de ganado

Venta de subproductos comerciales

Venta de bienes de intercambio

VENTA DE SERVICIOS

Asistencia técnica y capacitación

Alquiler de maquinaria

Alquiler de vehículo

Otros alquileres

OTROS INGRESOS OPERATIVOS

OTROS INGRESOS OPERATIVOS

OTROS INGRESOS

Fletes Cobrados Ocasionalmente

INGRESOS FINANCIEROS

Intereses Ganados - Bancos

INGRESOS POR CATEGORIZACIÓN

Nacimientos

Pase de Categoría

INGRESOS NO OPERATIVOS

OTROS INGRESOS

OTROS INGRESOS NO OPERATIVOS

- Indemnización de Seguros
- VENTA DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO
 - Ventas de Inmuebles
- UTILIDAD POR VENTA DE ACTIVOS FIJOS
 - Utilidad por Ventas de Inmuebles Rurales

EGRESOS

COSTOS DE MERCADERÍAS

COSTOS DE GANADOS

COSTOS DE PRODUCCION DE LECHE

- Costos de vacunos de leche en producción
- Costos de vacunos de carne en desarrollo
- Costos de vacunos doble propósito en desarrollo

GASTOS OPERATIVOS

GASTOS DE EXPLOTACIÓN Y PRODUCCIÓN

GASTOS DEL PERSONAL Y OTROS

- Sueldos y Jornales
- Aporte Patronal IESS
- Beneficios sociales
- Vacaciones Pagadas
- Otros sueldos de personal externo

GASTOS DE GANADOS

- Control sanitario de animales
- Productos Veterinarios
- Balanceados
- Cereales, harinas y derivados
- Forrajes y henos almacenados
- Complementos alimenticios



Gastos Inseminación Artificial

Vacunas

Antibióticos

Análisis de Ganados

Ganados Desaparecidos

Depreciación Hacienda Vacuna p/ Cría

GASTOS DE CAMPO

Fertilizantes minerales

Substratos y fertilizantes orgánicos

Fitosanitarios

Plaguicidas

Fungicidas, plaguicidas y similares

Herbicidas

Fitoreguladores

Servicios de mantenimiento de terrenos

GASTOS MAQUINARIAS, HERRAMIENTAS Y EQUIPOS

Consumo Combustibles y Lubricantes

Manten. y Repar. de Equipos

Manten. y Repar. de Maquinarias

Alquiler de Equipos y Maquinarias

Aperos y Pequeñas Herramientas

Seguros Pagados de Equipos y Maquinarias

IMPUESTOS TASAS Y CONTRIBUCIONES

Impuestos nacionales

Impuestos provinciales

Impuestos Municipales

Impuestos parroquiales

CONSERVACIONES Y MEJORAS

Manten. y Repar. de Instalaciones
Manten. y Repar. de Bretes y Corrales
Manten. y Repar. de Caminos
Conservación de Aguas

OTROS GASTOS OPERACIONALES

Alquiler de Inmuebles Rurales
Fletes y Acarreos
Mortandad Hacienda Vacuna
Gastos Varios Operacionales
Compra de agua de riego
Compra de empaques
Combustibles y lubricantes
Combustibles
Otros aprovisionamientos agrícolas
Otros aprovisionamientos ganaderos
Moldes
Mallas, lonas y similares
Jaulas para ganado
Elementos de transporte
Cantinas y utensillos de almacenamiento
Materiales para alambrados y cercos

DIFERENCIA DE CAMBIO

DIFERENCIA DE CAMBIO (-)
Diferencia de Cambio (-)

GASTOS DE VENTAS

GASTOS DE VENTAS

GASTOS DE VENTAS

Fletes y Acarreos

Comisiones Pagadas

Depreciaciones del Ejercicio (Vtas.)

GASTOS ADMINISTRATIVOS

GASTOS ADMINISTRATIVOS

GASTOS DEL PERSONAL Y OTROS

Sueldos y Jornales

Aporte Patronal IESS

Beneficios sociales

Vacaciones Pagadas

GASTOS DE PERSONAL CALIFICADO EXTERNO

Honorarios Profesionales Asesor Técnico

Honorarios Profesionales Asesor Contable

Honorarios Profesionales Asesor Jurídico

GASTOS DE SERVICIOS

Telecomunicaciones

Servicio de Agua

Servicio de Electricidad

GASTOS DIVERSOS DE ADMINISTRACIÓN

Papeles y Útiles de Oficina

Depreciaciones del Ejercicio (Adm.)

GASTOS FINANCIEROS

EGRESOS FINANCIEROS

Gastos Bancarios

Comisiones Pagadas (Bancarios)

Intereses Pagados (Bancarios)

Intereses Pagados a Proveedores

PÉRDIDAS

EGRESOS NO OPERATIVOS

OTROS EGRESOS

PÉRDIDA POR VENTA DE ACTIVOS FIJOS

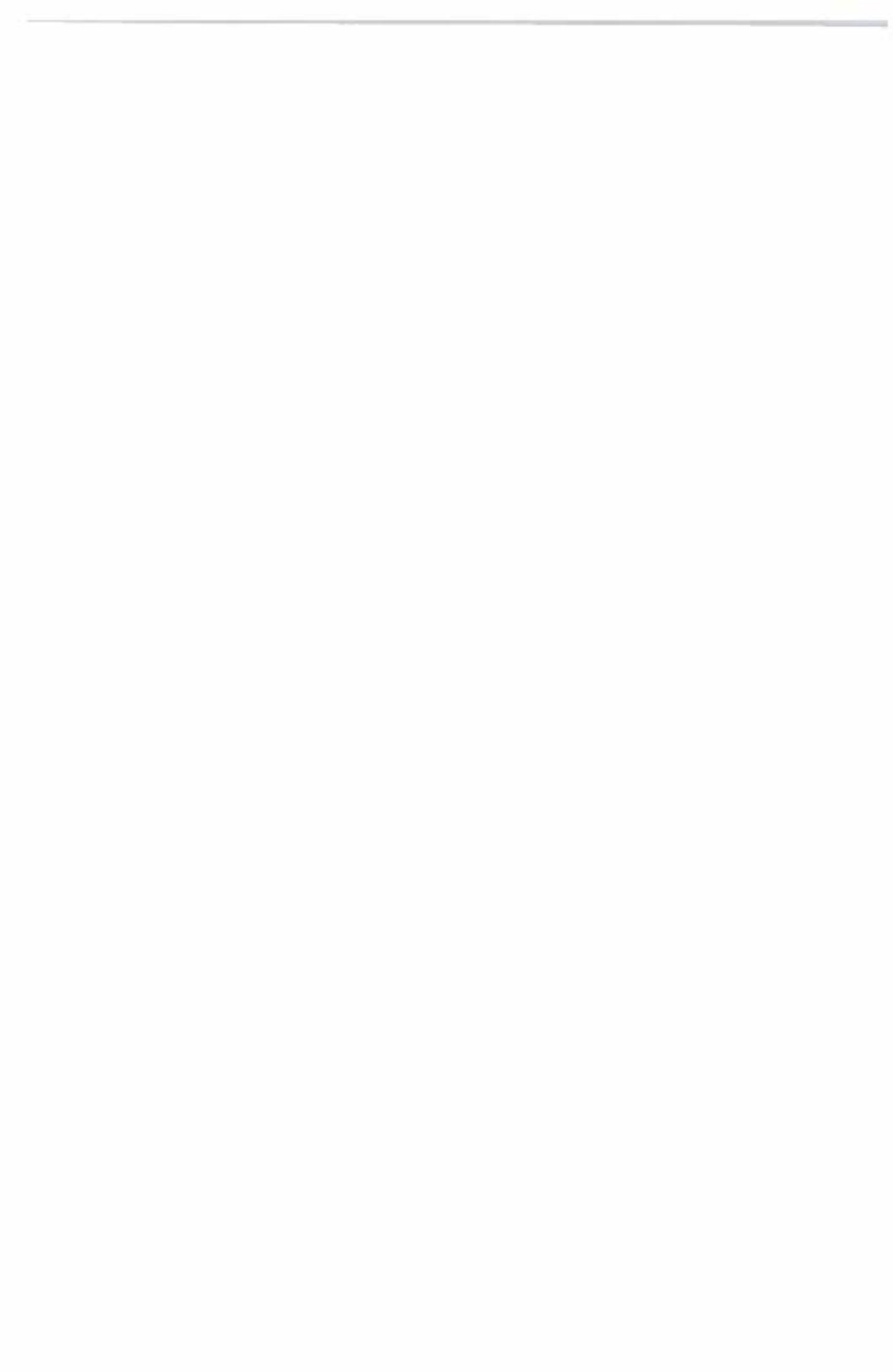
Pérdida por Ventas de Inmuebles Rurales

Estudiando el plan de cuentas de la empresa agropecuaria, en función de la normativa NIIF's actual.

Fruto de la investigación de campo realizada, previa la redacción de este libro, se ha descubierto las áreas deficitarias en el cumplimiento de la normativa. Se hace un hincapié sobre ellos, en busca de mejorar tal situación.

También se ha orientado el contenido del libro a empresas en Ecuador consideradas como pequeñas y medianas, que son las que se encuentran con mayor presencia en el territorio ecuatoriano. Por lo tanto, muchas de las normas aplicadas para empresas grandes no van a ser tratadas.

La parte de valor razonable se va a aplicar a los siguientes grupos de cuentas, ganado amortizable en crecimiento y el grupo de propiedad, planta y equipo, para lo cual se utiliza el método de valor razonable.



Capítulo 6

- Valoración de los activos no monetarios
- La NIF 13, base fundamental para la contabilización de empresas de producción agropecuario
- Una breve aproximación al contenido de la NIIF 13





Valoración de los activos no monetarios.

Quizá sea esta la parte más importante, pues de la elección correcta del método de valoración, corresponderá la calidad de la información contable a presentar, *“dado que la asignación de valor es el último paso antes de contabilizar toda transacción o hecho económico”* (España, 2007).

Seguramente las normas aplicables para la cuantificación de los activos bajo el concepto de Valor razonable, constituye la NIC número XII, esta norma cuya aplicación en la contabilización de los activos biológicos muestra el método correcto un para la valoración de los activos. Seguido para este proceso se determinan dos formas de valorar los activos el primero y fundamental corresponde al concepto de Valor Razonable, mientras que, el segundo, corresponde al Valor del Costo histórico. Este último método de conflicto disco corresponde únicamente en los casos en que el Valor Razonable y no puede ser aplicado, rigurosidad (Foundation I. A., 2001)

Las NIIFs plenas demandan el uso de múltiples métodos de valoración de los activos, en función de la certeza de acercamiento al valor realmente pagado o a su precio de mercado.

La valoración de los activos y pasivos siempre ha sido un tema que deja muchas observaciones a su paso, seguramente es la parte más sensible de la contabilización, ya que gracias a una correcta aplicación técnica de ello, permite acercar las decisiones a los datos más precisos y por ende, a una correcta administración de los recursos y obligaciones.

Hasta antes de mayo de 2011, fecha en que se publica la NIIF 13, Medición de valor razonable, cada norma internacional o cada NIC, tenía parágrafos destinados a dar los lineamientos de valoración que deben aplicarse en cada caso. Dicha publicación no corresponde a la fecha de adopción de la misma, que está fijada para enero de 2013, sin perjuicio de que se lo pueda hacer con anterioridad (Contabilidad, 2011, pág. A535). A partir de entonces se derogan las otras posiciones anteriores que se encuentran reflejadas en una infinidad de normas, tales como el prólogo a las Normas Internacionales de información financiera y del marco conceptual para la Información Financiera, la NIC 8 Políticas Contables, cambios en las estimaciones contables y errores (Conta-

bilidad, 2011, pág. A491), así como todo lo referido a la valoración.

La utilidad para el usuario radica en encontrar las valoraciones en un solo cuerpo normativo, cabe recalcar que esta normativa debe ser aplicada para las normas plenas, así como para las normas para Pymes, siempre que los párrafos que se usen, se exprese la necesidad de medir el valor de activos y pasivos.

LA NIF 13, BASE FUNDAMENTAL PARA LA CONTABILIZACIÓN DE EMPRESAS DE PRODUCCIÓN AGROPUECUARIO.

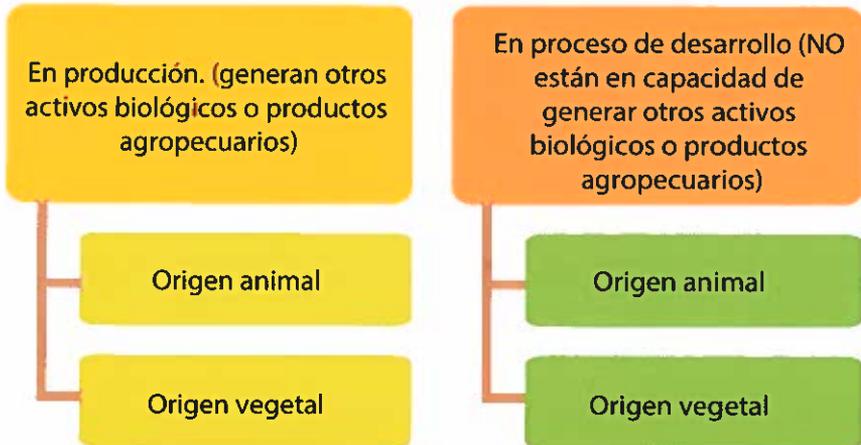
Antes de ingresar al estudio de la NIF 13, es necesario recordar que el cuerpo normativo que afecta la contabilización de los activos biológicos, propios de las actividades agropecuarias, es la NIC 41, con aplicación obligatoria a partir de enero de 2013. En su literal 2, menciona que:

La NIC 41 establece, entre otras cosas, el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. También exige la valoración de estos activos biológicos, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial tras la obtención de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable al proceder a su reconocimiento inicial (Foundation I. A., 2001)

De allí vale la pena extraer la parte que exige y no deja a criterio del técnico contable, sino que obliga a valorar los activos biológicos a su **Valor Razonable**, menos los costos estimados en el punto de venta. Se entiende por activos biológicos, todos aquellos animales vivos o plantas que pertenecen a la entidad y que se destinan para obtener ingresos futuros de actividades agrícolas, pecuarias y piscícolas y que pueden originar otros activos biológicos o productos destinados a comercializarse, en la primera etapa de producción, es decir, después de cosechados.

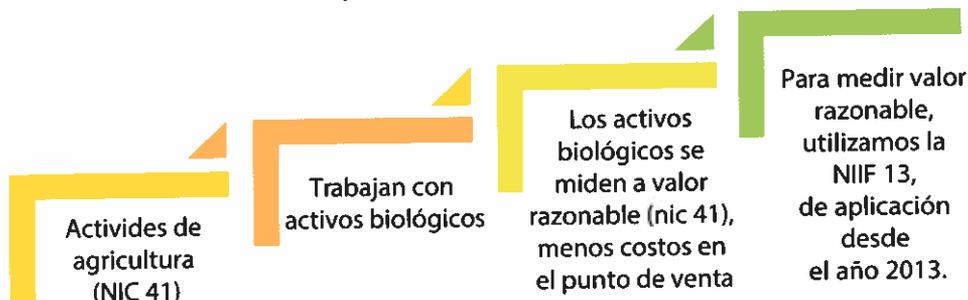
Los activos biológicos, conviene separarlos en grupos que identifiquen su origen:

Gráfico 11: Esquema de organización de activos bioló 1



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Gráfico 12: Esquema de organización de normas 1



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Del gráfico anterior se desprende que existe un uso obligado de la NIIF 13, de valor razonable.

UNA BREVE APROXIMACIÓN AL CONTENIDO DE LA NIIF 13

Definición de valor razonable

"Se inicia definiendo la conceptualización aproximada de Valor Razonable, que dicha a texto íntegro sería: el Valor Razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad" (Contabilidad, 2011, pág. A494).

Por lo tanto, la medición del valor razonable no debe responder en todos los casos al costo histórico sino que se guía en el mercado.

Talvez allí radica su principal ventaja, al entregar información financiera, no histórica sino más bien actualizada al costo en un momento específico que se supone una transacción con el activo valorado.

Aunque en algunos casos estos datos no sean observables, deberán responder a una cotización mercantil. Luego el texto normativo, plantea el término, transacción ordenada, que no es más que la no presencia de presiones de ningún tipo, sobre el comprador y el vendedor; por lo tanto, excluye en su medición las posibilidades de partes relacionadas, obligaciones de comprar o vender por urgencias de diversos tipos, y otros factores externos que puedan llevar a considerar como venta o compra forzosa.

Para ejemplificar se puede determinar las siguientes circunstancias:

En el siguiente caso no sería reflejo de valor razonable: la venta de un sistema de ordeño, que ha sido considerado como altamente contaminante por la institución reguladora y que obliga a reemplazarla en un periodo no mayor a 30 días, para lo cual la entidad deberá vender y adquirir una nueva, para ello, valorará su sistema de ordeño actual para que pueda ser vendido lo más pronto posible.

El ejemplo anterior se traduce en Valor Razonable, cuando su medición se efectúa, sin la presión de vender el activo en el corto plazo.

Tampoco constituye una medición a Valor Razonable, el siguiente tema. La empresa debe mejorar su raza genética, gracias a la incorporación de pajuelas importadas de Austria, antes de que el gobierno prohíba la importación de dicho país.

Frecuencia de aplicación de la medición de razonable:

"De acuerdo a la norma, se prevé medir en periodos anuales que se inician desde el 1 de enero de 2013" (NIIF 13, 2011, pág. 492). Esta afirmación puede entrar en discusión, y realmente resulta limitada, porque se debe tener presente uno de los objetivos de las normas, que es reflejar el valor más aproximado a la realidad, acerca de su estado valorativo. Por lo tanto, se cree necesario orientar al usuario, a que revise sus valoraciones siempre y cuando aquellas puedan incidir en la toma de decisiones, sin importar el periodo de tiempo, en el cual se informe a los usuarios.

Determinación del activo a medir, unidad de cuenta.

La determinación del activo a medir, puede ser entendida, como la nomenclatura que la entidad escoge para denominar a la cuenta a llevar a valor razonable. Aunque parece una apreciación sencilla, que se traduce en el nombre de la cuenta contable, es un poco más complejo que aquello.

La unidad de cuenta, término técnico utilizado, parte de identificar al activo, pasivo o patrimonio sujeto a medición, éste permite limitar su alcance. Por ejemplo se considera si el activo genera ingresos por sí solo o necesita de otro grupo de ellos o de algún activo en particular, en este caso, es una figura técnica denominada, grupo de activos y en términos de grupos de activos con muchos más elementos y que pueden ser considerados como unidades generadoras de efectivo, se puede pensar en la probabilidad de considerarlos como un negocio independiente. La razón de ello radica en que el conjunto de elementos, tal es el caso de activos o negocios completos, generan sinergias que estarían disponibles para quien administre el respectivo grupo de activos o negocios.

Se supone lo siguiente, si se adquiere un equipo sofisticado de inseminación artificial de especies, que demanda la instalación y adaptación del mismo a las

condiciones del ambiente y de variaciones de voltaje y que es exclusivo para el equipo determinado, se genera sinergia cuando los dos activos se junten; es decir, el inseminador artificial y el aparato que controla la variación de voltaje. Los dos se valorarán a unidades monetarias distintas, si se van a enajenar de manera conjunta, y tendrán otra valoración, seguramente menor, si se los valora por separado.

En algunos casos el activo está atado a un pasivo, este último, por sí solo puede generar descuentos o valores adicionales en su medición en el momento de la transacción. Por lo tanto, la medición de un activo atado a un pasivo podría variar, si es valorado como una unidad de cuenta o común activo y pasivo de forma individual.

Algunos elementos a considerar antes aplicar los métodos de valoración.

Antes se había hablado de la unidad de cuenta, que sería la primera idea que debe estar totalmente clara, antes de continuar con las siguientes explicaciones. La idea de medir a valor razonable, incluye el precepto de conocer que el activo, pasivo o patrimonio va a ser usado de acuerdo a su mejor opción y que permita maximizar su aprovechamiento. Por ejemplo, la venta de un grupo de pies de cría, destinados a la producción de leche.

La medición a valor razonable deberá incluir la idea de que aquellos ejemplares no van a ser utilizados para una cosa diferente que no sea la producción de leche y en su nivel de efectividad máxima, independientemente que se sepa que se lo va a usar para otro fin.

Esta concepción radica en que las unidades de cuenta a valorarse, tienen un uso actual o un uso potencial y que su aprovechamiento en estos términos, sería lo mínimo que se podría esperar por alguien que los adquiere .

Igual criterio deberá aplicarse en el caso de los pasivos, sino que para ellos, hay que suponer que la posición máxima y de mejor uso, para el tenedor de la obligación, radica en la necesidad de disminuir su presión sobre su pago o por el intercambio de activos.

La valoración razonable, también implica referenciar el mercado principal, que es aquel en donde la unidad de cuenta se transa de manera cotidiana. Es natural que para la mayoría de los activos que se tratarán en este libro, no tienen mercados principales, que entreguen información cuantitativa confiable, tales como bolsas de valores, intermediarios financieros, etc, sino que la mayoría deberán estudiarse desde la óptica de estudios financieros y estadísticos que determinen la medición adecuada, no se debe perder la visión de que la norma

exige elegir la información de entrada¹, representada por el mercado más ventajoso para el activo, pasivo o patrimonio a valorarse.

Finalmente se debe tener en cuenta las técnicas de valoración a las que se acude en la medición.

Las técnicas de valoración y los niveles de entrada de información (NIIF 13, 2011, pág. A505)

La tarea más relevante, mucho más que las propias técnicas de valoración a usarse, son los niveles de entrada de información. Pues de ella se deriva los resultados a obtenerse. Se podría pensar que se elige la técnica adecuada, pero si los datos que se aplicó no son los más óptimos, entonces el cálculo de la valoración final, también carecerá de validez.

“La premisa fundamental radica en el uso máximo de los datos de entrada observables y relevantes para minimizar el uso de datos de entrada no observables” (Contabilidad, 2011, pág. A505).

Para comprender, Se regresa a las conceptualizaciones acerca de dato de entrada observable y no observable.

¹ Información que es necesaria para hacer los cálculos respectivos, con los cuales, posteriormente, se medirá la los activos, pasivos o patrimonios.



Los datos observables, son aquellos que están corroborados o comprobados por el mercado; es decir, son datos que de alguna manera reflejan la situación actual de esa unidad de cuenta. Ejemplos de aquellos son los que son aportados por los mercados de Intercambio².

“En cambio, los datos no observables, son informaciones que no provienen del mercado y que se han desarrollado utilizando la mejor información disponible, sobre los supuestos que los participantes del mercado utilizarían para medir el activo, pasivo o patrimonio” (Contabilidad, 2011, pág. A516).

Hasta este punto, el lector seguramente habrá identificado que para la contabilización de las actividades agropecuarias, que se encuentran en el Ecuador, los datos que deben ser utilizados, son los relacionados con datos no observables, pues los otros corresponden, generalmente, a medidas de los mercados bursátiles.

Ahora, se necesitará conocer que datos no observables deben ser utilizados para la valoración, como llegar a ellos y cómo se aplican en los cálculos correspondientes.

² Son mercados altamente organizados, en donde los precios de cierre de las transacciones están disponibles para los usuarios y son considerados la mejor alternativa de valor razonable. Ejemplo de ello tenemos los mercados de valores. Citar

“La calidad de la información, tanto observable, como no observable proviene de diferentes niveles”(Contabilidad, 2011), que han sido catalogados en 3 niveles. Del mejor criterio de su uso depende en gran medida la exactitud de la valoración.

Existen 3 niveles de calidad de la información, para su uso en la valoración:

Datos de entrada de nivel 1: “Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición”(Contabilidad, 2011, pág. A507). Estos datos deberán usarse sin ningún ajuste, pues pretenden reflejar la realidad.

De la definición anterior, es primordial informar lo siguiente:

Los precios cotizados son aquellos que reflejan el valor en tiempo real de las transacciones, surgen de manera exclusiva de mercados activos, son mercados que cumplen las siguientes condiciones:



- a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son cómo géneros;
- b) Pueden encontrarse en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio.
- c) los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público, además, transacciones de mercado reales, actuales o producidas con regularidad (Contable, 2014, págs.)

Datos de entrada de nivel 2: También deben ser considerados como datos observables por lo tanto, deben provenir de la información de mercados que sean considerados como activos. La principal diferencia, radica en que las mediciones de este nivel están determinadas por relaciones contractuales en términos del tiempo. Los datos de entrada de nivel 1 no deberían presentar dicha restricción.

Otra diferencia fundamental, es que los datos de nivel 2 deben ser ajustados, y ese ajuste responde a la función contractual en el tiempo, es diferente negociar un activo que tiene opción de transformación en efectivo dentro de 1 año, de aquel que tiene liquidez inmediata. La importancia del nivel 1 parte de su naturaleza de ser un mercado abierto sin restricciones contractuales. Los ajustes de nivel 2 pueden darse por la condición y localización del activo, el nivel de relación de los datos de entrada con las partidas comparables y el volumen o nivel de actividad dentro del cual se observan los datos de entrada (Contabilidad, 2011, pág. A509). Como puede

verse, las condiciones de ajuste de precios, responde a la necesidad de mostrar la información valorativa de las cuentas de lo manera más real posible, para encauzar la buena toma de decisiones.

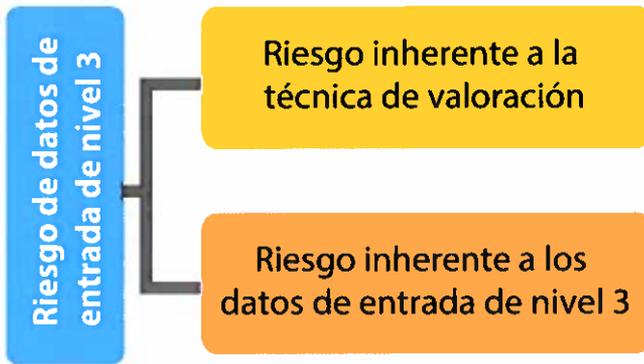
Datos de entrada de nivel 3: Estos datos son de carácter no observable, es decir no están representados por datos verdaderos de mercados activos.

La norma establece que se debe usar esta calidad de datos, siempre y cuando no estén disponibles medidas más apropiadas y que sean observables. Los objetivos que persigue la medición siguen sin objetarse, en absoluto (Contabilidad, 2011, pág. A510).

Para no perder de contexto, la necesidad de la valoración, el usuario responsable deberá considerar de manera permanente y trascendental, cuales son las condiciones que exigirían los compradores y vendedores dentro de un mercado activo, de esta manera no se pierde la perspectiva de valoración razonable. En función de lo tratado en los niveles de datos de entrada 1, podemos concluir que al no ser datos de mercados activos, entonces es obligación de la entidad utilizar el concepto de ajuste para llegar a las mediciones correctas.



Gráfico 13: Tipos de riesgos en la valoración



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Cuando se refiere a riesgo, se habla de dos tipos:

Riesgo inherente a la técnica de valoración, este derivado de la posibilidad que existe de errores en la técnica empleada, generalmente resultante de la experiencia del evaluador.

Riesgo inherente a los datos de entrada de nivel 3, corresponde el riesgo más importante para tomar en cuenta en la valoración, e implica el identificar la certeza y fiabilidad de los datos de entrada.

La NIIF acepta la posibilidad de incluir datos de nivel 3, que puedan ser obtenidos de la propia entidad, aunque resalta la posibilidad amplia que debe existir de recabar esta información de otros participantes del mercado, que se encuentren en las condiciones de tomar

decisiones frente a la valoración. Todo lo anterior queda enmarcado en la posibilidad de que los costos de obtener la información no superen los beneficios de tener la información actualizada; es decir, se respeta el principio de costo/beneficio de la información financiera. Para ello la norma utiliza un término que parece ser apropiado, se usará la información del mercado que esté razonablemente disponible.

Las técnicas de valoración se basan en 3 enfoques:

Gráfico 14: Enfoques de técnicas de valoración



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

El enfoque de mercado: Utiliza precios y toda la información que se puede obtener de los mercados, siempre y cuando esos datos sean de comparables.

El enfoque de costos: "Refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente)" (Contabilidad, 2011, pág. A520). Por ejemplo, para un vendedor de un activo, el valor razonable estará determinado por lo que el com-



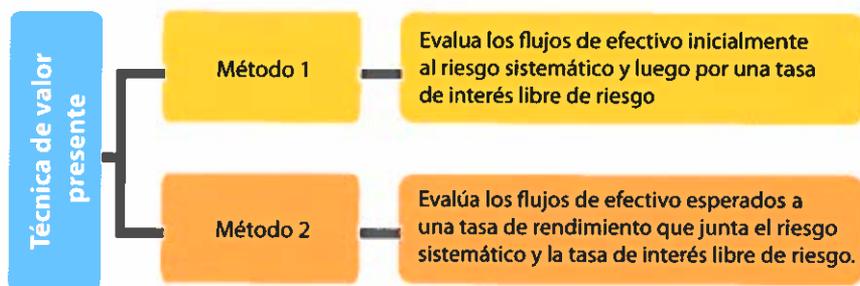
“La norma solicita que estas tasas de descuento provengan de datos observados para los activos o pasivos equivalentes”(Contabilidad, 2011, pág. A523). En el mismo texto, también se posibilita el uso de otros datos que provengan de variables comparables, con un enfoque de acumulación. En definitiva, el uso de una técnica de tasas de descuento, se aplica para flujos de efectivo que tengan aspectos contractuales cuya probabilidad de ocurrencia es muy alta.

La técnica de valor presente esperado, esta técnica asume que los flujos de efectivo esperados no son resultado de eventos contractuales de cumplimiento obligatorio, sino más bien, el flujo de efectivo esperado, no está condicionado a que suceda cualquier suceso especificado, puesto que todas las mediciones se realizan sobre la presuntiva de un promedio ponderado, que incluye de manera intrínseca una prima por riesgo.

Los flujos de efectivo esperado corresponden a un promedio ponderado de los flujos de efectivo futuros posibles, estos pueden estar en muchos escenarios, resultado de la información histórica que se posea.

La técnica de valor presente esperado, supone la existencia de un riesgo el mismo que está dividido en:

Gráfico 15: Técnicas de valor presente



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Riesgo no sistemático o diversificable, es aquel compartido con todo el mercado y por lo tanto común a todos los inversionistas. Si se habla dentro de una cartera de inversiones, es el riesgo común que comparte cada elemento con otros poseedores de ese activo o pasivo.

Mientras que, el riesgo sistemático o diversificable es aquel que no se comparte con el mercado, y es específico de la cuenta que se está midiendo.

Los dos riesgos son utilizados, para dos métodos de evaluación que al final entregan un resultado de valor presente.

La técnica número 1 evalúa los flujos de efectivo ponderados, denominados como, flujos de efectivo futuros posibles, en función de dos momentos. El primer momento afecta el flujo de efectivo con la tasa de riesgo sistemático. Sobre el valor obtenido anteriormente es

necesario ejecutar otra afectación que corresponde a la tasa de interés libre de riesgo. Con eso se obtiene el valor razonable.

La técnica número 2, implica afectar al flujo de efectivo futuro posible, una sola vez, y para ello se suman las 2 tasas, la que corresponde al interés libre y la que corresponde al riesgo sistemático. Los resultados diferirán muy poco un método del otro.

Gráfico 16: Flujos de efectivo esperados



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Pasos para aplicar la técnica de valor presente esperado con promedios de probabilidad

El riesgo es un concepto que se encuentra presente de manera continua en cualquier idea de inversión, porque representa las posibilidades con las que se cuenta para obtener ingresos financieros, a partir de las condiciones similares del mercado o de igualdad de

oportunidades, dicho de otra manera, es el valor que el inversionista quiere ganar adicional a lo que el mercado, normalmente y de manera relativamente segura, está pagando. Los valores de riesgo, constituyen un elemento fundamental al momento de tomar decisiones y también sobre el cálculo del valor razonable.

El riesgo puede ser medido a través de tasas de rendimiento que lo representen, a través de la proyección de flujos de efectivo que incluyan una probabilidad de ocurrencia, ésta última basada en la calidad de información técnica con la que se cuente. Por ejemplo, un agricultor decide sembrar una hectárea de su terreno con una variedad común de aguacate. Los datos que ha recolectado acerca de su emprendimiento, incluyen lo siguiente:

Frecuencia de cosecha: Cada 12 meses aproximadamente

Primera cosecha: Después de alrededor de 52 a 60 meses de la plantación.

Rendimientos de cada cosecha: Los estudios técnicos demuestran que la cantidad de producción por cosecha se encuentran entre las siguientes cantidades: es necesario recalcar que de acuerdo a la NIIF 13, manifiesta: *para aplicar la técnica del valor presente espera-*

do, no siempre es necesario tener en cuenta las distribuciones de todos los flujos de efectivo posibles utilizando modelos y técnicas complejas. Más bien, puede ser posible desarrollar un número limitado de escenarios y probabilidades discretos que capten el abanico de flujos de efectivo posible (Contabilidad, 2011, párrafo B28).

Con esta referencia se pretende recalcar que aunque pueden existir infinidad de supuestos, y por lo tanto, igual cantidad de flujos de efectivo posibles, un análisis detenido de todas esas opciones, resultaría inoficioso su consecución, a razón de la interpretación normativa fundamental de costo beneficio, desde allí, la única aproximación racional o el punto de vista técnico, será suficiente para plantear los flujos esperados con promedios ponderados.

Tabla 3: Flujos esperados con promedios ponderados

CANTIDAD A PRODUCIRSE EN Tn/ha	2,6	2,7	2,8	2,9	TOTALES
Frecuencia primera Producción (5 años después)	4	2	6	3	15
Probabilidad de ocurrencia	26,70%	13,30%	40,00%	20,00%	100%

CANTIDAD A PRODUCIRSE EN Tn/ha	3	3,1	3,2	3,3	3,4	TOTALES
Frecuencia segunda producción (1 año después de la primera cosecha)	1	2	4	5	3	15
Probabilidad de ocurrencia	6,70%	13,30%	26,70%	33,30%	20,00%	100%

CANTIDAD A PRODUCIRSE EN Tn/ha	3,2	3,3	3,4	3,5	3,6	TOTALES
Frecuencia tercera producción (2 años después de la primera cosecha)	2	2	6	5	0	15
Probabilidad de ocurrencia	6,70%	13,30%	26,70%	33,30%	20,00%	100%

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Tabla 3: Flujos esperados con promedios ponderados

CANTIDAD A PRODUCIRSE EN Tn/ha	3	3,1	3,2	3,3	3,4	TOTALES
Frecuencia segunda producción (3 años después de la primera cosecha)	2	3	5	3	2	15
Probabilidad de ocurrencia	13,30%	20,00%	33,33%	20,00%	13,30%	100%

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Tal como puede verse en las tablas anteriores, la producción de aguacates no es constante de una parcela a otra, esto naturalmente depende de una gran cantidad de factores, tales como el suelo, factores climáticos, el cuidado que se dé en las labores de la agricultura, el suministros de agua y plagas, etc.

Todos estos factores eminentemente técnicos, brindan un factor de incertidumbre importante, lo que va a influir en la cantidad de producción a obtener y por ende los posibles flujos de fondos futuros.

Ahora bien, la veracidad de la información de pronósticos de producción, deben ser de fuentes probadas o al menos fidedignas.

La normativa vigente no menciona cuáles son los mecanismos para llegar a los datos, por lo que se recomienda tomar en cuenta estudios técnicos. Seguramente el lector pensará, y con mucha razón, que para proyectos de emprendimientos pequeños, o a nivel de PYMES esa información es prácticamente inexistente.

"Frente a ello, se debe reconocer la importancia de las diversas técnicas y herramientas de investigación, por lo que creemos que se debe aplicar algunas de ellas, tales como, la observación; la entrevista a expertos; las encuestas y fuentes bibliográficas."(Miguel, 2009, págs. 130-131).

Sobre lo que realmente hace hincapié la norma de valor razonable, es la obligatoriedad de incluir una medición razonable de los ingresos futuros, independientemente, de la fuente de información.

Dicho de esta manera, la tabla descrita anteriormente, ya incluyen el factor de riesgo, el cual se encuentra representado por la variación de la cantidad de producción en cada cosecha.

Así, en el primer año de cosecha que sucede después de 5 años de haber efectuado la siembra, se puede obtener diversas cantidades de toneladas por cada hectárea, el ejemplo ilustra estudios técnicos que dicen que existe un 40% de probabilidades que se coseche una cantidad igual a 2,8 Tn/ha, seguido por un valor de 2,6 Tn/ha con un 26,7% de ocasiones.

Se debe construir una tabla similar a las anteriores

para cada año de producción, o para cada periodo del cual se pretenda obtener la cuantificación de los ingresos.

De esta forma, para el año de cosecha número 2, que ocurre después de 1 año de la primera cosecha, o lo que es lo mismo después de 6 años de la siembra original, los estudios demuestran que la mayor probabilidad del 33,33% es a producir 3,3 Tn/ha, seguido por la producción de 3,4 tn/ha con un porcentaje de probabilidad del 20%. Para los siguientes años, los análisis son análogos a los ya explicados.

Para llevar a cabo el análisis de las probabilidades de ocurrencia, en este caso las posibilidades de cantidad a producir, puede apoyarse en el cálculo estadístico de la Moda, que corresponde a la cantidad de veces que se presenta con mayor frecuencia un dato, dentro de un conjunto de ellos y se constituye en una medida de ubicación (Lind Douglas, Marchal William, Wathen Samuel, 2012, págs. 65-66), cuyo objetivo fundamental es resumir datos de nivel nominal.

Aunque la moda tiene algunas desventajas, su precisión, al menos para el cálculo que nos compete, es que no se ve influenciada por los valores extremadamente grandes o extremadamente pequeños, por lo que su uso podría ser el más recomendable para nuestros cál-

culos de cantidades a producirse.

Para el cálculo de la moda, puede emplearse la siguiente fórmula:

$$Mo = L_{i+} \frac{\Delta f_i}{\Delta f_i + \Delta f_s} A$$

L_i = límite inferior o frontera inferior

Δf_i = Exceso de la frecuencia modal sobre la clase modal inferior inmediata

Δf_s = Exceso de la frecuencia modal sobre la clase modal superior inmediata

A = Anchura o intervalo de la clase modal

“Existen casos, en donde un grupo de datos no tenga datos que puedan repetirse.” Lind Douglas, et al (2012, pág. 67), y por lo tanto, cada uno de ellos debería ser considerado como una moda y por ende efectuarse el análisis de las probabilidades para cada caso.

Con los análisis mostrados anteriormente, se deduce que estas proyecciones de ventas ya incluyen un nivel de riesgo, no considerado como un porcentaje, sino más bien como un conjunto de factores que pueden afectar la productividad y que son propias de cada actividad económica.

Continuando con el ejemplo, corresponde calcular los valores de ingresos en unidades monetarias. Para ello la NIIF 13, sugiere el uso de los ponderados para el cálculo de los flujos de efectivo esperados.

La sumatoria de ingresos de las medias ponderadas, corresponderán al flujo de efectivo esperado, sobre el que luego se calculará el valor presente, para el caso de nuestro ejercicio los datos ponderados serían los siguientes:

Tabla 4: Flujo de efectivo con medias ponderadas

CANTIDAD A PRODUCIRSE EN Tn/ha. Primera producción (5 años después)	2,6	2,7	2,8	2,9
Probabilidad de ocurrencia	26,70%	13,30%	40,00%	20,00%
Precio de venta previsto	1500	1500	1500	1500
Ventas totales por cada probabilidad	3900	4050	4200	4350
Flujos de efectivo esperados por cada probabilidad	1040	540	1680	870
Flujo de efectivo esperado final . Primera producción (5 años después)	4130			

CANTIDAD A PRODUCIRSE EN Tn/ha. Segunda producción (6 años después)	3	3,1	3,2	3,3	3,4
Probabilidad de ocurrencia	6,70%	13,30%	26,70%	33,30%	20,00%
Precio de venta previsto	1500	1500	1500	1500	1500
Ventas totales por cada probabilidad	4500	4650	4800	4950	5100
Flujos de efectivo esperados por cada probabilidad	300	620	1280	1650	1020
Flujo de efectivo esperado final . Segunda producción (6 años después)	4870				

CANTIDAD A PRODUCIRSE EN Tn/ha. Tercera producción (7 años después)	3,2	3,3	3,4	3,5	3,6
Probabilidad de ocurrencia	13,30%	13,30%	40,00%	33,30%	0,00%
Precio de venta previsto	1500	1500	1500	1500	1500
Ventas totales por cada probabilidad	4800	4950	5100	5250	5400
Flujos de efectivo esperados por cada probabilidad	640	660	2040	1750	0
Flujo de efectivo esperado final . Tercera producción (7 años después)	5090				

CANTIDAD A PRODUCIRSE EN Tn/ha. Cuarta producción (8 años después)	3	3,1	3,2	3,3	3,4
Probabilidad de ocurrencia	13,30%	20,00%	33,30%	20,00%	13,30%
Precio de venta previsto	1500	1500	1500	1500	1500
Ventas totales por cada probabilidad	4500	4650	4800	4950	5100
Flujos de efectivo esperados por cada probabilidad	600	930	1600	990	680
Flujo de efectivo esperado final . Cuarta producción (8 años después)	4800				

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Las tablas anteriores han sido calculadas sobre la base de un precio previsto de 1500 unidades monetarias. La condicionalidad del precio surge precisamente de manera análoga a la cantidad de productos a obtenerse; es decir, gracias a los estudios técnicos, que de igual manera se encuentran afectados por un riesgo por su propia definición de proyecciones. Para fines didácticos en este ejercicio se ha propuesto utilizar un valor fijo de 1500 um, pero el usuario deberá obtener la información que refleje de mejor manera las condiciones que el mercado o el producto pueden representar.

Explicando los cuadros, se puede decir que en el año 1 de producción, a un precio establecido de 1500 um, existen cuatro posibilidades de rendimientos. La primera representada por 2,6 Tn/ha. y un valor total de 3900 um; la segunda por 2,7 tn/ha. con una valoración de 4050 um; la tercera posibilidad es producir 2,8 tn/ha y se recuperaría un valor de 4200 um; finalmente, la última alternativa es producir 2,9 tn/ha y el valor ascendería a 4350 um.

Ahora bien, cada una de esas cantidades tiene una probabilidad de ocurrencia, lo que nos lleva a utilizar el concepto de la ponderación; es decir, no todas pueden ocurrir sino que se entenderán de acuerdo a su frecuencia, establecida en porcentajes.

Para el primer caso, la posibilidad es del 25,7%, por lo tanto, el flujo de 3900 se pondera por su porcentaje respectivo y el flujo final es de 1040. Caso similar para la segunda posibilidad, que reúne un valor de 4050, multiplicado por su porcentaje de ocurrencia, que es 13,3%, me proporciona un flujo final de 540 um.

De esa manera se calcula los flujos esperados por cada probabilidad. Finalmente, lo único que resta por efectuar es sumar los flujos ponderados para obtener el flujo de efectivo esperado final por cada año de producción o cosecha.

Los mismos cálculos se realizan para los siguientes años de producción. Para tener una idea de los flujos esperados en el periodo de 9 años, se construye la siguiente tabla:

Tabla 5: Efectivo final para la vida del proyecto

Tabla de efectivo final esperado para 8 años de vida del proyecto	
Flujo de efectivo esperado final. Primera producción (5 años después)	4130
Flujo de efectivo esperado final. Segunda producción (6 años después)	4870
Flujo de efectivo esperado final. Tercera producción (7 años después)	5090
Flujo de efectivo esperado final. Cuarta producción (8 años después)	4800

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Los resultados antes descritos hasta el momento corresponde a un momento dado de vida de una empresa, para cálculos posteriores, puede usarse como base las tablas ya obtenidas y efectuar la respectiva actualización en función de los factores externos que pue-

dan ser relevantes, como condiciones de mercado y la economía, competencia, etc. Esto con el fin de aplicar la referencia de costo/beneficio, en la obtención de los valores razonables.

La tasa de interés libre de riesgo, antes se había descrito las conceptualizaciones de riesgo sistemático y no sistemático. Para el presente apartado, es útil recordar los riesgos sistemáticos, que para resumirlo, es aquel que no se comparte con el mercado, es decir es particular de la unidad de cuenta que se está midiendo, en este caso la plantación de aguacate.

La tasa libre de riesgo siempre será un tema de amplio debate, por un lado se supone que el riesgo cero, en realidad no existe. Si la inversión quiere utilizar esa tasa, implicaría que todas las condiciones externas a la inversión propiamente dicha son inmóviles o que no la afectarán de ninguna manera, lo que en términos reales no es posible.

Las tasas de interés de los países más solventes del mundo, lo que podría llamarse tasas seguras, sufren cambios, muchas veces mínimos, otras veces importantes en su cuantificación a través de la historia, aún si la deuda pública tuviere cobertura de riesgos, éste último responsable no queda exento de la posibilidad de entrar en default.

Generalmente se considera una tasa libre de riesgo a los bonos del tesoro de Estados Unidos y de Alemania, pues la capacidad de pago de estos estados, es casi segura. Para el caso de nuestras empresas, basta considerar la tasa libre de riesgo, aquella representada por los bonos de estado de cada país donde se encuentre en operaciones la empresa, porque se supone que la inversión debe estar representada por una tasa de rendimiento que se obtendría.

Si el inversionista realmente tiene la posibilidad de invertir en bonos del tesoro de Estados Unidos o Alemania, tomará como tasa aquella, pero sino lo tiene, seguramente será más fácil invertir en su país y la deuda que emite.

Para agosto del año 2014, la tasa de interés de los bonos del tesoro de Estados Unidos, era de 3,22% al año, en su contratación a 30 años. Para el caso de Ecuador, a una fecha similar los bonos emitidos por el gobierno pagaban una rentabilidad del 6,5% con vencimiento en 20 años. Es importante que aclarar que este tasa representa lo que invierten los inversionistas que operan en su mismo territorio, en cada país.

Hasta allí la primera parte del análisis de tasas, la segunda parte se refiere al riesgo sistemático, que en definitiva plantea el requerimiento adicional del inver-

sionista adicionalmente a la tasa de interés libre de riesgo. Desde esta posición, una persona puede requerir un valor mayor u otra un valor menor, sin embargo, existe teorización avanzada respecto de aquello. Inicialmente se menciona que lo mínimo que desee obtener de rendimiento un inversionistas va a ser lo que le mercado reporta, por lo tanto lo más adecuado resultará usar los valores que se conozcan del mercado. Si esto no es posible se recurre a las teorías de las tasas de descuento. Las dos técnicas más conocidas son el CAPM³ y el WACC⁴.

Uso del CAPM, en su esencia describe que lo requiere un inversionista, es igual a la tasa libre de riesgo más una prima de riesgo, como la tasa libre de riesgo es un dato constante y seguramente igual en muchos proyectos que se encuentren en la misma economía, lo que hará la diferencia en la valoración lo constituirá el riesgo sistemático, es decir, el premio del inversionista.

Para conseguir estos cálculos, en términos prácticos deben relacionar tres elementos, que son retorno del inversionista sin riesgo, generalmente se debería usar la tasa de riesgo de la emisión de deuda pública de cada estado, donde se realice la inversión, naturalmente puede ser mucho más preciso, como ya se ha dicho en los párrafos anteriores, utilizar una tasa internacional libre

³ Por sus siglas en inglés se le denomina, Capital asset pricing model, es un modelo ampliamente difundido para medir el valor de activos financieros.

⁴ También de sus siglas en inglés significa, Weighted Average Cost of Capital, entendido como el coste promedio ponderado de capital (CPPC).

de riesgo, el mejor de los escenarios puede suponer usar la tasa de los bonos del tesoro de los Estados Unidos de América o su similar de Alemania.

Además de ello conviene otra tasa, conocida como prima de riesgo y finalmente una última que se denomina, medida de riesgo sistemático, esta última también se conoce como Beta, es el resultado de la covarianza de los rendimientos del activo, relacionado con la misma variación pero del rendimiento del mercado. Matemáticamente sería así:

$$\beta = \frac{COV(Mercado, Empresa)}{VAR(Mercado)}$$

Con esto se desea decir que es un coeficiente de cálculo separado del contenido de este libro, pero que trata de representar y pronosticar el futuro de un grupo de acciones en función del mercado en el que operan. Ahora que al ser un modelo matemático y con solo la relación de 2 variables, resulta ambiguo en términos prácticos, sin embargo, sigue siendo una aplicación correcta desde el punto de vista teórico.

Antes de avanzar en el análisis conviene recordar la figura de riesgo. El riesgo, desde el punto de vista esta-

dístico está representado por la varianza; es decir, por la medida de tendencia central que permite medir cuanto los datos se alejan de la media, dicho en otras palabras, el riesgo es la volatilidad de los resultados comparados con el promedio.

El riesgo puede ser:

Único o no sistemático, propio de cada activo o resultado de la gestión que realiza el inversionistas administrando su inversión. Este puede ser disminuido al diversificar las inversiones.

Riesgo de mercado o sistemático, resultado de que la inversión se encuentra trabajando en un escenario cambiante, a nivel social, económico, político, legal, ambiental, etc. Este no se puede disminuir, es común para todos los casos.

Para clarificar su cálculo se supondrá la siguiente situación. Un proyecto destinado a la crianza de avestruces se ubica en la República del Ecuador.

Para ello, la tasa libre de riesgo, es la tasa de los bonos del gobierno ecuatoriano a 20 años plazo, es decir el 6,5%.

La prima de riesgo va a consistir en el riesgo inhe-

rente al mercado donde se realiza la inversión. Según datos históricos, se cree que dentro del sector de crianza de este tipo de animales y a nivel internacional existe un riesgo estimado del 8%, porcentaje que puede aplicarse sin problemas para el caso en cuestión. Hasta allí, tenemos dos consideraciones, la tercera viene aportada por el denominado coeficiente beta, que para este caso, constituye una información hipotética y que ha sido explicada parcialmente en las líneas anteriores, este valor es de 0,95.

La expresión a utilizarse para resolver la cuestión, es la siguiente:

$$E(i_{cp}) = i_f + [E(i_m) - i_f]\beta$$

i_f , representa la tasa de libre riesgo

$E(i_m) - i_f$, significa, la prima del riesgo

β , es el coeficiente beta

Reemplazando valores el resultado sería.

$$E_{icp} = 0,065 + [0,08] * (0,95)$$

$$E_{icp} = 0,1410$$

$$E_{icp} = 14,10\%$$

La tasa de descuento que debería aplicarse para el caso propuesto sería de 14,10%

Cálculo del valor actual razonable.

Para la siguiente demostración se utiliza los datos encontrados para la plantación de aguacate. Pero ahora se supondrá que la plantación se trata de un activo fijo del cual se pueden extraer sus hojas y flores aromáticas y cuya vida útil se extiende únicamente a hasta el octavo año, para fines didácticos también se admite que no hay costos de desalojo del activo fijo ni ningún valor de recuperación, fuera de los que provienen de la recolección anual de sus hojas y flores.

Con la tasa de descuento calculada, es posible entonces, calcular los valores razonables para cada año de pronóstico, siempre y cuando las condiciones del mercado y las propias del riesgo se mantengan bajo los mismos criterios.

Partiendo de la tabla denominada, tabla de efectivo final esperado para 8 años de vida del proyecto, se puede calcular el valor razonable para cada año de valoración.

Independientemente de la consideración que se puede aplicar a la cuantificación de activos al costo, y separando esa normalización, se considerará que el primer flujo de efectivo esperado al final del quinto año es positivo, mientras que hasta el año 4 se acumulan por el

costo.

Tabla 6: Efectivo final para 8 años de vida del proyecto

Tabla de efectivo final esperado para 8 años de vida del proyecto	
Flujo de efectivo esperado final. Primera producción (5 años después)	4130

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Tal como puede verse en el cuadro de flujo de efectivo final esperado, solo existen flujos positivos a partir del año 5. Para los 4 años anteriores únicamente se presentan erogaciones de dinero, es decir inversiones.

La NIC 41 de agricultura menciona la forma de medición adecuada cuando no se puede estimar el valor razonable, para ello en su párrafo 30 se refiere a su reconocimiento inicial, y dice: que bajo la consideración de que no existan valores fijados por el mercado o precios de los activos biológicos, estos pueden ser medidos a su costo, menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro de valor.

"Después de que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda medir con fiabilidad, la entidad debe proceder a medirlos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta" (Foundation I. A., 2001, pág. párrafo 30).

También se hace referencia a la NIIF para pymes que se pronuncia también al respecto, en términos más generalizados menciona que. "La entidad medirá los ac-

tivos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada" ((IASB), 2009, pág. párrafo 34.8).

Para llevar a la práctica la medición a costo menos las depreciaciones y cualquier pérdida acumulada, se toma como referencia el siguiente cuadro de inversiones hasta el año 4.

Tabla 7: Inversiones hasta el año 4 registradas a su costo

Tabla de Inversiones hasta el año 4, registradas a su costo	Inversión realizada
Inversiones valoradas al costo para el año 1, antes de la primera producción	-150
Inversiones valoradas al costo para el año 2, antes de la primera producción	-600
Inversiones valoradas al costo para el año 3, antes de la primera producción	-800
Inversiones valoradas al costo para el año 4, antes de la primera producción	-900

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Hasta el cuarto año la cuantificación los costos deberán irse acumulando por cada año, de tal forma que hasta el año cuarto, el valor del activo será de 2450,00, resultado de sumar $150+600+800+900$.

La contabilización año tras año, se realizará mediante un asiento de la siguiente manera:

Tabla 8: Asientos contables

Registro contable de las inversiones en plantaciones año 1	DEBE	HABER
Plantaciones aromáticas	150,00	
Fuente de las inversiones (caja/bancos/cxp/capital,etc)		150,00

Registro contable de las inversiones en plantaciones año 2	DEBE	HABER
Plantaciones aromáticas	600,00	
Fuente de las inversiones (caja/bancos/cxp/capital,etc)		600,00

Registro contable de las inversiones en plantaciones año 3	DEBE	HABER
Plantaciones aromáticas	800,00	
Fuente de las inversiones (caja/bancos/cxp/capital,etc)		800,00

Registro contable de las inversiones en plantaciones año 3	DEBE	HABER
Plantaciones aromáticas	900,00	
Fuente de las inversiones (caja/bancos/cxp/capital,etc)		900,00

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Al final de los cuatros años, el mayo de activos, denominado Plantaciones aromáticas, debería tener un valor acumulado de 2.450.00 usd.

A partir de este año, se van a generar ingresos positivos, fruto de la producción y su posterior venta, los que están representados en la siguiente tabla:

Tabla 9: Efectivo final esperado para 8 años de vida del proyecto

Tabla de efectivo final esperado para 8 años de vida del proyecto	
Flujo de efectivo esperado final. Primera producción (5 años después)	4130
Flujo de efectivo esperado final. Segunda producción (6 años después)	4870
Flujo de efectivo esperado final. Tercera producción (7 años después)	5090
Flujo de efectivo esperado final. Cuarta producción (8 años después)	4800

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

En este momento se usa la tasa de descuento calculada para traer a valor actual, los rubros correspondientes al año 5, 6, 7 y 8.

Para llegar a esa determinación se utiliza las fórmulas de valor presente neto, de la siguiente manera.

$$\frac{\text{Flujo de efectivo esperado final de la primera producción (5 años después)}}{(1 + \text{tasa de descuento})^n}$$

A este resultado anterior se suma el flujo descontado, calculado en función del año 6, así:

De esta manera hasta llegar al último año de producción de la plantación de aguacate.

En resumen podría quedar formulado de la siguiente manera:

$$\text{Valor razonable para el año 5} = \frac{\text{FFE año 6}}{(1 + \text{tasa})^2} + \frac{\text{FFE año 7}}{(1 + \text{tasa})^3} + \frac{\text{FFE año 8}}{(1 + \text{tasa})^4}$$

Realizando los cálculos matemáticos correspondientes se obtiene un resultado igual al siguiente: 6.717.21; se recuerda que la tasa de descuento que se está utilizando corresponde a la calculada en las páginas anteriores, es decir, 14.10%.

Para los siguientes años, la fórmula se ve acortada, porque corresponde a los años siguientes, el valor razonable para el año 6, para el año 7, etc.

$$\text{Valor razonable para el año 6} = \frac{\text{FFE año 7}}{(1 + \text{tasa})^1} + \frac{\text{FFE año 8}}{(1 + \text{tasa})^2}$$

$$\text{Valor razonable para el año 7} = \frac{\text{FFE año 8}}{(1 + \text{tasa})^1}$$

En la siguiente tabla se observa un resumen de los valores presentes calculados:

Tabla 10: Valores presentes calculados

CALCULO DE LOS VALORES ACTUALES AÑO	VALOR
Valor razonable para el año 5	11.409,27
Valor razonable para el año 6	8.147,97
Valor razonable para el año 7	4.206,84

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

El tratamiento contable va a diferir de acuerdo a cada año de contabilización, a continuación la explicación de cada caso:

Para el año 5. En este año ya cuenta con un valor histórico de la plantación, resultado de las inversiones que se han presentado en los 4 primeros años, por un valor acumulado de 2450,00 usd. También se ha determinado el ingreso proveniente de ventas que se encuentra en

4130.00 usd. Por lo tanto existen dos rubros importantes, el costo identificado por el valor acumulado.

Al finalizar el año 5, el valor del activo es el siguiente:

Tabla 11: Valor actual razonable para el año 5

CÁLCULO DEL VALOR ACTUAL RAZONABLE PARA EL AÑO 5	VALOR
Valor histórico a costo (contabilizado del año 1 al 4)	2.450,00
Valor descontado de los flujos de efectivo esperado con una tasa del 14,10%	11.409,27
TOTALES	13.859,27

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

La empresa contará con un activo cuya valoración es por 13.859,27, de los cuales 2450.00 ya se encuentran contabilizados, mientras que 11.409,27 corresponde al cálculo de los ingresos futuros.

El asiento contable necesario para llegar al valor de 13.859,27 será por la diferencia con relación a lo que ya se encuentra contabilizado, 2450.00, el asiento contable sería el siguiente:

Tabla 12: Registro contable para el año 5

Registro contable por el valor razonable al 1 de enero del año 5	DEBE	HABER
Activo biológico en producción	11.409,27	
Cambios en el valor razonable de Activos biológicos en producción		11.409,27

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Las ventas necesitan una partida de costo que se presenta por las inversiones que originaron el ingreso; es decir, en este caso el activo biológico. El ejemplo supone que la vida útil del activo biológico llega hasta el octa-

vo año y que luego de ello no se puede obtener ningún otro beneficio económico futuro, salvo la venta de la madera o los materiales resultantes al talarse, cuestión que ese abordará más adelante. Si no existen más gastos después de los 4 años de inversiones iniciales en la plantación, solo generarán ventas, por lo tanto el registro contable será el siguiente:

Tabla 13: Registro de ventas en el año 5

Registro de ventas en el año 5	DEBE	HABER
Caja/cuentas por cobrar/bancos, etc	4.130,00	
Ventas		4.130,00

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Para el año 6, se presentan otras condiciones diferentes, el valor actual calculado para ese año es de \$ 8.147,97, pero este es el valor presente de los ingresos futuros de los años 7 y 8, por lo tanto, a este valor debe sumarse lo que se va a producir y vender, precisamente en el año 6; es decir, 4.870,00, más el valor que no está siendo tomado en cuenta en el cálculo del valor presente neto, que es la inversión inicial, valorada al costo del año 1 hasta el año 4.

Tabla 14: Valor razonable al año 6

	VALOR
Ventas año 6	4.870,00
Valor razonable para el año 6, en función de los ingresos del año 7 y 8	8.147,97
Valor del activo al costo del año 1 al año 4	2.450,00
Valor del activo al costo del año 1 al año 4	15.467,97

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

La diferencia que existe entre la valoración anterior del activo biológico, que es 13.859,27 de la cantidad para el año 6, 15.467,97 es de 1.608,71, valor por el que se realizaría el respectivo asiento.

Tabla 17: Registro contable para el año 6

Registro contable por el valor razonable al 1 de enero del año 6	DEBE	HABER
Activo biológico en producción	1.608,71	
Cambios en el valor razonable de Activos biológicos en producción		1.608,71

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Para el caso de las ventas el asiento resulta ser igual al del año 5.

Para el año 7, se puede considerar una situación similar al año 6, los razonamientos parten de la misma. Cabe indicar que ahora existe una reducción del valor del activo, precisamente porque se acerca el final de su vida útil, el año 8.

Tabla 18: Valor razonable al año 7

	VALOR
Ventas año 7	5.090,00
Valor razonable para el año 7, en función de los ingresos del año 8	4.206,84
Valor del activo al costo del año 1 al año 4	2.450,00
Valor actual razonable del año 7	11.746,84
Valor razonable para el año 6	13.859,27
Diferencia a contabilizar	-2.112,43

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Tabla 19: Registro contable al año 7

Registro contable por el valor razonable al 1 de enero del año 7	DEBE	HABER
Activo biológico en producción		(2.112,43)
Cambios en el valor razonable de Activos biológicos en producción	(2.112,43)	

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

En el año 8, sucede algo importante. La valoración del año 7 debería ser igual a las ventas del año 8, más el valor del activo contabilizado al costo. Para nuestro caso debería ser igual a $2.450,00 + 4.800,00 = 7.250,00$

Tabla 20: Valor razonable al año 8

	VALOR
Ventas año 8	4.800,00
Valor razonable para el año 8	-
Valor del activo al costo del año 1 al año 4	2.450,00
Valor actual razonable del año 8	7.250,00
Valor razonable para el año 7	13.859,27
Diferencia a contabilizar	- 6.609,27

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

El asiento de contabilización sería:

Tabla 21: Registro contable al año 8

Registro contable por el valor razonable al 1 de enero del año 8	DEBE	HABER
Activo biológico en producción		(6.609,27)
Cambios en el valor razonable de Activos biológicos en producción	(6.609,27)	

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Al final, después de mayorizar, la cuenta quedaría así:

ACTIVO BIOLÓGICO	
2.450,00	2.521,30
11.409,27	3.721,14
4.130,00	4.496,84
17.989,27	10.739,28
7.249,99	

El ejemplo anterior no considera la existencia de costos posteriores al año cuarto, situación que no es real, pues existen costos de recolección, de cultivo de los árboles, etc.

Traslado de cuentas del movimiento de inventarios.

Estas transacciones se presentarán sobre la necesidad de migrar los valores, cuando los bienes pasan de estado y de valoración debido a su procedimiento productivo.

Para cada uno de ellos, dependiendo del caso, deberían ser afectados y llevarlos a valor razonable.

El asiento a utilizarse será el siguiente:

Tabla 22: Registro de transferencia de activos biológicos

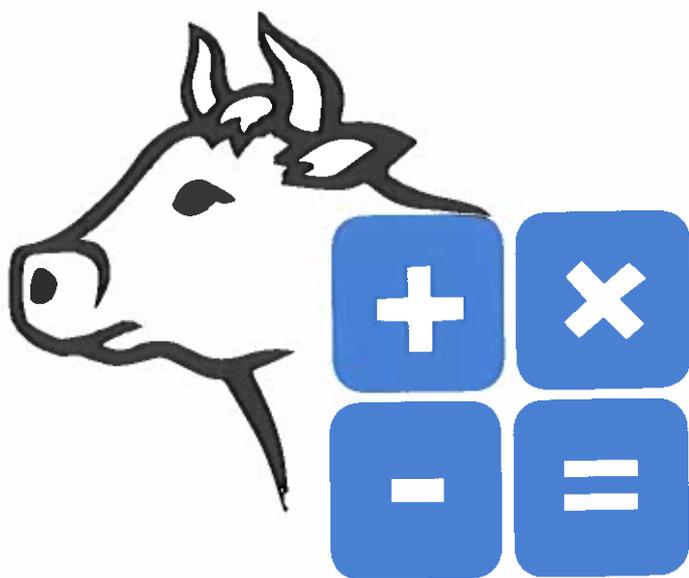
Registro de transferencia de activos biológicos en crecimiento a producción	DEBE	HABER
Activo biológico en producción	500,00	
Activo biológico en crecimiento		500,00

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

En este asiento se debe tomar el dato que corresponde al valor ya incrementado lo que corresponde al crecimiento biológico, que previamente pudo haber sido calculado como se mostró en los ejercicios anteriores y debiéndose contabilizarse tal como ya se explicó.

Capítulo 7

DESARROLLO DE UN CASO PRÁCTICO



indudable aparición en el cronograma pueden ser:

Recopilación de información

Identificación y nomenclatura de cuentas contables a utilizarse

Evaluación del tipo de normativa que se aplica para cada cuenta a utilizarse

Identificación de las consecuencias de la implementación y los métodos a usarse para llegar a la valoración y nomenclatura designada.

Lista de acciones a tomarse con sus debidos responsables.

A la lista anterior debería sumarse las acciones que se crean necesarias.

Paso 1 Recolección de la información de campo.

El primer paso que se recomienda llevar a cabo es la recolección de la información, entre más rica pueda ser ésta y con datos más cercanos a la realidad el resultado tendrá mayor fidelidad.

A manera de redacción se presenta la entrevista desarrollada con los informantes clave.

Resumen de la recolección de datos.

Finca de Propiedad del Sr. Patricio Bejarano, ubicada en la Provincia del Carchi, cantón Huaca, sector la Ranchería, con una extensión de 35 hectáreas de las cuales 32 Has. son destinadas a pastos y 3 a cultivos rotativos, como papa, haba, etc. El precio de adquisición de cada hectárea de terreno es de \$ 20.000,00.

La actividad principal es la producción lechera, para lo cual cuenta con 50 cabezas de ganado lechero de raza Holstein, con un grado de pureza en genética de 90% aproximadamente.

El propietario considera que la edad productiva adecuada para un ejemplar lechero es a partir del segundo año, en donde ya se produce el primer parto, dando un rendimiento de 18 a 25 litros de leche diarios que son extraídos en dos ordeños al día.

Para el ordeño, se emplean un sistema mecánico, y solamente en caso de daño del sistema se recurre a la técnica manual. A partir del segundo parto, la productividad aumenta a 30 litros aproximadamente, y este comportamiento se mantiene hasta el tercer parto, luego se mantiene estable.

Para que la vaca quede preñada, generalmente se utiliza inseminación artificial para lo cual se compra pajuelas sexuadas a un costo de promedio de 60 a 80

dólares o las pajuelas normales entre 20 a 25 dólares.

Una vez que la vaca ha parido, si es hembra, se la dedica a la crianza y si es macho, a los tres días de nacido se lo vende a un precio de 30 a 35 dólares, puesto que se considera que su crianza no es rentable. Transcurridos 5 meses se vuelve a inseminar.

La producción diaria en promedio total es de 800 litros con un precio de venta de 0,49 o 0,495 centavos de dólar por litro.

La edad productiva de la vaca es variable y depende de múltiples factores como alimentación, cuidados, clima, etc. Sin embargo, entre 7 a 8 años, se procede a vender el ganado, con fines de consumo humano, en los camales, con un valor promedio de 400 a 500 dólares.

Para la alimentación, el ganado pastorea libremente, adicionalmente se le proporciona balanceado 1 kilo por vaca y 0,5 kilo por ternera de manera diaria. Cada dos meses se cancela 50 dólares por servicios de un veterinario, el cual hace un examen de las condiciones del ganado lechero, o puede ser solicitado el servicio en presencia de alguna enfermedad puntual. Por concepto de vacunas se utiliza 5 dólares mensuales.

En cuanto a la infraestructura, se tiene un galpón en donde se encuentra el sistema mecánico de ordeño con una capacidad para 5 vacas, en 1 hora extraer la leche de 50 vacas. El valor histórico del sistema de ordeño es de \$ 60.000, el cual se lo invirtió hace aproximadamente 7 años, en este valor incluye motor, tanque frío, tubería de conducción, bombas de succión, infraestructura, etc.

También dispone de una picadora, valorada en \$ 1200,00 la cual se emplea en tiempos de escasez de pasto, para triturar alimentos como caña de azúcar, zanahoria, pastos, etc.

El mantenimiento de la maquinaria se contrata dos veces al año, un técnico de fuera de la ciudad que realiza un control preventivo, su remuneración es aproximadamente \$1.200,00 en este rubro se incluye algunos repuestos que varían en valores dependiendo de cada caso. En cuanto a gastos mensuales que se deben cubrir, se tomaron en cuenta los siguientes: Luz \$ 70; Agua \$ 70. Para siembra de una hectárea de pasto y/ o forraje se emplea 3 quintales de avena y uno de raygrass, 2 de urea, 2 de fertiforraje, luego de transcurridos 45 días estará listo para abastecer al ganado alrededor de 22 días.

Paso 2 Identificación de las cuentas contables a utilizarse

Tabla 23: Identificación de las cuentas contables a utilizarse

PÁRRAFOS DE LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	CUENTA CONTABLE FUNDAMENTAL A UTILIZAR PARA EL DEBE	NORMATIVA NIIF o NIC A APLICAR EN CADA CASO
<p>Con una extensión de 35 hectáreas de las cuales 32 Has. son destinadas a pastos y 3 a cultivos rotativos, como papa, haba, etc. El precio de adquisición de cada hectárea de terreno es de \$ 20.000,00</p>	<p>TERRENOS Y BIENES NATURALES</p> <ul style="list-style-type: none"> -Terrenos en forraje activo -Terrenos de cultivo en proceso de forraje -Praderas naturales -Montes y terrenos naturales -Terrenos sin fines productivos <p>Se deben usar las cuentas que se encuentren presentes en la entidad</p>	<p>NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.</p> <p>NIC 41 – Agricultura</p> <p>NIIF 13-IFRS13 Medición del Valor Razonable</p> <p>NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros</p> <p>NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores</p> <p>NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos</p>
<p>La actividad principal es la producción lechera</p>	<p>INVENTARIOS COMERCIALES</p> <p>Leche cruda</p>	<p>NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.</p> <p>NIC 41 – Agricultura</p> <p>NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros</p> <p>NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores</p>



Tabla 23: Identificación de las cuentas contables a utilizarse

PÁRRAFOS DE LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	CUENTA CONTABLE FUNDAMENTAL A UTILIZAR PARA EL DEBE	NORMATIVA NIIF o NIC A APLICAR EN CADA CASO
<p>Para lo cual cuenta con 50 cabezas de ganado lechero de raza Holstein, con un grado de pureza en genética de 90% aproximadamente.</p>	<p>GANADO AMORTIZABLE Vacunos de leche en producción Vacunos de carne en desarrollo Vacunos doble propósito en desarrollo</p>	<p>NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 41 – Agricultura NIIF 13-IFRS13 Medición del Valor Razonable NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos</p>
<p>El propietario considera que la edad productiva adecuada para un ejemplar lechero es a partir del segundo año, en donde ya se produce el primer parto</p>	<p>GANADO AMORTIZABLE EN CRECIMIENTO Vacunos de leche en crecimiento Vacunos de carne en crecimiento Vacunos doble propósito en crecimiento</p>	<p>NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 41 – Agricultura NIIF 13-IFRS13 Medición del Valor Razonable NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos</p>

Tabla 23: Identificación de las cuentas contables a utilizarse

PÁRRAFOS DE LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	CUENTA CONTABLE FUNDAMENTAL A UTILIZAR PARA EL DEBE	NORMATIVA NIIF o NIC A APLICAR EN CADA CASO
La producción diaria	INVENTARIOS COMERCIALES Leche cruda	NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 41 – Agricultura NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
La edad productiva de la vaca es variable y depende de múltiples factores como alimentación	NUTRIENTES, ALIMENTOS Y FUNGICIDAS Balanceados Cereales, harinas y derivados Forrajes y heno almacenados Complementos alimenticios	NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 2 IAS2 Inventarios. NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Tabla 23: Identificación de las cuentas contables a utilizarse

PÁRRAFOS DE LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	CUENTA CONTABLE FUNDAMENTAL A UTILIZAR PARA EL DEBE	NORMATIVA NIIF o NIC A APLICAR EN CADA CASO
Entre 7 a 8 años, se procede a vender el ganado, con fines de consumo humano	INVENTARIOS COMERCIALES Ganado disponible para la venta	NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 41 – Agricultura NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
Para la alimentación, el ganado pastorea libremente, adicionalmente se le proporciona balanceado 1 kilo por vaca y 0,5 kilo por ternera de manera diaria	NUTRIENTES, ALIMENTOS Y FUNGICIDAS Balanceados Cereales, harinas y derivados Forrajes y heno almacenados Complementos alimenticios	NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 2 IAS2 Inventarios. NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos
Cada dos meses se cancela \$ 50 por servicios de un Veterinario, el cual hace un examen de las condiciones del ganado lechero	GASTOS DE PERSONAL CALIFICADO EXTERNO Honorarios Profesionales Asesor Técnico	NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.



Tabla 23: Identificación de las cuentas contables a utilizarse

PÁRRAFOS DE LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	CUENTA CONTABLE FUNDAMENTAL A UTILIZAR PARA EL DEBE	NORMATIVA NIIF o NIC A APLICAR EN CADA CASO
<p>Por concepto de vacunas se utiliza 5 dólares mensuales</p>	<p>MEDICINAS Y SUMINISTROS ORGÁNICOS Vacunas</p>	<p>NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 2 IAS2 Inventarios. NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos</p>
<p>En cuanto a la infraestructura, se tiene un galpón en donde se encuentra el sistema mecánico de ordeño con una capacidad para 5 vacas, pudiendo en 1 hora extraer la leche de 50 vacas. El valor histórico del sistema de ordeño es de \$ 60.000 el cual se lo invirtió hace aproximadamente 7 años, en este valor incluye motor, tanque frío, tubería de conducción, bombas de succión, infraestructura, etc.</p>	<p>CONSTRUCCIONES Y MEJORAS Sala de ordeño</p>	<p>NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 2 IAS2 Inventarios. NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos</p>

Tabla 23: Identificación de las cuentas contables a utilizarse

PÁRRAFOS DE LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	CUENTA CONTABLE FUNDAMENTAL A UTILIZAR PARA EL DEBE	NORMATIVA NIIF o NIC A APLICAR EN CADA CASO
<p>Se dispone de una picadora, valorada en \$ 1.200, la cual se emplea en tiempos de escasez de pasto, para triturar alimentos como caña de azúcar, zanahoria, pastos, etc.</p>	<p>MAQUINARIAS Picadoras y similares</p>	<p>NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 2 Inventarios. NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos</p>
<p>El mantenimiento de la maquinaria se contrata dos veces al año, un técnico de fuera de la ciudad realiza un control preventivo, el cual c obra aproximadamente \$1.2000</p>	<p>GASTOS MAQUINARIAS, HERRAMIENTAS Y EQUIPOS Consumo Combustibles y Lubrificantes Manten. y Repar. de Equipos</p>	<p>NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 2 IAS2 Inventarios. NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos</p>

Tabla 23: Identificación de las cuentas contables a utilizarse

PÁRRAFOS DE LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	CUENTA CONTABLE FUNDAMENTAL A UTILIZAR PARA EL DEBE	NORMATIVA NIIF o NIC A APLICAR EN CADA CASO
Luz \$ 70; Agua \$ 70	GASTOS DE SERVICIOS PUBLICOS Telecomunicaciones Servicio de Agua Servicio de Electricidad	NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.
Para siembra de una hectárea de pasto y/ o forraje se emplea 3 quintales de avena y uno de raygrass, 2 de urea, 2 de fertforraje, luego de transcurridos 45 días estará listo para abastecer al Ganado alrededor de 22 días	NUTRIENTES, ALIMENTOS Y FUNGICIDAS Fertilizantes minerales Substratos y fertilizantes orgánicos Fitosanitarios Plaguicidas Fungicidas, plaguicidas y similares Herbicidas Fito reguladores	NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. NIC 2 IAS2 Inventarios. NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

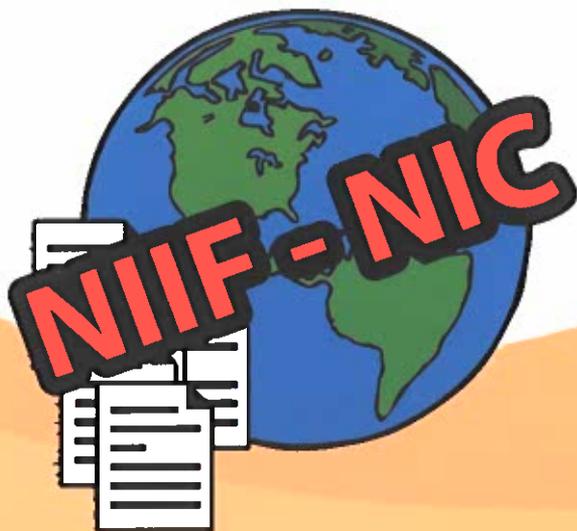
En la tabla anterior se puede verificar la necesidad para cada cuenta del uso de la normativa financiera existente, en definitiva son necesarias un conjunto de normas específicas, en vista de que se trata con empresas pequeñas y medianas en donde la aplicación total no es aplicable. En resumen, las normativas aplicables son las siguientes:

- NIIF 1 Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.
- NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros
- NIC 2 IAS2 Inventarios
- NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
- NIIF 13-IFRS13 Medición del valor razonable
- NIC 16-IAS16 Propiedad, planta y equipo.
- NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos
- NIC 41 – Agricultura

De cada una de ellas se abordará únicamente temas fundamentales, excepto de la NIIF 13, de la cual ya se ha hablado anteriormente de manera específica. La NIIF 1 será estudiada hasta el final de la revisión de los demás componentes debido a su naturaleza integradora. Al inicio del libro se hizo un recuento de las bases conceptuales fundamentales, como mecanismo que guía el entendimiento y aplicación de las siguientes normas, en las secciones siguientes se va a demostrar su validez y como se constituyen en una guía de tipo general.

Capítulo 8

- La NIC 1-IAS: Presentación de estados financieros
- La NIC 2 IAS2: Inventarios
- La NIC 8-IAS8: Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
- La NIC 16-IAS16: Propiedad, planta y equipo
- La NIC 36-IAS36 Deterioro del valor de activos
- La NIC 41 – Agricultura



La NIC 1-IAS1 Presentación de estados financieros:

Fundamentalmente el objetivo de esta NIIF, es asegurar que los estados financieros cumplan con las características conceptuales principales. En el ámbito contable se utiliza el término de razonable, aplicando el contenido total de las NIIF's. Su contenido norma lo siguiente:

- Requisitos generales para la presentación de los estados financieros
- Directrices para determinar su estructura
- Requisitos mínimos sobre su contenido.

La hipótesis de negocio en marcha se mantiene, a menos que se manifieste lo contrario.

Toda la información debe generarse a partir del principio del devengo o acumulativo.

Los balances necesarios para lograr los fines de razonabilidad son:

- Balance de situación financiera
- Estado de resultados integrales
- Estado de cambios en el patrimonio neto
- Estado de flujos de efectivo;
- Notas, en las que se incluirá un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas (IFRS, Norma Internacional de Contabilidad 1, presentación de estados financieros, 2010).

La presentación de los estados debe ser al menos anual.

Se aplica el concepto de materialidad para lograr la relevancia y la importancia que deben tener los estados financieros, se recomienda, fusionar aquellos rubros irrelevantes.

Para la IAS 1 no existe más que una diferencia para el activo y pasivo en términos grupales, que debe ser únicamente como corriente y no corriente. Lo primero que representa un horizonte temporal de 1 año y lo no co-

riente en más de ese periodo.

En la gran mayoría de los casos, no existe la compensación de activos por pasivos, ni de ingresos por gastos.

Se debe asegurar la comparabilidad con periodos anteriores, para lo cual se deberá ser consistente con las políticas contables, metodologías, procesos y técnicas.

Su cambio deberá claramente informado en las notas respectivas, justificando las razones de su modificación.

El contenido mínimo a presentar en el estado de situación financiera, según (IFRS, Norma Internacional de Contabilidad 1, presentación de estados financieros, 2010), son los siguientes:

Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

- (a) propiedades, planta y equipo;
- (b) propiedades de inversión;
- (c) activos intangibles;
- (d) activos financieros [excluidos los importes mencionados en los apartados (e), (h) e (i)];
- (e) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;

- (f) activos biológicos;
- (g) inventarios;
- (h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
- (i) efectivo y equivalentes al efectivo;
- (j) el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 Activos No-corrientes mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas;
- (k) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- (l) provisiones;
- (m) pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en los apartados (k) y (l)];
- (n) pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias;
- (o) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12;
- (p) pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;
- (q) participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio; y
- (r) capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.

Es importante que la norma no especifica el orden en el que deban ser presentados e inclusive su denominación, en procura de alcanzar la comprensibilidad para los usuarios. Igual razonamiento cuando se necesite incluir partidas adicionales, consideradas como materiales.

Ya en el estado de resultados, se recomienda incluir todos los ingresos y gastos de cualquier naturaleza, clasificados según su naturaleza. Un esquema propuesto de acuerdo a IRF'S (2010), es el siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias

Otros ingresos

Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso

Consumos de materias primas y materiales secundarios

Gastos por beneficios a los empleados

Gastos por depreciación y amortización

Otros gastos

Total de gastos

Ganancia antes de impuestos

O el siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias

Costo de ventas

Ganancia bruta
Otros ingresos
Costos de distribución
Gastos de administración
Otros gastos
Ganancia antes de impuestos(2010, pág. 105)

Con relación a las notas, debe contener al menos las políticas contables y la declaración de cumplimiento completo de las NIIFs. Tal como pudo demostrarse, este breve resumen de la NIC1, recoge de manera muy precisa las conceptualizaciones fundamentales.

La NIC 2 IAS2 Inventarios

Debemos ser cautos en la aplicación de esta norma, pues no está aprobada para el uso en activos biológicos.

Para el caso podrá ser usada por las existencias destinadas al consumo, como alimentos, nutrientes, medicinas, etc. El tratamiento de los activos biológicos y sus productos inmediatos son:

El objetivo de esta norma es reflejar la razonabilidad en el coste de los bienes disponibles para la venta.

En una breve síntesis se puede citar los siguientes apartados:

Todos los deterioros que surgieran en los inventarios, debe ser reconocidos y afectados contablemente, tomando como técnica de medición el valor neto realizable y en el periodo en que ocurran o se reconozca tal pérdida. La regla general de inventarios, que guía todo su comportamiento dice:

Gráfico 17: Medición de los inventarios

Los inventarios se medirán al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.

O por el valor razonable, que es el precio de intercambio entre partes interesadas e informadas y con independencia mútua.

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Para todos los casos el valor neto realizable es el resultado del precio de venta menos todos los costos necesarios para ponerlo a disposición de venta, incluye la producción.

Los métodos que se aceptan son el FIFO y el promedio ponderado, asegurando su uso consistente y facilitar la comparabilidad.

La NIC 8-IAS8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores

Gráfico 18: La NIC 8-IAS8



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Las políticas contables permiten dar un marco de referencia que debe ser consistente acerca de los aspectos puntuales, específicos y particulares de aplicación de las normas, sin que se las violente, y que a criterio de los constructores de la información financiera, sea lo más adecuada para los fines de razonabilidad, generalmente se estila incorporar la explicación del proceso de método de valoración de inventarios, de activos biológicos tanto a su etapa inicial de reconocimiento como a su valor actual, cambios en las estimaciones contables debidamente justificados, correcciones o errores justifica-

dos, bases de conversión de monedas extranjeras, políticas de seguridad en el manejo de la información, reglas o lineamientos acerca de cuentas que tienen nomenclaturas particulares de la industria, explicaciones de la composición de los ingreso extraordinarios, descripciones del contenido, alcance, tiempo de amortización y valoración de los intangibles, los deterioros de los activos justificados y documentados, la presencia de activos no corrientes destinados para la venta.

Si es la primera vez que se aplica NIIFs una descripción de sus principales impactos y como se afectan las principales cuentas contables, el detalle de las conciliaciones, especialmente las patrimoniales. etc.

La cantidad y el detalle de ellas dependerán del tamaño de la organización y de las demandas de información por parte de los usuarios.

“Políticas contables son los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros” (IFRs 2012, NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las estimaciones contables y errores)

Únicamente es posible cambiar una política contable, cuando, otra NIIF se lo ordene, generalmente cuando se fusionan, reemplazan o eliminan. También cuando

se crea de manera comprobada que una aplicación diferente, entrega información más precisa y valiosa para sus usuarios.

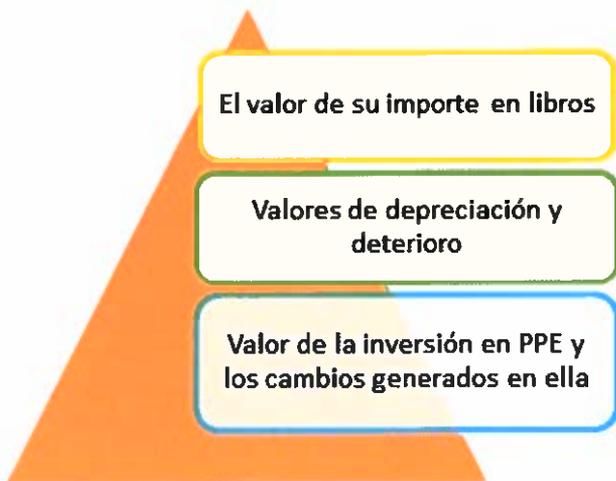
Los cambios en la estimación contable, se presentan cuando existe nueva información, o nuevos acontecimientos. Este origen no se debe concebir como error, pues su naturaleza no es una omisión ni una falta, sino una nueva circunstancia existente mucho más clara y objetiva. Debe reflejarse en el periodo en el que ocurra y en los subsiguientes, si fuese el caso.

Para el caso de los errores, "Son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable" (IFRs 2012, NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las estimaciones contables y errores).

Estos errores se corrigen, retrospectivamente expresando la información que se compara, si se presenta esa información; sino se la presenta ajustando los saldos al periodo más antiguo a presentarse. Para la corrección de errores vuelve a predominar el concepto de materialidad.

La NIC 16-IAS16 Propiedad, planta y equipo.

Gráfico 19: La NIC 16-IAS16



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

La medición se la debe realizar por su costo. Para valorarlo deben tomarse en cuenta todos los impuestos indirectos no recuperables, por ejemplo aranceles, ad-valorem, que no pueden ser recuperados con su venta o su producción. Además de todos los costos que se necesita para que pueda operar de acuerdo como lo dispone la gerencia. Inclusive se deben incluir los valores de su retiro en la fecha prevista.

Se aplica el modelo de reevaluación, que es reconocer el valor razonable. Las revalorizaciones deben ser regulares para que no tengan un cambio significativo en el momento de entregar la información financiera.

El valor mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.

Los siguientes elementos deben reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:

- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;
- (b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
- (c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
- (d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y
- (e) otros factores, tales como la iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo (IFRS, NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos-Resumen técnico, 2012, pág. 2)

Si existiesen cambios en las formas de medición de los deterioros llevados a cabo, en periodos anteriores, la empresa deberá revertir la pérdida y ser distribuida entre los activos que formen parte de la unidad generadora del efectivo a prorrata de su valor en libros.

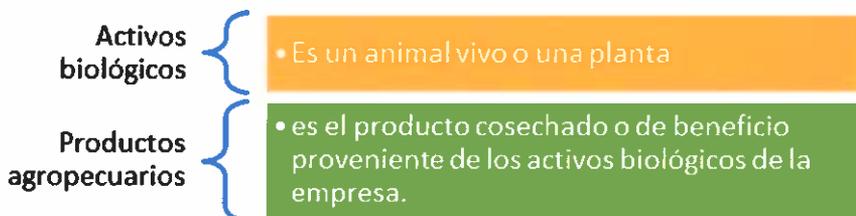
La NIC 41 – Agricultura

Esta norma no es aplicable para terrenos, ni para activos intangibles, aún si se encontrasen dentro de los recursos económicos de la entidad. La contabilización de la producción de los biológicos a la cual aplica esta norma es hasta la extracción o el término de los procesos vitales del activo biológico. Después de este proceso, el tratamiento a aplicarse es el de los inventarios. La producción de los árboles frutales, que aplica la norma 41, únicamente llega hasta la recolección del fruto, si luego con ella se va a elaborar mermelada, su tratamiento está contemplado como un inventario.

Según la norma, la actividad agropecuaria, está dada por la transformación biológica, para la venta de sus productos agropecuarios o de otros activos biológicos adicionales, como las crías.

Se iniciará esquematizando lo que se considera como partidas contempladas en la NIC 41.

Gráfico 20: Partidas de la NIC 41



Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

La naturaleza que motiva el uso de ciertos parámetros especiales para las actividades de agricultura, se centra en mencionar que todos ellos sufren una transformación biológica, el crecimiento, envejecimiento, producción y procreación, que se los conoce como producto agropecuario y que por lo general representan un valor mayor que lo que se ha invertido se representa en el costo histórico.

Así, una hembra vacuna tiene un valor histórico de compra antes de que está preñada, durante este proceso de 9 meses aproximadamente, el valor actual razonable será diferente al costo de adquisición y las desigualdades cambian en el preciso día en que se da a lugar el alumbramiento. Todo esto puede suceder en un tiempo corto, dicho contablemente en un periodo corriente, menos de 12 meses. Por lo tanto la valoración histórica es limitada versus estas consecuencias reales.

En cambio, hay que reconocer que muchas de las inversiones en actividades agropecuarias implican ciclos de producción que se presentan en el largo plazo, o en términos no corrientes.

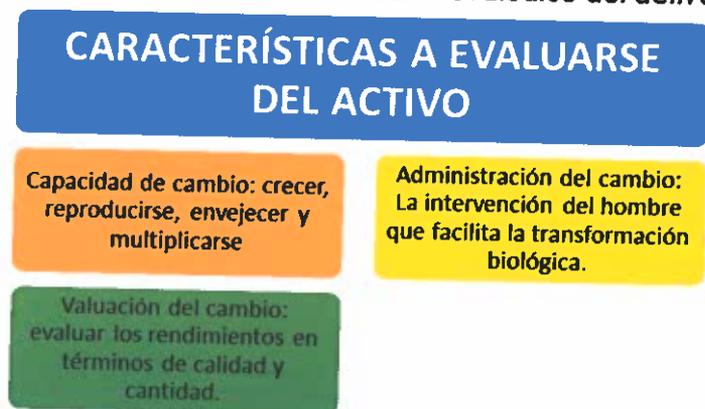
Como el ejemplo de la plantación de aguacate, vista en las páginas anteriores, en donde la producción se presenta únicamente desde el quinto año, los periodos anteriores, se han constituido en inversiones que se

pueden valorar al costo, dentro de este periodo inicial pudieron haber ocurrido múltiples eventos que imposibilitarían una cuantificación real, a partir del periodo de producción y dependiendo del desarrollo obtenido, de los pronósticos muchos más certeros de la cantidad de frutos a entregar, es cuando se puede efectuar las proyecciones de manera más realista.

Un árbol de aguacate, al cuarto año de vida, antes de su proceso productivo, tendrá una valoración razonable en mucho menor a la que se puede alcanzar dentro del quinto año de vida, que empieza su actividad productiva. Lo mismo sucede en la industria de la madera, en los cultivos de ciclo medio y largo, en plantaciones de aceite de palma, etc.

Para poder justificar el uso de la presente NIC, se debe tener en cuenta que deben presentarse las siguientes características:

Gráfico 21: Características a evaluarse del activo



A partir del cuadro anterior, se puede observar que algunas actividades agropecuarias pueden cumplir solo 1 o 2 de las características citadas, sin embargo, no se tratan con esta normativa.

Por ejemplo, la recolección de cangrejos y conchas que se presenta en los manglares del Ecuador se desarrollan mediante la capacidad de cambio, la valuación para cada etapa del crecimiento de estos productos, será diferente, aunque en la transformación biológica no interviene el hombre, son sitios geográficos naturales, en donde las personas van a recolectarlos, no ha administrar su cambio biológico, por lo tanto, siempre y cuando cumpla las 3 condiciones, será considerado dentro de la normativa de agricultura, de lo contrario será posiblemente gestionado con la norma de Inventarios. Concluyendo, las actividades de recolección ya sea de animales, tales como la pesca en océanos o ríos, de plantas, la tala de bosques, no serán parte de esta normativa.

Reconocimiento y medición.

En esencia se deben cumplir las mismas condiciones existentes para el reconocimiento de los activos, para citarlas nuevamente son las siguientes:

- a) La empresa debe ser quien controla el activo y ser resultados de hechos pasados.
- b) Existe la probabilidad de obtener ingresos económicos futuros relacionados con el uso del activo.
- c) El valor razonable o costo se valora de manera confiable.

La medición del activo biológico o del producto agropecuario debe hacerse, en su reconocimiento inicial y posteriormente a la fecha de cada balance, según la siguiente norma:

A su valor razonable, menos los costos estimados para su venta.

El concepto de valor razonable podría resumirse, indicando que, es el valor de mercado activo del activo biológico o producto agrario o pecuario, en función de las actividades referenciales del mercado como por ejemplo: edad, calidad, peso, longitud, etc. Como está dicho menos los costos estimados para su venta. Cuando se pueda realizar el estudio en base a diferentes mercados, se deberá utilizar la información de aquel en el cual exista mayor certeza de participación.

La agrupación de los activos, de acuerdo a sus referenciales del mercado, ayuda a calcular el valor razonable. Muchos de los productos agropecuarios suelen

venderse desde antes de su cosecha, incluso se venden antes de su siembra o producción, la venta queda atada a un precio estipulado, que generalmente responde a presiones especulativas, de mercado o cualquier otra índole. La norma es bastante clara en advertir que estos precios no deben ser utilizados como valor razonable. Al reflejar estos como valor de contrato, se corre el riesgo de desvincular el precio del mercado y con eso permitiría que el gerente identifique si se tomó la mejor decisión al firmar el contrato.

Para ciertos productos no existen mercados regulados de nivel 1, (véase sección de valor razonable), frente a lo cual el técnico que reporta la información financiera debe ser cauto en el momento de elegir las fuentes de información y no perder de vista la relación costo beneficio. En términos generales podría recurrir a las siguientes fuentes de información, y en el orden que se listan a continuación:

a) El precio más reciente que se presentó en el mercado, siempre y cuando no existan cambios significativos entre la fecha del balance general y la fecha de la transacción.

b) El precio de mercado de activos similares, efectuando el respectivo cambio.

c) Valores referenciales vinculados al giro del negocio, transformado a la unidad de medida con la que

se contabilice el biológico.

d) Determinará sobre la base de los flujos de efectivo netos del activo a valor presente.

Para ejemplificar lo de valor razonable, se presenta el siguiente ejemplo.

En un criadero de cerdos se clasifica a los mismos así:

- Gestación
- Maternidad
- Engorde

Existen 10 reproductores que han producido 2 crías cada uno el 26 de septiembre de 2014.

En ese momento, contablemente, debe reconocerse y registrarse a valor razonable. Se tiene en cuenta que el objetivo de la empresa es vender las crías después de que pasan 40 días en la sala de maternidad. La empresa puede disponer de la venta de las crías en su propia granja, para lo cual no se demanda de costo en el punto de venta. No existe un valor para este producto biológico en los niveles 1,2 o 3, de los que habla la NIIF13, por lo tanto deberá optar por definirlo en función de la última venta, que fue hace 7 días, a un precio de 50 um cada uno. Con estos datos el asiento contable, quedaría registrado de la siguiente manera.

**Tabla 24: Registro del nacimiento al 26 de septiembre
2014**

Registro del nacimiento al 26 de septiembre 2014	DEBE	HABER
Cerdos en maternidad	1000,00	
Ganancia por nacimiento		1000,00

Elaborado por: Javier Villarreal Salazar

Si esto no se produce, las crías deberían ser vendidas después de los 40 días, en ese momento se deberían valorar nuevamente.

BIBLIOGRAFÍA

- (IASB), C. d. (2009). Norma Internacional de información financiera, Niif para las Pymes. IASB.
- Contabilidad, C. d. (2011). NIIF 13. Londres.
- Contable, P. G. (24 de 07 de 2014). Glosario contable - Letra M. México, México DF.
- Durán Ramirez, F. (2012). Administración y contabilidad ganadera. Bogotá: Grupo Latino.
- España, M. d. (2007). Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas. Madrid-España: Boletín Oficial del Estado.
- Foundation, I. (2011). NIIF 13 Medición de Valor Razonable. London: IFRS Foundation.
- Foundation, I. A. (2001). NIC 41. London.
- Foundation, I. A. (2009). Material de formación sobre la NIIF para las Pymes. London: IASC Foundation Education.
- Guille, J. M. (2005). Diccionario de la Industria de la leche y los productos lácteos. México-México: Universidad Autónoma de Aguas Calientes.
- IFRS, E. t. (2012). El Marco Conceptual para la Información Financiera. IFRS.
- IFRS, F. (2010). El Marco Conceptual para la Información Financiera. London: IFRS Foundation Publications Department.
- IFRS, F. (2010). Norma Internacional de Contabilidad 1, presentación de estados financieros. London: IFRS Foundation Publications Department.

- IFRS, F. (2012). NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos-Resumen técnico. London: IFRS Foundation Publications Department.
- IFRS, F. (2012). NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las estimaciones contables y errores. London: IFRS Foundation Publications Department.
- IFRS, F. (2014). Introducción a un enfoque educativo basado en el Marco Conceptual para la contabilización de propiedades, planta y equipo y activos no financieros. London: IFRS Foundation Publications Department.
- Lind Douglas, Marchal William, Wathen Samuel. (2012). Estadística aplicada a los negocios y la economía. México DF: Mc Graw Hill.
- Mata, J. (2008). Contabilidad Financiera, como adaptarse al nuevo PCG 2007. Barcelona-España: Paraninfo.
- Mellado, M. (2010). Producción de leche. México-México: Trillas.
- Miguel, P. (2009). Metodología para el trabajo de grado. Cuarta edición. Ibarra: Nina Comunicaciones.
- Padilla, F. d. (2006). Crianza de vacas lecheras. Lima-Perú: Macro.
- Upton, W. (2010). Depreciation and IFRS, 2010. London: IFRS Foundation Publications Department.

El contenido de este libro está orientado a personas con formación básica en el tema contable o que por sus actividades que desarrolla está acostumbrado a interpretar información financiera. Su estructura abarca todo el tratamiento de las NIIFs del sector agropecuario; se ha obviado aquellas temáticas que ya forman parte de manera intrínseca el tratamiento financiero actual, tales como: el registro de cuentas - efectivo, bancos, clientes, proveedores, etc.

Como resultado de la investigación previa a la realización del presente documento, se ha encontrado las áreas en donde el tratamiento contable no está totalmente apegado a la normativa existente. La información de mayor importancia, es la relacionada a la valoración de los activos biológicos, basándose en una de las últimas NIIF's aprobadas, denominada edición de valor razonable, puesto que su cuantificación, debido a su naturaleza es un tratamiento particular.

La aplicación del valor razonable se emplea en la administración de las cuentas de inventarios, activos fijos y otros susceptibles de valuación.





El contenido de este libro está orientado a personas con formación básica en el tema contable o que por sus actividades que desarrolla está acostumbrado a interpretar información financiera. Su estructura abarca todo el tratamiento de las NIIFs del sector agropecuario; se ha obviado aquellas temáticas que ya forman parte de manera intrínseca el tratamiento financiero actual, tales como: el registro de cuentas - efectivo, bancos, clientes, proveedores, etc.

Fruto de la investigación previa a la realización del presente documento, se ha encontrado las áreas en donde el tratamiento contable no está totalmente apegado a la normativa existente.

La información de mayor importancia, es la relacionada a la valoración de los activos biológicos, basándose en una de las últimas NIIFs aprobadas, denominada medición de valor razonable, puesto que su cuantificación, debido a su naturaleza es un tratamiento particular. La aplicación del valor razonable se emplea en la administración de las cuentas de inventarios, activos fijos y otros susceptibles de revaluación.

Universidad Politécnica Estatal del Garchi
Calle Antisana y Avenida Universitaria
Teléfono: (06) 2 224079 / (06) 2224080
E-mail: info@upec.edu.ec
publicacionesupec@gmail.com
www.upec.edu.ec

ISBN 978-9942-914-34-7



9 789942 914347