

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL**  
**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**SECCIÓN DE CONTADURÍA**



**TRABAJO DE GRADO:**

**“ANÁLISIS TEÓRICO-PRÁCTICO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD  
N° 41 AGRICULTURA EN EL ÁREA AGROPECUARIA Y SU RELACIÓN CON LA BASE  
LEGAL APLICADA EN EL SALVADOR, 2016”**

**PRESENTADO POR:**

GUEVARA ZELAYA, RAQUEL SARAÍ  
PALACIOS VENTURA, CELIA NATALI  
PENADO VELÁSQUEZ, MARLON REMBERTO

**PARA OPTAR AL GRADO DE:**

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

**DOCENTE DIRECTOR:**

LICDA. EMILIA ESPERANZA PERDOMO DE NAVARRETE

**CIUDAD UNIVERSITARIA, ABRIL DE 2017**  
**SAN MIGUEL, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD**

LIC. ROGER ARMANDO ARIAS ALVARADO.

**RECTOR**

DR. MANUEL DE JESÚS JOYA ABREGO.

**VICE-RECTOR ACADÉMICO**

ING. NELSON BERNABÉ GRANADOS ALVARADO.

**VICE-RECTOR ADMINISTRATIVO**

LIC. CRISTÓBAL HERNÁN RÍOS BENÍTEZ.

**SECRETARIO GENERAL**

LICDA. NORA BEATRIZ MELÉNDEZ.

**FISCAL GENERAL INTERINO**

## **AGRADECIMIENTOS**

**A DIOS** principalmente por darme vida, salud, sabiduría y perseverancia para salir adelante en todo momento.

**A mis padres**, Victorino Palacios y Marina Ventura, quienes me han enseñado el valor de las cosas y que todo esfuerzo no tiene límites cuando se quiere lograr una meta.

**Mis hermanas**, Rosa Angélica y Guadalupe, gracias por su apoyo y cariño y por estar en todo momento apoyándome.

**Mis abuelos**, que siempre están y estuvieron conmigo en todo momento.

**A mis amigos** porque de una u otra manera me apoyaron a seguir adelante en especial a ti, que estuviste motivándome y brindándome apoyo incondicional.

**A mi grupo** de tesis Raquel Guevara y Marlon Penado, gracias a ustedes pude alcanzar esta meta, son unas excelentes personas.

**A mi Docente Director**, Licda. Emilia Esperanza Perdomo de Navarrete por ser parte de este proceso.

**A los Docentes** que han sido parte de mi formación académica, gracias por su paciencia y enseñanza, por haberme enriquecido de conocimientos desde el inicio hasta el final de mi carrera.

***Celia Natali Palacios Ventura***

## AGRADECIMIENTOS

Primordialmente a **Jehová** por permitirme llegar a mis metas trazadas, por darme la fuerza e intelecto necesario durante el lapso de mi carrera, así mismo por abrirme las puertas a un nuevo camino de éxito y bendiciones.

**A mis padres** Ana Zelaya de Guevara y Manuel de Jesús Guevara por el apoyo incondicional que me brindaron durante el desarrollo de mi carrera, por la comprensión, sacrificio, constante motivación y confianza que depositaron en mí, pues sin su ayuda nada de lo que he logrado hubiese sido posible.

**A mis Hermanos** Larissa Alejandra Guevara Zelaya y Manuel Eduardo Guevara Zelaya por motivarme e incentivar-me a seguir adelante, respaldándome en cada decisión que tomaba y brindarme su apoyo en todo momento.

**A mis compañeros de tesis** Marlon Remberto Penado por ser mi amigo y compañero incondicional, brindándome su apoyo y confianza durante toda mi etapa de estudiante universitaria Y Celia Nataly Palacios por el apoyo grupal, gracias a ambos por ser parte del último escalón para poder alcanzar esta meta, **MI SUEÑO** que ahora es realidad.

**A mis compañeros** y amigos que fueron fundamentales en el apoyo emocional para poder salir adelante en cada una de las materias que curse.

A los **docentes** por la paciencia y esmero que demostraron durante el desarrollo de mi carrera brindando sus conocimientos y la entrega día a día por fortalecer al estudiante. Principalmente a mi **docente director** Lic. Emilia Esperanza de Navarrete quien nos dio la orientación y su capacidad para lograr nuestro trabajo de tesis.

Un agradecimiento especial al **Lic. Jorge Alberto Ortez** por su amistad y consejos que me han sido útil en mi formación personal.

***Raquel Sarai Guevara Zelaya***

## AGRADECIMIENTOS

A **DIOS TODOPODEROSO**, por haberme permitido terminar mis estudios profesionales, darme fortaleza y sabiduría para alcanzar mis metas propuestas. Todo se lo debo a Él.

A **mis Padres** Herme Remberto Penado y Rosanna Agustina Velásquez, por su amor y apoyo constante en todos los momentos de mi vida y sobretodo la paciencia en este proceso de graduación.

A **mi Familia y Amigos**, por apoyarme y estar siempre dispuestos a brindarme su ayuda incondicional en todo. Especialmente a **mi Abuelo** José Rosario Palacios, que se adelantó al llamado de DIOS y que desde ahí, sé que está orgulloso de mí.

A **mis Compañeros de Tesis**, Raquel Guevara y Natali Palacios, finalizar el proceso no hubiera sido posible sin el apoyo y conocimiento de cada una. Muchas Gracias.

A **mi Docente Director**, Licda. Emilia Perdomo por asesorarnos durante todo este proceso, y especialmente por la paciencia que ha tenido con el grupo.

A **los Docentes** que han compartido sus conocimientos, que han forjado mi perfil profesional y personal a lo largo de mi vida como estudiante, especialmente el Lic. Jorge Alberto Órtiz y el Lic. Marlon Antonio Vásquez, gracias.

A **los Compañeros Universitarios** que han estado pendiente y preguntando constantemente por mi proceso de tesis, empujando con sus palabras de ánimo. Gracias por estar ahí.

***Marlon Remberto Penado Velásquez.***

# ÍNDICE

INTRODUCCIÓN .....	i
CAPITULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	1
1.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION. ....	1
1.2 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA.....	2
1.3 PREGUNTA(S) BÁSICA(S).....	3
1.4 DELIMITACIÓN TEMPORAL Y ESPACIAL .....	3
1.4.1 Temporal .....	3
1.4.2 Espacial.....	3
1.5 JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION .....	4
1.6 PLANTEAMIENTO DE OBJETIVOS.....	5
1.6.1 General.....	5
1.6.2 Específicos .....	5
CAPITULO II. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN.....	6
2.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN .....	6
2.2 METODO.....	6
2. 3 POBLACIÓN Y MUESTRA .....	7
2.3.1 Población.....	7
2.3.2 Muestra .....	7
2.4.1 Técnicas .....	9
2.4.2 Instrumentos .....	9
2.5 ETAPAS DE INVESTIGACIÓN .....	10
2.5.1 Identificación Del Problema.....	10
2.5.2 Planificación De La Investigación .....	10
2.5.3 Ejecución .....	10
2.5.4 Propuesta .....	11
2.6 PROCEDIMIENTO DE ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS.....	11
CAPITULO III. MARCO REFERENCIAL .....	12
3.1 MARCO HISTÓRICO .....	12
3.1.1 Agricultura.....	12

3.1.1.1. Situación actual de la agricultura en El Salvador .....	17
3.1.2 Ganadería .....	19
3.1.2.1 Historia del sector ganadero de El Salvador .....	19
3.1.3 Norma Internacional De Contabilidad N° 41 .....	24
3.1.3.1 Evolución de la Norma Internacional De Contabilidad N° 41 .....	28
3.2 MARCO CONCEPTUAL .....	32
3.3 MARCO LEGAL .....	37
3.3.1 Código Tributario .....	37
3.3.2 Ley de Impuesto sobre la renta .....	39
3.3.3 Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. ....	40
3.3.4. Ley de Medio Ambiente. ....	41
3.3.5. Ley de General de Asociaciones Cooperativas. ....	42
CAPITULO IV. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS .....	45
4.1. Análisis e Interpretación de Resultados. ....	45
CAPITULO V. PROPUESTA.....	73
OBJETIVO: .....	73
I. OBJETIVO. ....	74
II. ALCANCE .....	74
III. DEFINICIONES .....	77
IV. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN .....	83
V. GANANCIAS Y PÈRDIDAS.....	114
VI. IMPOSIBILIDAD DE MEDIR EL VALOR RAZONABLE DE FORMA FIABLE. ....	117
VII. SUBVENCIONES DEL GOBIERNO. ....	118
VIII. INFORMACIÓN A REVELAR. ....	129
6.1 CONCLUSIONES.....	147
6.2 RECOMENDACIONES .....	148
ANEXOS.....	149

## INTRODUCCIÓN

El presente estudio de la investigación titulada ***“Análisis Teórico-Práctico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41: Agricultura en el área agropecuaria y su relación con la base legal aplicada en El Salvador, 2016”*** tiene como propósito fundamental realizar una descripción de la aplicación de la NIC 41: Agricultura en el área agropecuaria y relacionarlo con la base legal que la rige en El Salvador.

En este trabajo se ofrece a los estudiantes de contaduría pública y otros que estén interesados en el estudio de la NIC 41, un análisis de la aplicación de la norma ante los sucesos económicos que surgen en la actividad agropecuaria, considerando los aspectos legales que están relacionados con dicha actividad, con el objetivo de mejorar los tratamientos contables.

El capítulo I contiene el planteamiento del problema el cual incorpora la descripción de la situación problemática y los antecedentes relacionado a la temática propuesta, en la cual se describen las investigaciones con similitud de la temática abordado, al igual que la justificación de la investigación a desarrollar, de igual manera, los objetivos de la investigación, general y específicos.

En el capítulo II se detalla la metodología de la investigación, donde hace énfasis del tipo de investigación, su metodología, las técnicas e instrumentos de recolección de datos que se utilizará para recopilar la información necesaria para el análisis de la problemática, a través de la identificación de la población y el muestreo.



En el capítulo III se presenta el marco de referencia, en el cual se desglosa el marco histórico, donde se expone la evolución histórica de los principales indicadores en el estudio, el marco conceptual en el cual se definen teóricamente los términos relacionados con las variables identificadas; además se incorpora el marco legal, el cual contiene los artículos de la base legal relacionados con la investigación, tales como: Ley de Impuesto sobre la Renta, Código Tributario y otros.

En el capítulo IV se presenta el análisis e interpretación de resultados obtenidos mediante la administración de un cuestionario a la muestra en estudio, con el propósito de tener los insumos pertinentes del impacto del fenómeno en la población, que es la carencia de un medio que facilite la comprensión de la NIC 41 en el área agropecuaria.

En el capítulo V, se expone la Propuesta: “DISEÑO DE GUÍA TEÓRICA-PRÁCTICA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41: AGRICULTURA EN EL ÁREA AGROPECUARIA, Y SU RELACIÓN CON LA BASE LEGAL APLICADA EN EL SALVADOR”, el cual contiene un análisis y relación entre cada párrafo de la NIC 41 con la base legal y otras Normas, agrupándolo en cada una de las partes identificadas tales como: Objetivo, Alcance, Definiciones, Reconocimiento y Medición, Ganancias y Pérdidas, Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable

En el Capítulo VI, se presentan las Conclusiones y Recomendaciones, que han resultado de la investigación e interpretación del fenómeno.

## CAPITULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

### 1.1 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION.

En el presente estudio de la investigación titulada ***“Análisis Teórico-Práctico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41: Agricultura en el área agropecuaria y su relación con la base legal aplicada en El Salvador, 2016”***, se ha logrado identificar otras investigaciones que se han realizado sobre la norma.

En primer lugar, la investigación titulada ***“Tratamiento de los activos biológicos en Colombia aplicando la NIC 41 (Agricultura)”***.<sup>1</sup>

Dicha investigación estaba orientada a determinar la normatividad y tratamiento contable de la actividad agrícola en Colombia, hacer una comparación, con el Decreto 2649 de 1993 y la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 41 que es la referida a la agricultura y Activos Biológicos; dicho decreto regulaba el tratamiento contable de la actividad agrícola antes de entrar en vigencia la norma; la diferencia entre las investigaciones además de ser la ubicación geográfica del estudio, es también el marco legal al que es sometida a relación la norma.

En segundo lugar, la investigación titulada ***“Diseño de una guía práctica para la aplicación de la norma internacional de contabilidad 41 “agricultura” en empresas agrícolas de la zona Oriental de el salvador”***.<sup>2</sup>

Dicha investigación fue orientada para diseñar una guía que permita la aplicación correcta de la NIC 41 en las empresas dedicadas a la actividad agrícola de la zona oriental de El Salvador; la diferencia entre la investigación realizada y la que se va a realizar, es que se realizara una investigación descriptiva, ya que describiremos la relación de la norma con la base legal en la realización de su análisis, obteniendo de esta relación una guía teórico-práctico.

---

<sup>1</sup> “Tratamiento de los activos biológicos en Colombia aplicando la NIC 41 (Agricultura)”; Leydy; Universidad de la Salle, Bogotá D.C.; 2008

<sup>2</sup> “Diseño de una guía práctica para la aplicación de la norma internacional de contabilidad 41 “agricultura” en empresas agrícolas de la zona Oriental de el salvador”; José, Santos; Universidad de Oriente, San Miguel; 2005.

## 1.2 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

Con la entrada en vigencia de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41, se establece la uniformidad del tratamiento contable de las actividades agropecuarias que se desarrollan en los diferentes países que han adoptado el uso de las normas, enmarcando los principales sucesos económicos que dicha actividad conlleva.

La adopción de la NIC 41 en nuestro país y la histórica evolución de la actividad agropecuaria, han creado la necesidad en los profesionales de la contaduría pública el adquirir los conocimientos sobre el área normativa de las actividades agropecuarias, considerando el estudio de otras normas de uso internacional que tienen relación con la NIC 41, tales como: NIC 16: relacionado con Propiedad Planta y Equipo, NIC 20 relacionado con la Contabilización de Subvenciones de gobierno, NIC 8 relacionado con la Políticas Contables.

Específicamente en el área de estudio, se identifica la problemática en la aplicación de la NIC 41, debido a que la norma tiene en su alcance los siguientes elementos: activos biológicos y productos agrícolas, que resultan de la actividad agrícola, y que por lo mismo, los sucesos económicos relacionados con cada uno de los elementos mencionados, ameritan un tratamiento contable diferente.

También se logra identificar en los estudiantes de la licenciatura en contaduría pública la dificultad de relacionar lo establecido por la Norma, que es de uso internacional, y la legislación salvadoreña vigente que enmarca un cuerpo de normas, leyes y reglamentos, los cuales, brindan el carácter legítimo a las operaciones económicas que surgen de la actividad agropecuaria.

### **1.3 PREGUNTA(S) BÁSICA(S)**

El presente estudio de la investigación titulada ***“Análisis Teórico-Práctico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41: Agricultura en el área agropecuaria y su relación con la base legal aplicada en El Salvador, 2016”***, es motivada por las siguientes preguntas:

- ¿Existen diferencias entre la norma internacional de contabilidad y la base legal aplicada en El Salvador?
- ¿Qué sucesos económicos están regulados por la NIC 41?
- ¿Existe una comprensión de la aplicación por parte de los estudiantes de contaduría pública del contenido de la NIC 41 en el área agropecuaria?

### **1.4 DELIMITACIÓN TEMPORAL Y ESPACIAL**

El presente estudio de la investigación titulada ***“Análisis Teórico-Práctico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41: Agricultura en el área agropecuaria y su relación con la base legal aplicada en El Salvador, 2016”***, tiene las siguientes delimitaciones:

#### **1.4.1 Temporal**

La investigación será realizada con la base legal vigente durante la investigación, que tendrá un período de Marzo – Noviembre del año 2016.

#### **1.4.2 Espacial**

La investigación será realizada en la Ciudad Universitaria Oriental de la Universidad de El Salvador.

## 1.5 JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION

El presente estudio de la investigación titulada: ***“Análisis Teórico-Práctico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41: Agricultura en el área agropecuaria y su relación con la base legal aplicada en El Salvador, 2016;*** es importante porque no existe una base bibliográfica técnica que facilite a los estudiantes y profesionales la comprensión y aplicación de la NIC 41 en las actividades agropecuarias; además del aspecto técnico la investigación considerará los aspectos legales vigentes que regula a las actividades agropecuarias.

Otro motivo es que no se encuentran estudios de la aplicación de la Norma en el área agropecuaria, ya que como el alcance de la Norma es muy amplio las investigaciones realizadas en el pasado están enfocadas en otras áreas o en los elementos específicos del alcance de la Norma.

Se ha decidido realizar la investigación porque se observa a través de los resultados obtenidos mediante el cuestionario preliminar aplicado a los estudiantes de cuarto y quinto año de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador la poca aplicación práctica de la Norma en estudio, y la dificultad en la identificación de la base legal que se aplica a los sucesos económicos de la actividad agropecuaria.

El aporte final de la investigación será una Guía Teórica-Práctica de aplicación en el sector agropecuario de la Norma Internacional de Contabilidad 41 y la relación de la legislación vigente en El Salvador para su tratamiento contable, a través del desarrollo de casos prácticos de los párrafos que lo ameriten.

## **1.6 PLANTEAMIENTO DE OBJETIVOS**

### **1.6.1 General**

- Analizar y ejemplificar de forma teórica-práctica la adecuada aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41: Agricultura en el área agropecuaria relacionada con la base legal vigente en El Salvador.

### **1.6.2 Específicos**

- Establecer la relación existente entre la Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura y la base legal vigente.
- Elaborar casos prácticos de los párrafos de la Norma Internacional de Contabilidad 41 que lo ameriten para mejorar el aprendizaje de los estudiantes.
- Explicar la información de Activos y Productos Agrícolas mencionados en la Norma en estudio.

## CAPITULO II. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

### 2.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

El tipo de investigación que se realizará de la temática: ***“Análisis Teórico-Práctico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41: Agricultura en el área agropecuaria y su relación con la base legal aplicada en El Salvador, 2016”*** tendrá las siguientes características

- **DESCRIPTIVA**

La investigación consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere.

- **PROPOSITIVA**

La Investigación Propositiva es un proceso dialéctico que utiliza un conjunto de técnicas y procedimientos con la finalidad de diagnosticar y resolver problemas fundamentales, encontrar respuestas a preguntas científicamente preparadas, estudiar la relación entre factores y acontecimientos o generar conocimientos científicos.<sup>3</sup>

### 2.2 METODO

- **HIPOTÉTICO DEDUCTIVO**

El método hipotético-deductivo es el Camino lógico para buscar la solución a los problemas que nos planteamos, consiste en emitir hipótesis acerca de las posibles soluciones al problema planteado y comprobar con los datos disponibles si estos están de acuerdo con aquellas.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Lic. Erick Francisco Castillo, Guía para Elaborar Trabajo de Investigación en Economía, año 2010. Fecha de consulta, 15 de abril de 2016.

<sup>4</sup> José Cegarra Sánchez, Métodos de Investigación, 2002, Pág. 82, Fecha de consulta, 16 de Julio de 2016.

## 2.3 POBLACIÓN Y MUESTRA

### 2.3.1 Población

Para llevar a cabo la investigación es necesario determinar el universo a investigar, el universo que se tomará como objeto de estudio, son los estudiantes de la carrera de licenciatura en contaduría pública, de la Universidad de El Salvador en la Facultad Multidisciplinaria Oriental, que según la administración local asciende a 112 estudiantes.

### 2.3.2 Muestra

El tipo de muestreo que se utilizará en la investigación para seleccionar los estudiantes de la población a los que se le suministrará el cuestionario es el Muestreo **Aleatorio Simple**.

La muestra se determinó a través de la formula estadística para poblaciones finitas<sup>5</sup>:

$$n = \frac{Z^2 P Q N}{[(N - 1)E^2] + [Z^2 P Q]}$$

DONDE:

n= Tamaño de la muestra = ?

N= Tamaño del universo = 112 estudiantes

Z= Nivel de confianza = 1.96

P= Probabilidad de ocurrencia = 0.95

Q= Probabilidad de No Ocurrencia = 0.05

E= Error muestral = 0.05

---

<sup>5</sup> Gidalberto Bonilla, Estadística I, Fecha de consulta, 16 de Julio de 2016.



$$n = \frac{(1.96^2) (0.95) (0.05) (112)}{[(112 - 1)(0.05^2)] + [(1.96)^2(0.95)(0.05)]}$$

$$n = \frac{(3.8416) (0.95) (0.05) (112)}{[(0.2775)] + [(0.182476)]}$$

$$n = \frac{20.437312}{0.459976}$$

$$n = 44.43$$

***n ≈ 44 estudiantes***

La muestra para realizar la investigación será de **44 estudiantes**

## **2.4 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS**

### **2.4.1 Técnicas**

Las técnicas a utilizar durante la investigación serán las siguientes:

- a) Recopilación bibliográfica: Principalmente se efectuará la recopilación de la información bibliográfica disponible, tanto de la parte legal como técnica, mediante la utilización de las distintas fuentes como las Normas de contabilidad y leyes emitidas por el Gobierno de la República de El Salvador que estén relacionadas con la temática a estudiar, y como una fuente no menos importante documentos publicados en Internet que puedan de alguna manera aportar conocimientos fundamentales para la realización de la investigación.
- b) Encuesta: se diseñará un cuestionario dirigido a estudiantes de cuarto y quinto año de la carrera Licenciatura en Contaduría Pública que es la población establecida para la realización del cuestionario durante esta investigación. <sup>6</sup>

### **2.4.2 Instrumentos**

Para recolectar la información necesaria se utilizará como instrumento el cuestionario, en la obtención de información sobre el nivel de conocimiento sobre la norma en estudio de la población seleccionada, así como el estudio y descripción específica de cada párrafo de la norma, esto con el fin de ilustrar y proporcionar una guía del adecuado empleo de los elementos establecidos para la contabilidad en el sector agropecuario.

Además, se recopilara la información necesaria y documentada sobre los diferentes elementos que intervienen en la materia a estudiar, es decir, leyes y reglamentos de vigencia en El Salvador durante el año 2016 para la contabilidad en el área agropecuaria<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Francisco Castillo, Guía para elaborar trabajo de investigación científica en economía, 2010, Página 33., Fecha de consulta, 16 de Julio de 2016.

## 2.5 ETAPAS DE INVESTIGACIÓN

### 2.5.1 Identificación Del Problema

La identificación de la problemática fue definida tras una visita que se realizó a los estudiantes de quinto año de la Licenciatura en Contaduría Pública de la FMO, en el cual se realizó un cuestionario preliminar.

A partir de la información recolectada de la administración del cuestionario preliminar, se identificaron algunas variables que definían la problemática de los estudiantes, siendo la dificultad de relación de la NIC 41 con la base legal vigente de nuestro país.

### 2.5.2 Planificación De La Investigación

Con base al estudio preliminar realizado, se ha fijado el tema de la siguiente manera: ***“Análisis Teórico-Práctico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41: Agricultura en el área agropecuaria y su relación con la base legal aplicada en El Salvador, 2016”***. Para lo que se realizará una planificación en la cual se reunirá la bibliografía necesaria sobre el tema en estudio, con el fin de tener una descripción y entendimiento amplio del tema, de esta forma poder elaborar de manera adecuada los instrumentos a utilizar durante la investigación.

*Los datos obtenidos a través del empleo de los instrumentos a utilizar durante la investigación se procesarán para generar resultados que orienten a la elaboración de una propuesta que ayude a dar solución a la problemática planteada anteriormente.*

### 2.5.3 Ejecución

Se elaborarán los instrumentos para la recolección de información (cuestionario, fichas bibliográficas.)

---

<sup>7</sup> Ibíd, Página 9.

El cuestionario elaborado se suministrará a los estudiantes de cuarto y quinto año de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria Oriental

Se procesarán los datos obtenidos del cuestionario suministrado a los estudiantes de cuarto y quinto año de la Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria Oriental

Se elaborarán conclusiones en base a los resultados obtenidos del procesamiento y análisis de datos.

#### **2.5.4 Propuesta**

A partir de los resultados del estudio de la muestra, y con el estudio previo de la problemática, se ha propuesto **Diseño de Guía Teórica Práctica de la NIC N° 41: Agricultura en el área agropecuaria y su relación con la base legal aplicada en El Salvador.**

### **2.6 PROCEDIMIENTO DE ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS**

Los datos recolectados en el estudio de campo serán procesados de la manera siguiente:

Primero se construirán tablas de doble entrada en donde se describirán las alternativas y preguntas para hacer un conglomerado de respuestas; luego se presentarán los datos por preguntas, y estos serán representados en un gráfico estadístico en términos porcentuales para realizar el análisis e interpretación de los datos obtenidos.

## **CAPITULO III. MARCO REFERENCIAL**

### **3.1 MARCO HISTÓRICO**

#### **3.1.1 Agricultura**

Los alimentos son la contribución fundamental que el sector le puede proveer al territorio salvadoreño; el hombre depende de la agricultura para casi todo suministro por las materias primas que ésta aporta, aunque algunas de estas para la industria se sintetizan de forma artificial y compiten con productos agrícolas.

El carácter biológico de la producción agrícola se opone a las retenciones a corto plazo, al igual que la mayoría de las economías garantiza el suministro energético en la alimentación humana gracias a la obtención de una variedad de cultivos, de esta manera cuando el alimento para el hombre tiende a escasear es posible derivar comestibles animales.

La agricultura es el mayor contribuyente al Producto Interno Bruto (PIB), con un 27% y le siguen en importancia el comercio y la industria manufacturera, con el 22% y el 19% respectivamente. Esta proporción, que entre los tres sectores mencionados alcanza casi a un 70% no ha variado mayormente en los últimos 10 años.

La importancia del sector no se debe exclusivamente al hecho de que contribuye al PIB, sino que absorbe y emplea la mayor proporción de mano de obra. Otro aspecto sobresaliente es que aporta alrededor del 65% en la exportación de productos, y en consecuencia es la forma de proporcionar divisas para el país.

A través de la historia, la actividad agrícola ha desempeñado un papel fundamental en la economía de El Salvador, debido a su aporte al Producto Interno Bruto (PIB), en donde las exportaciones de productos agrícolas hace algunas décadas (café, algodón, maíz, caña de azúcar), representaban una fuente importante de ingresos para el país, y de generación de

empleos principalmente en el área rural. Con la invención de los colorantes artificiales a fines del siglo XIX se derribaron los precios del añil, principal producto de exportación de El Salvador en esa época. El café se transformó como el producto sustituto a exportar. La gran necesidad de tierras que provocó esta producción, hizo que la revolución liberal de 1880, expulsara a miles de campesinos de sus tierras comunales generando así la clase obrera rural y, por consiguiente, un alto grado de conflictividad en el campo. Más tarde la oligarquía cafetalera se consolidó como clase dominante; a partir de 1980 el país entra en un conflicto que duró 12 años, y culminó en 1992 con la firma de los Acuerdos de Paz. La agricultura desde entonces perdió importancia en nuestro país, al cambiar el modelo agro-exportador por un modelo basado en la industria y el consumo masivo de la población que se concentró en las zonas urbanas del país; a lo largo de la historia de El Salvador, el sector agrícola ha ejercido un aporte primordial en el desarrollo económico del país, fundamentado por el cultivo de productos primarios de exportación.<sup>8</sup>

La agricultura ha sufrido múltiples transformaciones económicas, dichos cambios fueron causados por la implementación de una serie de políticas y leyes que han generado un constante deterioro del sector agrícola.<sup>9</sup>

Antes de la conquista, en nuestro país se producía cacao, maíz, bálsamo y otros productos; el cacao era apreciado como bebida y como unidad de cambio.

Con la llegada de los españoles en el año de 1524, se fomentó el cultivo y comercialización de cacao y bálsamo, los cuales empacaban y embarcaban desde el puerto de Acajutla, con destino a España y otros mercados europeos. En el año de 1600, la comercialización de estos productos era mayor que en cualquier otra parte de América; pero hacia el siglo XVIII, la producción y comercialización habían cesado casi por completo, debido a la competencia con Guayaquil y Venezuela, zonas donde la producción comercial recibió apoyo directo desde España.

---

<sup>8</sup> Burgos, Tema: Desarrollo del Sector Agrícola en El Salvador; Consultado en la página web: <http://www.monografias.com/trabajos13/desagric/desagric.shtml#>; fecha de consulta 02 de Julio de 2016.

<sup>9</sup> Perdomo de Navarrete, Emilia Perdomo, Guía de Contabilidad Agrícola y Ganadera; fecha de consulta 02 de julio de 2016.

Mientras que la producción del cacao y del bálsamo se había dejado en gran parte a las comunidades indígenas, con un mercader español hacia el patrono y empresario, el cultivo del añil constituyó una empresa completamente española; las variedades de esta planta son del Viejo y Nuevo Mundo. Las propiedades colorantes de sus hojas se conocieron en Europa desde la época del Imperio Romano. Los habitantes de América Central conocían las propiedades de la planta antes de la llegada de los españoles. En El Salvador en los años anteriores a la conquista, las hojas del añil se recogían de las plantas silvestres y es posible que se cultivara la planta, aunque no en la misma escala que el cacao ni con la misma importancia cultural. Los españoles decidieron que el modo más eficaz de conseguir un crecimiento rápido del suministro de añil, era dedicarles tierras propias, emplear indios para el cultivo y vigilar su manipulación en molinos especialmente contruidos para ello.

El descubrimiento del añil en sus posesiones americanas, fue para España de una importancia comercial enorme, en un tipo en que la tinción con el añil comenzaba a sustituir el uso tradicional, pero inferior a la hierba del tintorero de la manufactura textil europea.<sup>10</sup>

Los grandes productores del añil en El Salvador controlaban el mercado interno, pero dependían de los comerciantes guatemaltecos, quienes, en alianza con las casas comerciales de Cádiz en España, controlaban el precio, el comercio con Europa y las rutas comerciales en Centro América. Esta dependencia llegó hasta fines del siglo XVIII, ya que crearon la sociedad de cosecheros de añil que prestaba dinero para la cosecha y trataba de comercializar el añil a través de los puertos de Acajutla y La Unión. En el año de 1850, la producción del añil había disminuido fuertemente a causa del bloqueo naval por la guerra civil en Estados Unidos y la competencia del añil asiático, fleteando por los mercantes británicos y holandeses. Además, en Europa surgieron productos químicos sintéticos demostrando así su valor como sustituto barato y seguro de los colorantes naturales.

Como el añil no era ya un producto económicamente rentable por las razones dichas anteriormente, se le buscaron sustitutos “frutos de mayor esperanza” es decir, productos

---

<sup>10</sup> Ibíd, Página 13

agrícolas que pudiesen exportarse. Se busca la diversificación de la agricultura para no depender más de un solo producto exportable; así, se comienza a producir café, junto con otras cosechas que se consideraban con probabilidades comerciales dentro de la cual tenemos café, caña de azúcar, algodón, ganado. Un decreto legislativo de 1846 otorgaba tratamiento preferente a su producción: cualquier persona que plantara más de cinco mil cafetos estaba exenta de impuestos municipales durante diez años; los que trabajaban en una plantación de café estaban eximidos del servicio militar y el café que se producía durante los siete primeros años no tenía que pagar derechos de exportación.

El café se introdujo en El Salvador en fecha desconocida. El crédito por demostrarle a los salvadoreños el valor comercial de café, se le atribuye corrientemente a un inmigrante brasileño, Antonio Coelho, que en 1840 compro una pequeña hacienda en las afueras de San Salvador; allí planto café y la denominó “La Esperanza”. La construcción de carreteras, ferrocarriles y puentes, fueron los más obvios resultados de la introducción y comercialización a gran escala de café; producto que sigue siendo un rubro sostenedor de nuestra economía nacional.<sup>11</sup>

Aunque el algodón se había cultivado para uso local en todo El Salvador, desde tiempos Precolombinos, solo hacia el final del periodo colonial se logró una especialización regional en su cultivo y manufactura.

En 1807, las ciudades situadas a lo largo de los países de las laderas, de las tierras altas centrales, tales como Olocuilta, Zacatecoluca y Usulután, se estaban convirtiendo, más y más, en centros importantes de los distritos productores de algodón. Los agricultores de los alrededores de Usulután cultivaban más algodón que en cualquier otra parte del país y la tela tejida localmente se vendía por toda el área circundante. La importancia de la manufactura del tejido del algodón como producto artesanal del pueblo, es más notable por el hecho de que los hiladores y tejedores formaban el grupo más numeroso de trabajadores que no se

---

<sup>11</sup>Ibíd; Página 13.



dedicaban a la agricultura en la colonia y la mayoría de ellos estaba concentrada en los centros ya citados.

Después de la independencia, se contempló la posibilidad del cultivo del algodón a gran escala, en las zonas costeras y en 1847 se sugirió la extensión del cultivo del algodón a lo largo de todo el litoral.

Los primeros experimentos del cultivo del algodón a escala comercial se hicieron en 1922, cuando algunos terratenientes dedicaron gran parte de sus tierras a este cultivo. Una hacienda grande del departamento de la Paz empezó a plantar algodón durante la temporada de 1922-1923, más tarde fueron desbrozadas aéreas extensas para esta cosecha.<sup>12</sup>

Las primeras plantaciones fueron pequeñas y experimentales; se despejaron unos claros pequeños en los bosques o los pastizales se araron y el algodón se sembró a mano; poco a poco se clareó el bosque para el cultivo del algodón. Hacia 1935 se establecieron en las fincas, pequeños equipos para el desmonte del algodón. Sin embargo, la superficie que se dedicaba al algodón era modesta. No fue sino hasta los años que precedieron inmediatamente a la segunda guerra mundial y durante la misma, cuando comenzó la era actual del cultivo del algodón a gran escala, hasta nuestros días, ya que había sido considerado otro rubro de gran envergadura para nuestra economía.

El azúcar, siempre ocupó el segundo lugar de importancia en la exportación, después del añil, y más tarde del café, solo contó con un reducido apoyo legislativo, a pesar de la intensificación del cultivo de la caña en Sonsonate, San Salvador y San Vicente, posterior a la inauguración en 1853 de la línea regular en vapores que hacía el servicio entre El Salvador y California, y la demanda surgida por el ron salvadoreño y el azúcar que la caña producía.

---

<sup>12</sup> *Ibíd*; Página 13.

### **3.1.1.1. Situación actual de la agricultura en El Salvador**

La actividad agrícola de nuestro país se caracteriza por un cúmulo de pequeñas empresas familiares. Existe una gran cantidad de explotaciones de dimensiones medias, las que en su gran mayoría son empresas familiares cerradas. “Dentro de los principales cultivos alimenticios están el maíz, frijol y arroz; y como cultivos comerciales el café, caña de azúcar y en el área pecuaria, la comercialización de ganado.” “En la actualidad se están impulsando planes para su reactivación a través de la diversificación de la actividad agrícola promoviendo la producción de cultivos alternativos como la cebolla blanca, el cacao”, “el loroco y diversas clases de frutas” y el algodón que ya existía como importante cultivo hace algunas décadas.

Los últimos 15 años han sido muy turbulentos para la agricultura en El Salvador: reformas agrarias (varias veces), nacionalización del crédito, nacionalización de la industria agropecuaria de exportación y los 12 años de guerra civil que destruyó mucho de la infraestructura y desplazó a cerca del 20% de la población. Durante los años ochenta, la producción agropecuaria declinó seriamente. Los cultivos comerciales fueron los más afectados (tanto porque fueron un blanco muy vulnerable para sabotajes, así como por haber sido el objeto de reformas agrarias). La producción del café bajó a la mitad y la del algodón, que alguna vez fuera el segundo cultivo de exportación, virtualmente desapareció.

Con el retorno de la paz, en general la producción de todos los rubros se ha recuperado y aún ha excedido los niveles de producción previos a la guerra; con excepción del algodón, que se mantiene en cerca del 5% de los niveles anteriores. Desde 1992, El Salvador ha sido autosuficiente en granos básicos.<sup>13</sup>

La presencia del contador en este campo hasta períodos recientes ha sido escasa, ello debido a que no se consideraba a la explotación agropecuaria como una verdadera empresa. No obstante, hoy en día esta actividad ya no constituye simplemente una forma de vida, sino una empresa que requiere un planeamiento, organización y control; algo que se ve

---

<sup>13</sup> Ibid; Página 1

reflejado en el hecho de que los productores agropecuarios deben presentar estados financieros, los cuales brindan información a terceros, principalmente a entidades bancarias que financian sus actividades. El sector agrícola salvadoreño requiere contar con normas contables específicas para la actividad, ya que existen usuarios externos interesados en la información financiera que estas empresas generan. Se sabe que es un sector de la economía que recibe créditos blandos provistos indirectamente por el Banco Mundial; y se conoce que la intención que persigue el Banco Mundial es contar con información financiera que sea comprensible, pertinente, confiable y comparable a los fines de asignar y reasignar recursos por regiones y países, para que sus agentes otorguen los créditos a empresas agropecuarias que muestren mejores resultados. Para cumplir este objetivo es que se necesita implementar una norma específica para el sector que haga comparables los estados contables de explotaciones agropecuarias, por ejemplo: Argentina, Nigeria, Malasia, Rusia, Francia y Canadá. Es por lo anterior que los profesionales de nuestro país necesitan insertarse en el contexto mundial y tomar conocimiento no sólo de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), sino también conocer la existencia de los borradores del IASB, porque sabiendo cuales son los conceptos con los que trabaja podrán diseñarse sistemas contables que contemplen la identificación, medición, registro y comunicación de activos biológicos acordes con los que será el estándar mundial.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> *Ibíd*; Página 1.

## 3.1.2 Ganadería

### 3.1.2.1 Historia del sector ganadero de El Salvador

La ganadería en El Salvador ha sido a través del tiempo, una actividad muy importante en el aspecto económico y social, pero por diversas razones este sector no ha mostrado el dinamismo para lograr un crecimiento sostenido, que diera la oportunidad de tener autosuficiencia en productos lácteos, por el contrario, se ha tenido que importar para abastecer el consumo interno.<sup>15</sup>

El ganado era muy apreciado entre los primeros colonizadores, y lo introdujeron alrededor de sus primeros asentamientos. Un visitante de la costa pacífica de El Salvador, señaló en 1576: “En la costa del sur, hay unos campos que se llaman de jibia, que corren 14 leguas, hasta el río Lempa... Llanos y abundantes de pastos para gran cantidad de ganado para lo que podía haber.”

En 1612 las tierras bajas de El Salvador fueron famosas por sus extensos prados y llanuras de pastizales que se decía estaban ocupadas por numerosas haciendas de ganado. En El Salvador se dejaba pastar libremente el ganado y de vez en cuando se le acorralaba para sacrificarlo en el lugar o para transportarlo hacia el norte a los mercados de Guatemala. Su rápido crecimiento se nota en el descenso del precio de la carne en la ciudad de Guatemala; en 1576 el precio de 28 libras de carne era un real; hacia 1605, con el real se compraban 40 libras y en 1609 hay noticias de una nueva venta de 300 pieles de vaca por cinco reales.<sup>16</sup>

Los rebaños eran conducidos a las ferias de la laguna y cerro redondo en Guatemala y más tarde a Chalchuapa en El Salvador, donde los tratantes, compraban grandes cantidades de reses (6000 cabezas en una sola transacción era una cosa común), para carne y sebo, con

---

<sup>15</sup> Oreste Torres, Estudio Lácteo, Banco Multisectorial de Inversión, año 2002, fecha de consulta 13/05/2016.

<sup>16</sup> *Ibid*; Página 13

destino a la ciudad de Guatemala, o lo que era más importante, para pieles que se exportaban a España.<sup>17</sup>

A pesar de las pérdidas sufridas durante los largos viajes, cada año llegaban a su destino muchos miles de reses y durante los años cumbres del siglo XVIII, se sacrificaban anualmente más de 50,000 cabezas de ganado. Se quemaban grandes cantidades de pieles por la oferta, que era demasiado grande.

Una vez que el español había introducido ganado en la tierra, estos se preocupaban de controlar su procreación o movimientos. Los primeros títulos de propiedad de haciendas ganaderas (sitios de estancias), muy raras veces mencionaban el tamaño de la concesión y los límites aparecían descritos en términos extremadamente vagos.

Un título de propiedad otorgado en 1590, habla de “un sitio de estancia” en el centro de El Salvador, que se extiende desde el valle del lempa hasta los manglares de la costa, muchos títulos mencionan solamente el nombre del pueblo más cercano.

Estos animales que vagan libremente, representan un papel vital en el desarrollo de la economía del país, desde los primeros años de su introducción; noticias recogidas de observaciones contemporáneas ilustran la amenaza que las manadas incontroladas de ganado errante representaban para las parcelas cultivadas de los agricultores; constituyendo una amenaza permanente para los propietarios de tierras de cultivos y tornaron inciertos los derechos de propiedad y uso de la tierra que no estaba cercada.

Una descripción de la cría de ganado en El Salvador, escrita en 1637, subraya la falta completa de control de pastoreo de ganado, en la mayor parte del país. “Por sobre todo están las grandes estancias de la costa del mar del sur (pacífico), en una estancia se calculó que había cuarenta mil cabezas de ganado pequeño y mayor, además de muchos de los que se llaman cimarrones, o ganado salvaje, que estaban desperdigados por los bosques y montañas, y que no podían recogerse con el resto, pero que eran cazados por los negros

---

<sup>17</sup> *Ibid*; Página 13

como osos salvajes, diariamente matados, por miedo a que se propagaran muchos y causaran perjuicios.

La cría del ganado en bastas superficies y sin ningún orden no eran propio del indio; el indio era agricultor. La legislación colonial que prohibía a los indios montar a caballo, les prohibió de manera efectiva dedicarse a la ganadería, aunque hubiera sentido inclinación hacia ella; aun la costumbre de criar un pequeño número de animales en pastizales cercanos al pueblo fue adoptada gradualmente”.

Doscientos años después de la introducción del primer ganado, se consideró digno de mención que “unos pocos pueblos indios” se ocuparon cada vez más en la cría de él, aunque para entonces el tasajo, (tiras de carne seca) era ya un complemento acostumbrado de la dieta del indio.

Mientras sobrevivió la comunidad indígena rural, el pastoreo sin control siguió siendo para ellos una costumbre extraña y una amenaza constante para los campos sin cercar, de maíz y frijoles, que eran la base de la vida aldeana.<sup>18</sup>

Durante los primeros años caóticos de la conquista y pacificación, los habitantes nativos pudieron expresar su disgusto por la intromisión del ganado, de forma violenta. Más tarde los indios tuvieron que acudir a las quejas y apelaciones para sus agravios fuesen reparados, y los pueblos indios elevaron una serie de protestas de autoridades coloniales. La cría de ganado no fue nunca una actividad agrícola estrechamente organizada y controla, según fue el caso de cosechas comerciales, como las de cacao o añil. Por consiguiente, el efecto de la relación entre la agricultura comercial y la agricultura de subsistencia no está siempre clara; pero, las consecuencias debidas a los grupos de los animales incontrolados que vagaban por todo el campo si se podían apreciar; su prescencia, no solo constituía una amenaza a los asentamientos y las cosechas, sino era también un instrumento con el que el hacendado podía expandir sus reivindicaciones indefinidas de propiedad de la tierra. “En la competencia por la tierra a través del periodo colonial entre el agricultor que trabajaba para su

---

<sup>18</sup> Ibíd; Página 13

subsistencia y el hacendado, este último, cuenta con la ventaja considerable de poder usar el movimiento desordenado de sus demandas, como prueba de la validez de su demanda de la propiedad de la tierra que invadía su ganado”.<sup>19</sup>

Entre sucesos importantes en la década de los 70's, se destaca que se experimentó un decidido esfuerzo en la producción de leche, aumentando el Hato Nacional con lo que se cubrió el mercado interno. Para la siguiente década, en los años 80's, se caracterizó por cuatro situaciones que dramáticamente afectaron al sector: La implementación de la Reforma Agraria, el conflicto armado, el cuatrерismo y la indiscriminada importación de leche en polvo, especialmente a partir de 1983. La implementación de la reforma agraria fue un acontecimiento de innegables efectos negativos sobre la ganadería nacional, como consecuencia de un ambiente de inseguridad jurídica se lleva a cabo la venta indiscriminada de ganado para sacrificio, inicialmente por ganaderos particulares y posteriormente por cooperativas del sector reformado, los resultados no tardaron en manifestarse y en apenas 4 años se observó lo siguiente.

- a) El hato ganadero se redujo
- b) Se disminuyeron los volúmenes de producción de leche
- c) La exportación anual de carne se redujo considerablemente
- d) El Agro salvadoreño, por diversas razones, trabajaba apenas en una tercera parte de su capacidad productiva, con el consiguiente efecto económico y social para el país.<sup>20</sup>

Como resultado de la situación conflictiva en el país, muchos ganaderos redujeron los volúmenes de producción, otros sacrificaron sus programas de reemplazo de crianza de

---

<sup>19</sup> *Ibíd*; Página 13

<sup>20</sup> Araujo Santín, Estudio La Ganadería Bovina en El Salvador, MAG/ Octubre de 2001, fecha de consulta 13/05/2016

terneras y también otros ganaderos vendieron sus hatos y se retiraron definitivamente de la producción porque sus explotaciones se encontraban en zonas conflictivas.

En la década de los 90's, se tomaron acciones de importancia; se eliminaron los controles de precios a la venta de leche fluida, se aumentó el arancel a las importaciones de leche en polvo al 20 %, se reactivó la comisión de defensa de la industria láctea integrada por el Gobierno, la gremial de Plantas Lácteas (APPLE) y las gremiales ganaderas, se promulgó el código de salud, la ley de protección al consumidor, ley de fomento y producción higiénica de leche, productos lácteos y regulación de su expendio.<sup>21</sup>

Se reconoce también el pobre desempeño del sector agropecuario de las últimas tres décadas como resultado de la falta de políticas sólidas y sostenibles, y de la implementación poco eficiente de estrategias y gasto público agropecuario. De tener una participación del 27.1% del PIB en 1980, se redujo al 9.8% del PIB en el año 2000, con modestos crecimientos desde 2005 hasta lograr el 12.5% del PIB en el año 2008, debido probablemente a un mejor ambiente de precios internacionales de los productos primarios, lo cual no asegura la sostenibilidad del crecimiento.

Históricamente las políticas agropecuarias han tenido una agenda de múltiples objetivos para responder a la complejidad del desarrollo, pero han tendido recursos muy limitados, cada vez más reducidos y una institucionalidad con menor poder de acción e inversión. El MAG no ha escapado a esta situación, su gasto público ha pasado de un promedio de US\$ 100 millones en 1980-85 a solo un tercio de ese monto (en términos constantes) en los 1990s. Es notable, que a pesar de las contribuciones significativas del sector agrícola (12.5% del PIB, 40% del empleo total, efectos multiplicadores), el gasto público agropecuario es solo 1.4% del gasto público total (2009). De esta manera, a pesar de los importantes esfuerzos por elevar la competitividad agropecuaria (aunque se reconocen algunos logros modestos) el crecimiento

---

<sup>21</sup> Salvador Rodas, Situación, Tendencias y Oportunidades de la Red de Lácteos de El Salvador, Año 2001 consultado en <http://www.cordes.org.sv/> fecha de consulta 15/05/2016



del sector ha sido insuficiente y no sostenible, por lo que actualmente presenta bajo nivel tecnológico, baja productividad y baja rentabilidad en la mayoría de los encadenamientos productivos. Estas tendencias están acompañadas por tendencias de una baja porcentual en las asignaciones presupuestales (del 8% en los años ochenta a 1.4% en 2009).

Durante los últimos años (2013-2015) el país atravesó grandes sequías y cuando un fenómeno climático de esta magnitud afecta sobre todo en pastizales que carecen de riego y dependen del invierno, las vacas no tienen el alimento suficiente y por consiguiente la producción de leche tiende a reducirse considerablemente generando millonarias pérdidas para el sector ganadero.<sup>22</sup>

### **3.1.3 Norma Internacional De Contabilidad N° 41**

A pesar de su importancia relativa en la economía, en la mayoría de los países, la contabilidad de las actividades agrarias, ha recibido escasa atención no sólo por parte de los investigadores contables, sino también por parte de los gobiernos.

Así, por ejemplo, en España no se ha llevado a cabo una regulación contable específica sobre la problemática del sector agrario. El único intento regulador, en este sentido, es la adaptación sectorial realizada para las empresas del sector vitivinícola en 2001, en el que se incluye el tratamiento del cultivo de la vid, que es un proceso puramente agrícola.

Francia constituye, junto con Estados Unidos, Australia y Nueva Zelanda, uno de los países de mayor tradición en el ámbito de la normalización de la contabilidad agraria, ya que elaboró un auténtico plan contable adaptado a las características, necesidades y medios de la empresa agraria, en el que además de contener normas específicas para ciertos activos agrarios, se ofrece una guía detallada para la contabilización de las transacciones agrarias y la presentación de los estados financieros.

Hong Kong representa el interés de los países asiáticos de incorporarse al proceso de armonización contable internacional.

---

<sup>22</sup> Loida Martínez Avelar, publicado en <http://www.laprensagrafica.com> "millones-en-perdidas-de-granos-por-la-sequia" 14 de Agosto de 2014, fecha de consulta 17/05/2016

Por su parte, el American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) y el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), han proporcionado interesantes recomendaciones para valorar los activos agrarios.

La valoración de los activos biológicos y productos agrarios al coste histórico es difícil, ya que:

- El estado físico de los activos biológicos cambia continuamente.
- Su cantidad depende de las operaciones de compraventa y de los procesos de procreación, crecimiento y muerte.

Algunos autores han hecho sugerencias para superar estas dificultades, pero muchos otros, han llegado a la conclusión de que los costes históricos, por lo general, no aportan suficiente información a los usuarios.

A pesar de esto, tanto el Plan General Contable Agrario francés, como el AICPA y el CICA defienden la valoración de los activos biológicos y productos agrarios al coste histórico.

El proceso de elaboración, por parte del IASB, de una norma específica para el sector agrícola constó de tres etapas:

1996: Draft Statement of Principles (DSOP), que señaló las bases, formas y alternativas para su normalización.

1999: Exposure Draft E65: "Agriculture", que fue publicado en julio de 1999 y sometido a valoración por parte de los usuarios de la información contable hasta el 31 de enero de 2000.

2000: International Accounting Standard 41: Agriculture, aprobado en diciembre de 2000 y que empezó a ser operativo en los estados financieros con inicio a partir de 2003.

Azevedo (2004:377) realiza un interesante análisis del proceso de elaboración de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41: Agricultura. Draft Statement of Principles

Este documento solicitó opiniones acerca de la viabilidad de una norma internacional para la agricultura. Los comentarios fueron divergentes:

- Una única norma no puede tratar la diversidad de las actividades agrarias.

- Las actividades agrarias de ciclo largo y corto se deben asociar a principios diferentes.
- Este sector es fundamental en la mayoría de los países, con una relevancia significativa en su economía.

### **Exposure Draft E65: Agriculture**

Las principales propuestas de este documento eran:

- Todos los activos biológicos deben ser valorados a su valor razonable.
- Todos los productos agrarios, en el momento de la cosecha, deberán ser valorados a su valor razonable.
- El reconocimiento de los incrementos o decrementos en el valor razonable, menos los costes estimados en el punto de venta, de los activos biológicos, en el estado de pérdidas y ganancias del ejercicio en que dichos incrementos o decrementos tienen lugar.

Este documento provocó una gran controversia, debido a que numerosas entidades estaban en contra de sus propuestas.

El borrador de la norma planteaba numerosas cuestiones, con la intención de que los expertos contables, bancos y empresas de todo el mundo, dieran su opinión.

Destacamos entre ellas:

1. Definición de valor razonable: Se cuestionaba si, en el caso de existir un mercado activo en la fecha de la operación, en el lugar donde el activo va a ser vendido o usado, el precio de mercado se podría considerar una medida fiable del valor razonable del activo, en el punto de venta o de uso.
- La mayoría de las respuestas fueron positivas, aunque alguno de los participantes consideraba necesario introducir algún dato relevante para que se pudiera observar la tendencia real de los precios para largos periodos de tiempo y sus fluctuaciones para periodos cortos.

- Un grupo de participantes consideraban que, en el caso de que los costes previos a la venta sean muy importantes, sería más adecuado deducir estos costes del valor razonable y usar precios netos de venta en lugar del valor razonable.
2. Valoración de los activos biológicos y productos agrarios: Se establecía la valoración para los activos biológicos a su valor razonable en la fecha del balance y para los productos agrarios a su valor razonable en el momento de la cosecha.

La mayoría de los participantes estaban de acuerdo.

Un grupo de participantes opinaban que los productos agrarios se deben valorar al coste hasta el momento de la recolección, porque antes de la cosecha no hay valor de referencia para algunos productos agrarios.

Otros participantes defendían la valoración al coste para todos los activos biológicos y productos agrarios, al considerar que, aunque los productos agrarios podían ser valorados al coste o al precio de mercado, en el caso de productos agrarios que tardan varios años en madurar, sería necesario valorarlos al coste, debido a las dificultades para obtener el valor razonable en la fecha del balance.

3. Presunción de que el valor razonable de los activos biológicos y productos agrarios puede ser determinado. Al existir un mercado para activos biológicos individuales o grupos de activos con características muy similares, se considera que el precio en estos mercados puede servir de base para determinar el valor razonable, tanto de los activos biológicos como de los productos agrarios, en el momento de la cosecha.

Algunos de los participantes estaban de acuerdo con el borrador.

Un grupo de participantes consideraban que se debe realizar una determinación fiable del valor razonable, incluso si en ocasiones no es tan preciso como el coste, ya que el modelo del coste también incluye incertidumbre al estimar la vida útil económica y el valor recuperable.

Otros participantes consideraban que, cuando el valor razonable no se pueda determinar con fiabilidad, se debe usar el coste, ya que éste se puede medir con precisión.

4. Reconocimiento de los cambios en el valor razonable de los activos biológicos en los resultados netos. Se consideraba que éste era el mejor indicador del rendimiento de las empresas que desarrollan actividades agrarias.

Muchos de los participantes estaban de acuerdo con esta opción

Otro grupo de participantes defendían la total imputación de los cambios en el valor razonable a patrimonio neto, hasta que el activo sea vendido o consumido, ya que consideraban que, antes de la realización, ni el valor razonable puede ser medido con fiabilidad, ni los cambios del valor razonable son el mejor indicador del rendimiento de una empresa que desarrolla actividades agrarias.

Otro grupo de participantes estaba a favor de la total imputación de los cambios en el valor razonable a patrimonio neto hasta la cosecha, cuando el resultado neto podía ser reconocido con fiabilidad. No consideraban adecuado imputar los cambios en el valor razonable a resultados antes de la cosecha, debido a la incertidumbre en cuanto a la realización de las ganancias.

Otros participantes aluden a los costes de valoración que van a tener que soportar las empresas agrarias, así como a la obligación de pagar impuestos sobre unos beneficios que puede que nunca se realicen.

### **3.1.3.1 Evolución de la Norma Internacional De Contabilidad N° 41**

La gestación de la NIC 41 se inició en 1994, con la decisión del Consejo del IASC de nombrar un Comité Director encargado de delimitar los principales problemas que en el plano de la información financiera presentaban las empresas encuadradas en el ámbito productivo agrícola y de estudiar y proponer posibles vías de solución. Los trabajos del Comité se plasmaron en un Borrador de Declaración de Principios, publicado en 1996 [IASB, 1996], donde se recogía la relación de los problemas detectados, así como de las posibles

alternativas para afrontarlos, junto con la propuesta aconsejada en cada caso. A lo largo del correspondiente período de debate público, el Comité recibió numerosos comentarios que propiciaron la revisión de algunas recomendaciones iniciales, que quedaron así incorporadas al Proyecto de Norma E65 [IASB: 1999] emitido por el Consejo en julio de 1999.<sup>23</sup>

Concluido el 31 de enero de 2000 el nuevo período abierto para recibir observaciones, el IASC decidió complementar las 62 cartas de sugerencias y comentarios recibidas con información proveniente directamente de empresas agrícolas, a cuyo efecto circularizó un cuestionario con el propósito principal de recabar más opiniones acerca de la propuesta de determinación del valor razonable contenida en el E65.

Finalmente, en diciembre de 2000, tras proceder a la consideración de las respuestas al cuestionario y los comentarios recibidos, el Consejo aprobó la versión definitiva de la NIC 41 –Agricultura– [IASB: 2001], disponiendo su empleo en la formulación de los estados financieros que abarquen períodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2003.

Se modificaron los párrafos 5, 6, 17, 20 y 21 y se eliminó el párrafo 14 mediante el documento Mejoras a las NIIF emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009.<sup>24</sup>

La NIIF 13 emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 8, 15, 16, 25 y 30 y eliminó los párrafos 9, 17 a 21, 23, 47 y 48. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.<sup>25</sup>

Se emitió en junio de 2014 Las modificaciones que cambian la información financiera para las plantas portadoras como vides, árboles de caucho y palma de aceite.

---

<sup>23</sup> Monografías sobre las normas internacionales de información financiera, Agricultura, Simón Vera Ríos, Catedrático de Escuela Universitaria de la Universidad de Granada. consultado el día 02 de junio 2016.

<sup>24</sup> Norma Internacional de Contabilidad Financiera; Párrafo 60 de la NIC 41

<sup>25</sup> Norma Internacional de Contabilidad Financiera; Párrafo 61 de la NIC 41

Los nuevos requisitos son efectivos desde el 1 de enero de 2016, permitiéndose la aplicación anticipada.

Antes de estas modificaciones, la NIC 41 Agricultura exigió que todos los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se miden a valor razonable menos los costes de venta<sup>26</sup>.

Esto se basa en el principio de que la transformación biológica que estos activos son sometidos durante su vida útil se refleja mejor en la medición del valor razonable.

Sin embargo, hay un subconjunto de los activos biológicos, conocido como plantas portadoras, que se utilizan exclusivamente para cultivar productos durante varios períodos.

Al final de su vida productiva suelen ser desechadas. Una vez que una planta portadora terminó su ciclo de producción, su transformación biológica ya no es significativa en la generación de beneficios económicos futuros.

El único futuro económico significativo beneficios que genera proviene de la producción agrícola que crea.

El IASB decidió que las plantas portadoras deben contabilizarse de la misma forma como propiedad, planta y equipo en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, ya que su funcionamiento es similar al de fabricación.

En consecuencia, las modificaciones los incluyen dentro del alcance de la NIC 16, en lugar de la NIC 41. Los productos que crecen en las plantas portadoras se mantendrán dentro del alcance de la NIC 41.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Dr. Alexei Estrella Morales ; IASB publica enmiendas a la NIC 16 y la NIC 41 para las plantas portadoras, publicado el día 29 de febrero 2016; consultado en la dirección web: <http://niif.tv/iasb-publica-enmiendas-a-la-nic-16-y-la-nic-41-para-las-plantas-portadoras/>; consultado el día 02 de junio 2016.

<sup>27</sup> Ibid; Página 29

La idea de implementar esta NIC está basada en la reorganización de los puntos a tratar en materia de Activos biológicos desde el momento en que se adquieren y se llevan al balance hasta el momento en el que se venden llevando de una manera más controlados los costos para reflejar una utilidad real, con esto la empresa presentaría estados financieros basados en hechos reales y cuantificables. `` La NIC 41 exige que los cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, de los activos biológicos, sean incluidos como parte de la ganancia o pérdida neta del ejercicio en que tales cambios tienen lugar. En la actividad agrícola, el cambio en los atributos físicos de un animal o una planta vivos aumenta o disminuye directamente los beneficios económicos para la empresa. En el modelo de contabilidad de costes históricos basados en las transacciones realizadas, una empresa que tenga una plantación forestal puede no contabilizar renta alguna hasta la primera cosecha o recolección y posterior venta del producto, tal vez 30 años después del momento de la plantación. Al contrario, el modelo contable que reconoce y valora el crecimiento biológico utilizado valores razonables corrientes, informa de los cambios del valor razonable a lo largo del ejercicio que transcurre desde la plantación hasta la recolección.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Marmolejo, Villamizar; Manual para la adopción de la Norma Internacional Contable Número 41, Tratamiento Contable para los Activos Biologicos en sus diferentes etapas, en el sector Floricultor particularmente en el Cultivos de Rosas; consultado en la dirección web :<http://biblioteca.usbbog.edu.co:8080/Biblioteca/BDigital/37934.pdf>; consultado el día 15 de marzo de 2017.



## **3.2 MARCO CONCEPTUAL**

### **ACTIVIDAD AGRÍCOLA:**

La actividad agrícola es la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones biológicas realizada por los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, convertirlos en productos agrícolas, o activos biológicos diferentes.

“La actividad agrícola es hacer productiva la tierra, para obtener de ella los alimentos, productos y elementos necesarios que dan el sustento al hombre y a los animales que utiliza. Constituye, junto con la actividad ganadera, la caza y la pesca, el llamado sector primario de la actividad económica”

### **CAÑERAS:**

Las que se dedican a la explotación de la caña de azúcar en gran escala.

### **CAFETALERAS:**

Las que se dedican al cultivo y recolección de café.

### **ALGODONERAS:**

Las que se dedican al cultivo y recolección del algodón.

### **HORTELANAS:**

Aquellas dedicadas a la producción de hortalizas.

### **FLORICULTORAS:**

Las que se dedican al cultivo de las flores.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> bíd; Página 13.

**ARBORÍCOLAS:**

Que se dedican al cultivo de los arboles maderables.

**FRUTÍCOLAS:**

Las dedicadas al cultivo de frutas como: guineos, mangos, naranjas, etc.

**CONTABILIDAD GANADERA:**

Es una rama de la contabilidad aplicada que comprende el registro y ordenamiento de la información de las transacciones practicadas con relación a todas las clases de ganado.

**AVÍCOLAS:**

Las que se dedican a la crianza y engorde de aves de corral para la producción de huevos y carne.

**APÍCOLAS:**

Las que se dedican a la crianza de abejas para la producción de miel.

**ACTIVOS BIOLÓGICOS:**

Los activos biológicos están compuestos por árboles utilizados en la actividad agrícola, los cuales pueden estar en crecimiento, en producción o terminados. Son reconocidos como activos biológicos: los árboles frutales, vides (árboles de uvas) los árboles cuya madera se utilizan para la leña, etc. También se define como un animal vivo o una planta.

**AGRICULTURA:**

Es un medio en el que se trabaja la tierra, con el objeto de cultivar alimentos básicos generados para consumo propio y fuentes de ingreso.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> bíd; Página 13.

**PRODUCTO AGRÍCOLA:**

Es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa. Un activo biológico es un animal vivo o una planta.

**LA TRANSFORMACIÓN BIOLÓGICA:**

Comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

**GRUPO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS:**

Es una agrupación de animales vivos o de plantas que sean similares. La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

**AGRICULTURA DE CONSERVACIÓN:**

Es una nueva forma de tecnología que consta de varias técnicas para su aplicación, ejemplo: dejar los desechos de la cosecha para conservar el suelo y servir de alimento para la fauna.

**DESARROLLO AGRÍCOLA:**

Son las etapas en las que el sistema de trabajar la tierra ha venido evolucionando a través de nuevas políticas, reformas etc. con la visión de alcanzar un máximo desarrollo.<sup>31</sup>

**AGRICULTURA ORGÁNICA:**

Es aquella donde no se usan insumos sintéticos y cuyos métodos de producción contribuyen al mantenimiento o mejoramiento de la fertilidad del suelo.

**FERTILIZACION ORGÁNICA:**

Son prácticas y métodos tendientes a la recuperación de y/o conservación de los suelos.

---

<sup>31</sup> bíd; Página 13.

**FERTILIZACION FOLIAR:**

Es una forma de superar las deficiencias nutricionales de los suelos y de las dificultades de absorción a través de programas de fertilización por cultivo que son absorbidos por medio del follaje.

**DESARROLLO SUSTENTABLE:**

Es una función del crecimiento económico, la equidad y la sustentabilidad medioambiental.

**AGROECOLOGÍA:**

Es el uso de métodos para el manejo económico de los recursos naturales.

**AGRONEGOCIOS:**

Consiste en fomentar capacitación en profesionales en la administración de procesos Agropecuarios, en la comercialización de productos agrícolas y en los procesos contables de planeación y financiamiento de las empresas que desarrollan el agro.

**AGROINDUSTRIA:**

Es un sistema dinámico que implica la combinación de los procesos productivos, el agrícola y el industrial, para transformar de manera rentable los productos provenientes del campo.<sup>32</sup>

**AVÍCOLA:**

Que pertenece o se relaciona con las aves o con la avicultura. Avicultor es la persona dedicada a la cría y explotación de las aves y sus productos y derivados. Avicultura es el conjunto de técnicas o prácticas como la selección, reproducción, alimentación, manejo, etc., encaminadas a la cría y explotación de las aves, así como el aprovechamiento de sus productos

---

<sup>32</sup> bíd; Página 13.

### **SUBVENCIONES DEL GOBIERNO:**

Ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación. Se excluyen aquellas formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.<sup>33</sup>

### **SUBVENCIÓN CONDICIONAL:**

Es cuando quien subvenciona establece un límite al uso que se debe dar a la misma. Si ese límite es amplio, estaremos ante una transferencia condicional (si la condición es que deba gastarse en Agricultura, pero sin asignarse a una partida concreta).

### **SUBVENCIÓN INCONDICIONAL:**

Cuando quien subvenciona no establece un límite al uso que debe dar a la misma. Una de las formas que habitualmente toma es la de participación de ingresos, según la cual los gobiernos subcentrales simplemente tienen derecho a un porcentaje de la recaudación en su territorio de uno o varios impuestos.

---

<sup>33</sup> *ibid*; Página 13.

## **3.3 MARCO LEGAL**

### **3.3.1 Código Tributario**

#### **Obligación de Presentar o exhibir la información y de permitir control**

**Art. 126.** Los sujetos pasivos están obligados:

c) A facilitar a los auditores fiscales y peritos de la Administración Tributaria, las fiscalizaciones, inspecciones y verificaciones de cualquier lugar, tales como: establecimientos agropecuarios, comerciales o industrias, oficinas, depósitos, puertos, aeropuertos, naves, contenedores, vehículos y otros medios de transporte; y,

#### **Inventarios**

**Art 142. (Inciso 2)** Todo sujeto pasivo que obtenga ingresos gravables de la manufactura o elaboración, transformación, ganadería, producción, extracción, adquisición o enajenación de materias primas, mercaderías, productos o frutos naturales, accesorios, repuestos o cualesquiera otros bienes, nacionales o extranjeros, ya sean para la venta o no, está obligado a practicar inventario físico al comienzo del negocio y al final de cada ejercicio impositivo.<sup>34</sup>

#### **Métodos de Valuación de Inventarios.**

**Art. 143.** El valor para efectos tributarios de los bienes se consignarán en el inventario utilizando cualesquiera de los siguientes métodos, a opción del contribuyente, siempre que técnicamente fuere apropiado para el negocio de que se trate, aplicando en forma constante y de fácil fiscalización:

---

<sup>34</sup> Asamblea Legislativa República de El Salvador, Decreto N° 230: Código Tributario, Diario Oficial N° 241, Tomo N°349, 22 de diciembre 2000, consultado el 15/07/2016

**Costo de Adquisición:** O sea el valor principal aumentado en todos los gastos necesarios hasta que los géneros estén en el domicilio del comprador, tales como fletes, seguros, derechos de importación y todos los desembolsos que técnicamente son imputables al costo de las mercaderías;<sup>35</sup>

e) Para los frutos y productos agrícolas se determinará el costo sumando el alquiler de tierras, el importe de fertilizantes, semilla, estacas o plantas; los salarios y manutención de peones, alquiler y pastaje de animales destinados a los fines de explotación; el importe de lubricantes, combustibles, y reparación de maquinarias, y todos los gastos que se hagan para la obtención de los frutos o productos hasta que estén en condiciones de venderlos; y

f) El ganado de cría será consignado al costo acumulado de su desarrollo, costo de adquisición o al precio que tenga al mayoreo y al contado en el mercado de la localidad; según el caso, El ganado de engorde será valuado optando o bien por el costo de adquisición, o bien por el precio que tenga al mayoreo y al contado en el mercado de la región.

### **Anticipo a Cuenta del Impuesto**

**Art. 151. (Inciso 1 y 2)** El sistema de recaudación del impuesto sobre la renta por medio del anticipo a cuenta, consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del impuesto sobre la renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas, personas jurídicas de derecho privado y público, uniones de personas, sociedades de hecho e irregulares, domiciliadas para efectos tributarios, con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas, aunque para el ejercicio próximo anterior, no hayan computado impuesto en su liquidación de impuesto sobre la renta.

Para los efectos del inciso anterior, se entenderán como actividades agrícolas y ganaderas, la correspondiente explotación animal y de la tierra, siempre que la persona jurídica no se dedique también a la agroindustria de esos productos.

---

<sup>35</sup> Ibíd, página 37.

## **Retención por Prestación de Servicios**

**Art. 156. (Inciso 4).** No están sujetas a la retención establecida en este artículo, las remuneraciones de carácter temporal o eventual que obtengan las personas naturales por la recolección de productos agrícolas de temporada.<sup>36</sup>

### **3.3.2 Ley de Impuesto sobre la renta.**

#### **Renta Obtenida**

**Art. 2.** Se entiende por renta obtenida, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como:

b) De la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola, industrial, de servicio y de cualquier otra naturaleza.<sup>37</sup>

#### **Deducciones Generales**

**Art. 29. (Numeral 12).** Son deducibles de la renta obtenida:

#### **Gastos agropecuarios.**

**12)** Los gastos indispensables para la obtención de ingresos computables, provenientes de explotaciones agropecuarias, tales como los efectuados por concepto de jornales, siembras, resiembras, adquisición de forrajes, plantas, semillas y abonos o fertilizantes de toda clase,

---

<sup>36</sup> *Ibíd*; Página 37.

<sup>37</sup> Asamblea Legislativa República de El Salvador, Decreto N° 134: Ley de Impuesto sobre la renta, Diario Oficial N° 242, Tomo N°313, 21 de diciembre 1991, consultado el 15/07/2016



pastaje pagado a terceros, terrajes o censos, conservación de cercas, podas, limpias, y otros gastos agropecuarios similares.

Los gastos de alimentación y crianza del ganado son deducibles en la medida que representen una erogación real, excluyendo, por consiguiente, el valor de los productos que se cosechan en la misma explotación agropecuaria, así como el del trabajo del propio contribuyente.

### **Depreciación**

**Art. 30.** Es deducible de la renta obtenida, el costo de adquisición o de fabricación, de los bienes aprovechados por el contribuyente, para la generación de la renta computable, de acuerdo a lo dispuesto en este artículo.

En los bienes que se consumen o agotan en un período no mayor de doce meses de uso o empleo en la producción de la renta, su costo total se deducirá en el ejercicio en que su empleo haya sido mayor, según lo declare el contribuyente.<sup>38</sup>

### **3.3.3 Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.**

#### **Del impuesto<sup>39</sup>**

**Art. 1.** Por la presente ley se establece un impuesto que se aplicará a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales; prestación, importación, internación, exportación y el autoconsumo de servicios, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma.

---

<sup>38</sup> *Ibíd*; Página 39.

<sup>39</sup> Asamblea Legislativa República de El Salvador, Decreto N° 296: Ley de Impuesto a la Transferencia de bienes muebles y prestación de servicios, Diario Oficial N° 143, Tomo N°316, 31 de julio 1992, consultado el 15/07/2016

### **Hecho generador.**

**Art. 4.** Constituye hecho generador del impuesto, la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales.

### **Momento en que se causa el impuesto.**

**Art. 8.** En las transferencias de dominio como hecho generador se entiende causado el impuesto cuando se emite el documento que da constancia de la operación.

Si se pagare el precio o se entregaren real o simbólicamente los bienes antes de la emisión de los documentos respectivos, o si por la naturaleza del acto o por otra causa, no correspondiere dicha emisión, la transferencia de dominio y el impuesto se causará cuando tales hechos tengan lugar.

En las entregas de bienes en consignación el impuesto se causará cuando el consignatario realice alguno de los hechos indicados en el inciso anterior.

El impuesto se causa aún cuando haya omisión o mora en el pago del precio o que éste no haya sido fijado en forma definitiva por las partes.<sup>40</sup>

### **3.3.4. Ley de Medio Ambiente.**

#### **Deberes de las personas e instituciones del Estado.**

**Art. 42.** Toda persona natural o jurídica, el Estado y sus entes descentralizados están obligados, a evitar las acciones deteriorantes del medio ambiente, a prevenir, controlar, vigilar y denunciar ante las autoridades competentes la contaminación que pueda perjudicar

---

<sup>40</sup> *Ibíd*; Página 40.

la salud, la calidad de vida de la población y los ecosistemas, especialmente las actividades que provoquen contaminación de la atmósfera, el agua, el suelo y el medio costero marino.

### **Protección del Suelo.**

**Art. 50.** La prevención y control de la contaminación del suelo, se regirá por los siguientes criterios:

b) Los habitantes deberán utilizar prácticas correctas en la generación, reutilización, almacenamiento, transporte, tratamiento y disposición final de los desechos domésticos, industriales y agrícolas.<sup>41</sup>

### **3.3.5. Ley de General de Asociaciones Cooperativas.**

#### **Disposiciones fundamentales.<sup>42</sup>**

**Art. 1.** Se autoriza la formación de cooperativas como asociaciones de derecho privado de interés social, las cuales gozarán de libertad en su organización y funcionamiento de acuerdo a lo establecido en esta ley, creación del Instituto Salvadoreño de Fomento Cooperativo (INSAFOCOOP), sus reglamentos y sus Estatutos.

Las Asociaciones Cooperativas de producción agropecuaria, pesquera y demás similares que desarrollen actividades técnicamente consideradas como agropecuarias, también se regirán de acuerdo con lo establecido en esta ley, en lo que no estuviere previsto en su Ley Especial.

---

<sup>41</sup> Asamblea Legislativa República de El Salvador, Decreto N° 233: Ley de Medio Ambiente, Diario Oficial N° 79, Tomo N°339, 4 de mayo 1998, consultado el 15/07/2016

<sup>42</sup> Asamblea Legislativa República de El Salvador, Decreto N° 339: Ley General de Asociaciones Cooperativas, Diario Oficial N° 86, Tomo N°291, 14 de mayo 1986, consultado el 15/07/2016

Las Cooperativas son de capital variable e ilimitado, de duración indefinida y de responsabilidad limitada con un número variable de miembros. Deben constituirse con propósitos de servicio, producción, distribución y participación.

Cuando en el texto de esta ley se mencione el término "ASOCIACIONES COOPERATIVAS" o "COOPERATIVAS", se entenderá que se refiere también a "FEDERACIONES" o "CONFEDERACIONES".

### **De las diferentes clases de Asociaciones Cooperativas**

**Art. 7.** Podrán constituirse cooperativas de diferentes clases, tales como:

- a) Cooperativas de producción
- b) Cooperativas de vivienda
- c) Cooperativas de servicios

**Art. 8.** Son Cooperativas de Producción, las integradas con productores que se asocian para producir, transformar o vender en común sus productos.<sup>43</sup>

**Art. 9.** Las Cooperativas de Producción, podrán ser entre otras de los siguientes tipos:

- a) Producción Agrícola;
- b) Producción Pecuaria;
- c) Producción Pesquera;
- ch) Producción Agropecuaria;
- d) Producción Artesanal;
- e) Producción Industrial o Agro-Industrial.

---

<sup>43</sup> Ibíd, página 42.

## **De las obligaciones de las Cooperativas, Federaciones y Confederaciones de Asociaciones Cooperativas.**

**Art. 70.** Las Cooperativas, Federaciones y Confederaciones están obligadas a:

- a) Llevar los libros que sean necesarios para su normal desarrollo tales como: de Actas,
- b) Registro de Asociados y de Contabilidad, autorizados por el INSAFOCOOP;
- c) Comunicar por escrito al INSAFOCOOP dentro de los treinta días siguientes a su elección, la nómina de las personas elegidas para integrar los distintos órganos directivos señalados por esta ley, Reglamento de la misma y Estatutos respectivos;
- d) Enviar dentro de los treinta días posteriores a la fecha en que la Asamblea General de Asociados los haya aprobado, los estados financieros del cierre del ejercicio económico los cuales deberán ser autorizados por el Presidente del Consejo de Administración, Presidente de la Junta de Vigilancia, Contador y Auditor Externo si lo hubiere;
- Ch) Enviar copia en el término de quince días al INSAFOCOOP de las auditorias que le hayan practicado;
- e) Proveer al INSAFOCOOP de los datos e informes que le sean solicitados por éste. <sup>44</sup>

---

<sup>44</sup> Ibíd, página 42

## CAPITULO IV. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

### 4.1. Análisis e Interpretación de Resultados.

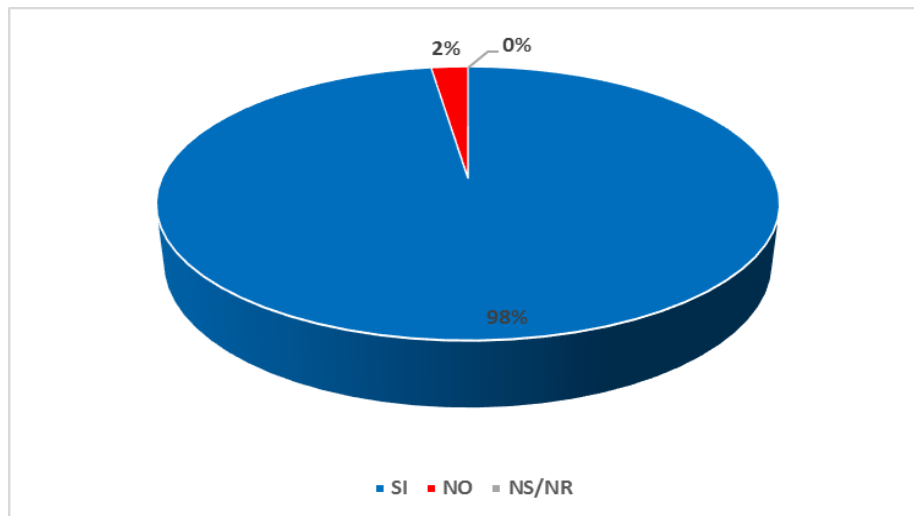
#### 1. ¿Conoce el nombre de la NIC 41?

**Objetivo:** Identificar el porcentaje de la población encuestada que conoce el nombre de referencia de la NIC 41.

Tabla 4.1 Nombre de NIC 41.

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	43	98%
NO	1	2%
NS/NR	0	0%
TOTAL	44	100%

Grafico 4.1 Nombre de NIC 41.



#### Análisis:

El número de la muestra lo limita a 44 estudiantes encuestados, de los cuales 4 no conocen el nombre exacto de la norma y 6 no responde a la interrogante planteada, lo cual indica que un total de 10 personas no conocen el nombre de la NIC 41, el cual representa un número significativo aunque no mayoritario, pero que al nivel educativo en el que se encuentran los estudiantes encuestados es de suma importancia conocer el nombre correcto de la norma.

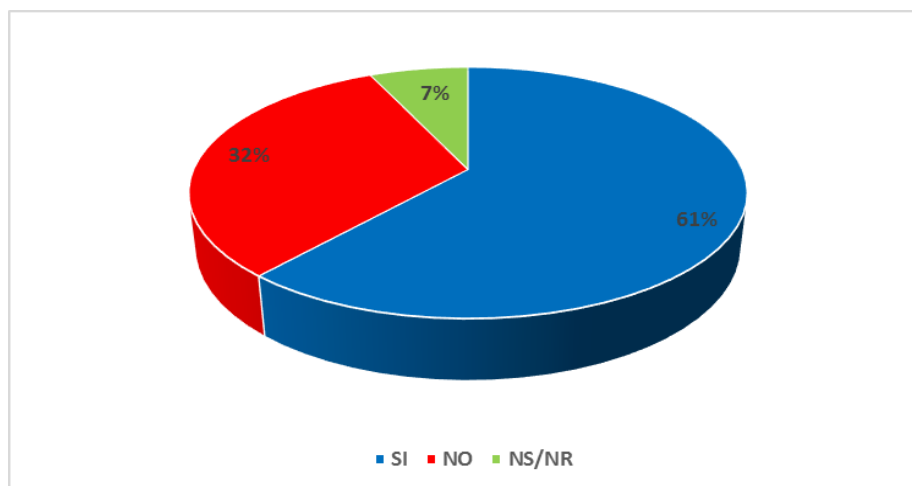
## 2. ¿Cree que la relación entre la base legal y el tratamiento contable aplicado a las actividades agropecuarias cumple con el objetivo planteado en la NIC 41?

**Objetivo:** Conocer si la población encuestada considera que la relación entre la base legal y el tratamiento contable aplicado a las actividades agropecuarias cumple con el objetivo planteado en la NIC 41

**Tabla 4.2 Relación entre la base legal y el tratamiento contable.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	27	61%
NO	14	32%
NS/NR	3	7%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.2 Relación entre la base legal y el tratamiento contable.**



### **Análisis:**

De la población encuestada 14 estudiantes consideran que la base legal de El Salvador no tiene relación alguna con el tratamiento contable aplicado a las actividades agropecuarias para que puedan cumplir con el objetivo planteado en la NIC 41, el cual pretende prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola lo cual indica que no consideran lo regulado en el Código Tributario, Ley de Impuesto sobre la Renta y de la Ley a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y otras disposiciones legales al momento del tratamiento de los activos biológicos.

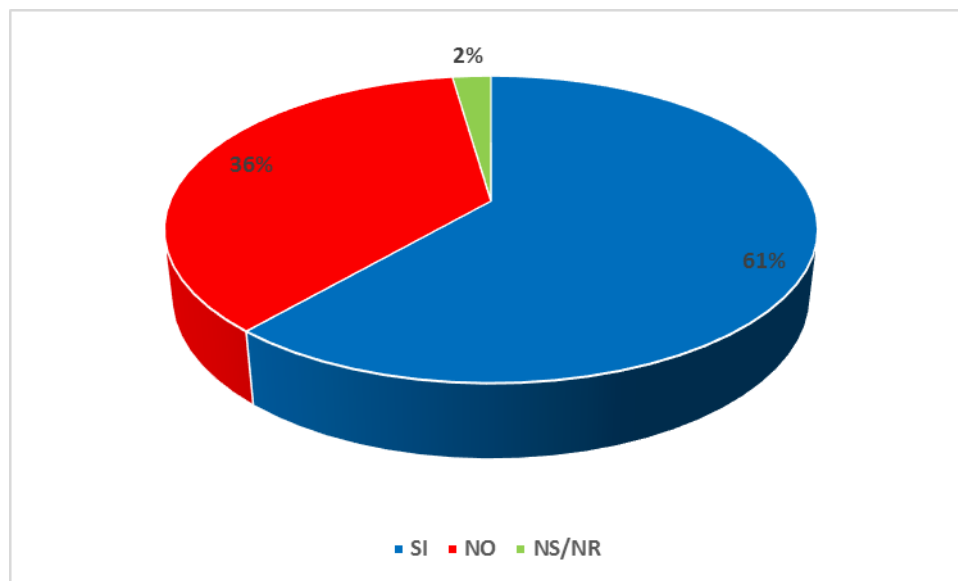
### 3. Se le facilita identificar el tipo de activo biológico a la que se le aplica la NIC 41:

**Objetivo:** Establecer el porcentaje de población encuestada a la cual se le facilita identificar el tipo de activo biológico a la que se le aplica la NIC 41

**Tabla 4.3 Identificación de activo biológico.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	27	61%
NO	16	36%
NS/NR	1	2%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.3 Identificación de activo biológico.**



#### **Análisis:**

De los estudiantes encuestados dentro de la muestra 16 respondieron que no se le facilita identificar el tipo de activo biológico al que se le aplica la NIC 41, lo cual representa un porcentaje significativo, tomando en cuenta que es primordial conocer cuáles son los activos biológicos sobre los cuales aplica la norma.



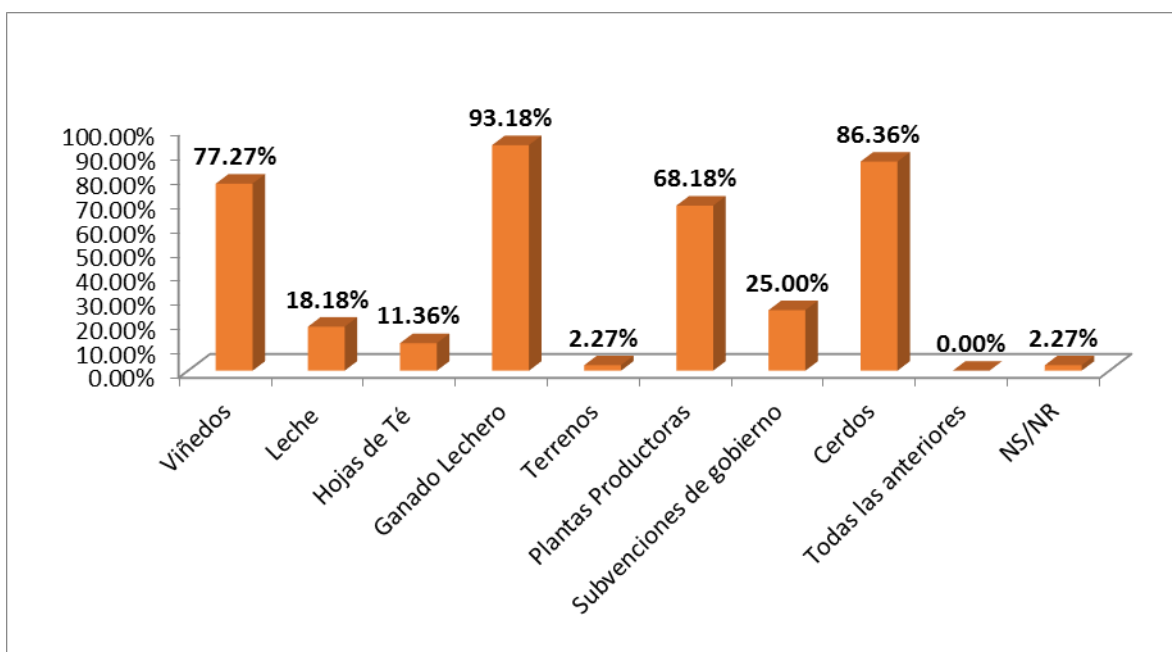
#### 4. Seleccione los activos biológicos a los que se le aplica la NIC 41:

**Objetivo:** Identificar el nivel de conocimiento sobre la norma en estudio que tiene la población encuestada para poder identificar cuáles son los activos biológicos a los que se les aplica la NIC 41

**Tabla 4.4 selección de activo biológico.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Viñedos	34	77.27%
Leche	8	18.18%
Hojas de Té	5	11.36%
Ganado Lechero	41	93.18%
Terrenos	1	2.27%
Plantas Productoras	30	68.18%
Subvenciones de gobierno	11	25.00%
Cerdos	38	86.36%
Todas las anteriores	0	0.00%
NS/NR	1	2.27%

**Gráfico 4.4 selección de activo biológico.**



## **Análisis:**

El 77% de la población considera que los viñedos son un activo biológico al que se le aplica la NIC 41 y un 23% considera que no.

El 18% de la población considera que la leche es un activo biológico al que se le aplica la NIC 41 y un 82% considera que no

El 11% de la población considera que las hojas de té son un activo biológico al que se le aplica la NIC 41 y un 89% considera que no.

El 93% de la población considera que el ganado lechero es un activo biológico al que se le aplica la NIC 41 y un 7% considera que no

El 2% de la población considera que los terrenos son un activo biológico al que se le aplica la NIC 41 y un 98% considera que no

El 68% de la población considera que las plantas productoras son un activo biológico al que se le aplica la NIC 41 y un 32% considera que no

El 25% de la población considera que las subvenciones del gobierno son un activo biológico al que se le aplica la NIC 41 y un 75% considera que no

El 86% de la población considera que los cerdos son un activo biológico al que se le aplica la NIC 41 y un 32% considera que no

El 2% de la población encuestada no respondió ninguna de las opciones.

Aunque la mayoría identifica que el ganado lechero y los cerdos son activos biológicos por el hecho de estar entre los más comunes en nuestro país, presentan una gran dificultad para identificar cuáles son los activos biológicos que considera la norma, y otros productos que están bajo el alcance de otras normas, como es el caso de los viñedos al cual una mayoría de 34 estudiantes lo consideran activo biológico, cuando en realidad el párrafo 4 aclara que es considerado por la NIC 16 como Inmovilizado Material

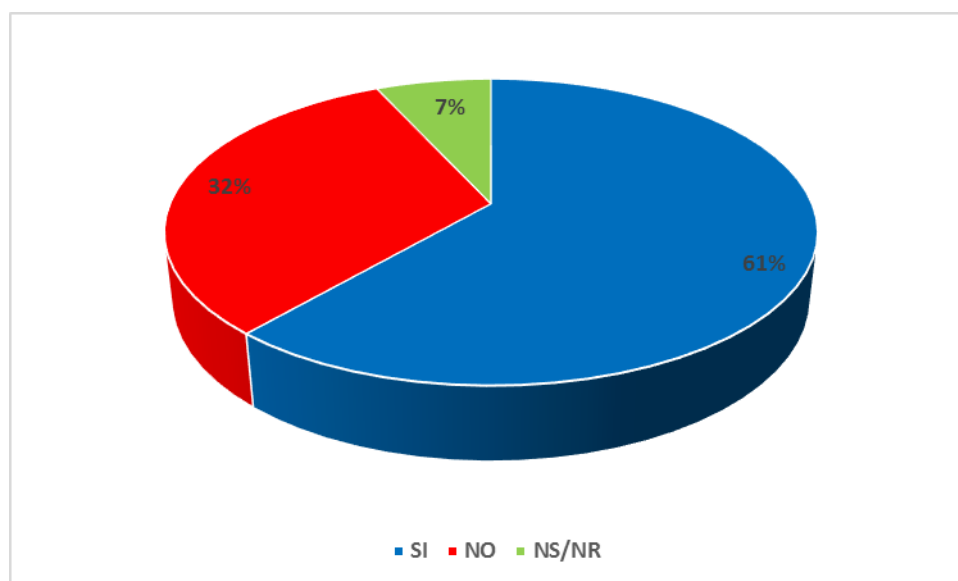
## 5. Se le facilita identificar el tipo de producto agrícola a la que se le aplica la NIC 41:

**Objetivo:** Conocer el porcentaje de la población encuestada a la que se le facilita identificar el tipo de producto agrícola a la que se le aplica la NIC 41

**Tabla 4.5 Identificación de producto agrícola.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	27	61%
NO	14	32%
NS/NR	3	7%
TOTAL	44	100%

**Gráfico 4.5 Identificación de producto agrícola.**



### **Análisis:**

De los estudiantes encuestados dentro de la muestra 17 respondieron que no se le facilita identificar el tipo el tipo de producto agrícola a la que se le aplica la NIC 41, lo cual representa un porcentaje significativo, tomando en cuenta que es de suma importancia conocer cuáles son los productos agrícolas sobre los cuales aplica la norma.

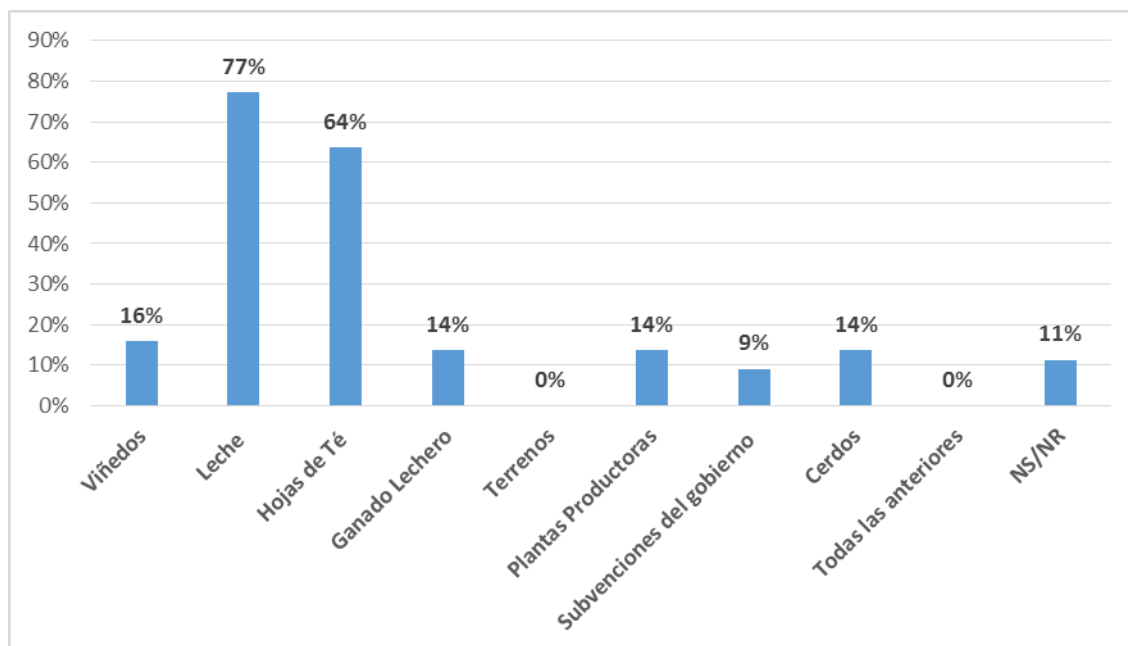
## 6. Seleccione los productos agrícolas a los que se le aplica la NIC 41:

**Objetivo:** Identificar en que porcentaje la población encuestada reconoce los productos agrícolas a los que se le aplica la NIC 41

**Tabla 4.6 Selección de producto agrícola.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Viñedos	7	16%
Leche	34	77%
Hojas de Té	28	64%
Ganado Lechero	6	14%
Terrenos	0	0%
Plantas Productoras	6	14%
Subvenciones del gobierno	4	9%
Cerdos	6	14%
Todas las anteriores	0	0%
NS/NR	5	11%

**Grafico 4.6 Selección de producto agrícola.**



## **Análisis:**

El 16% de la población considera que los viñedos son un producto agrícola al que se le aplica la NIC 41 y un 84% considera que no.

El 77% de la población considera que la leche es un producto agrícola al que se le aplica la NIC 41 y un 23% considera que no

El 64% de la población considera que las hojas de té son producto agrícola al que se le aplica la NIC 41 y un 36% considera que no.

El 14% de la población considera que el ganado lechero es un producto agrícola al que se le aplica la NIC 41 y un 86% considera que no

El 0% de la población considera que los terrenos son un producto agrícola al que se le aplica la NIC 41

El 14% de la población considera que las plantas productoras son un producto agrícola al que se le aplica la NIC 41 y un 86% considera que no

El 9% de la población considera que las subvenciones del gobierno son un producto agrícola al que se le aplica la NIC 41 y un 91% considera que no

El 14% de la población considera que los cerdos son un producto agrícola al que se le aplica la NIC 41 y un 86% considera que no

El 5% de la población encuestada no respondió ninguna de las opciones.

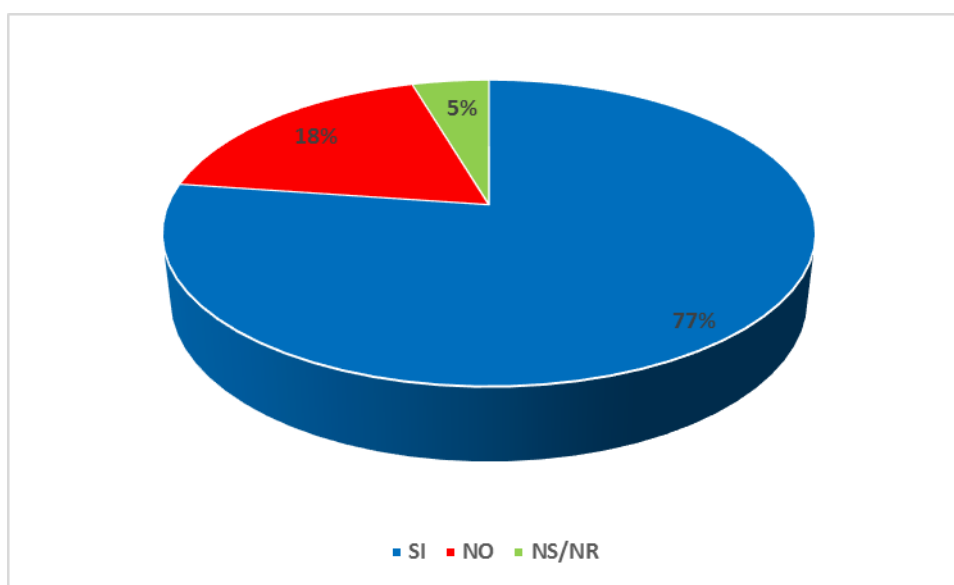
## 7. ¿Se puede medir a valor razonable menos los costos de venta los productos agrícolas?

**Objetivo:** Conocer el criterio de la población encuestada acerca de si se puede medir a valor razonable menos los costos de venta los productos agrícolas

**Tabla 4.7 Medición de valor razonable en productos agrícolas.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	34	77%
NO	8	18%
NS/NR	2	5%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.7 Medición de valor razonable en productos agrícolas.**



### **Análisis:**

De los estudiantes encuestados dentro de la muestra 8 respondieron que no se puede medir a valor razonable menos los costos de venta los productos agrícolas y 2 no responden, haciendo un total de 10 estudiantes que tienen dificultad con la interpretación del párrafo 13, dicho resultado representa un número significativo, tomando en cuenta que es un párrafo clave al momento de medir un producto agrícola.

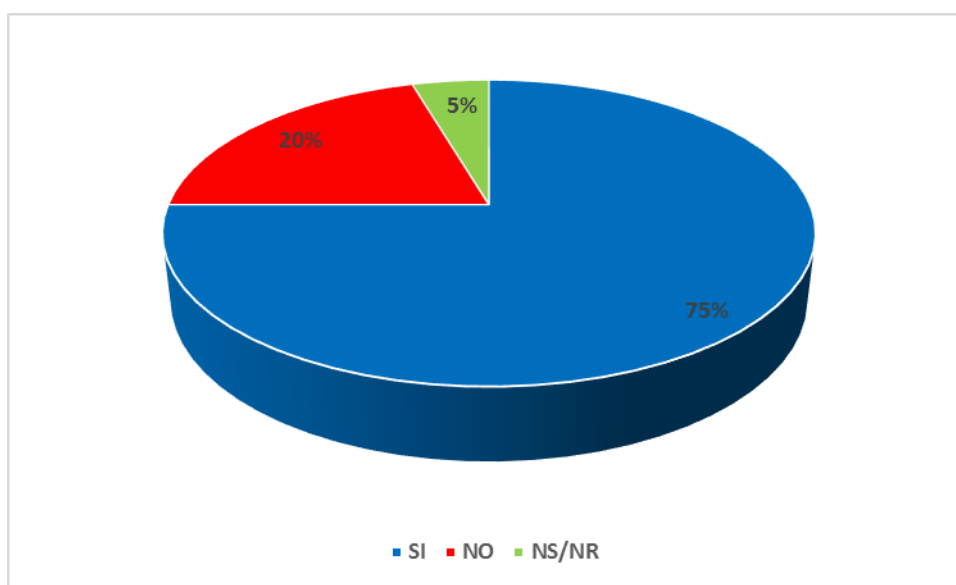
## 8. ¿Se pueden medir los activos biológicos a valor razonable menos los costos de ventas?

**Objetivo:** Conocer el criterio de la población encuestada acerca de si se pueden medir los activos biológicos a valor razonable menos los costos de ventas

**Tabla 4.8 Medición de valor razonable en activos biológicos.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	33	75%
NO	9	20%
NS/NR	2	5%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.8 Medición de valor razonable en activos biológicos.**



### **Análisis:**

De los estudiantes encuestados dentro de la muestra 9 respondieron que no se puede medir a valor razonable menos los costos de venta los activos biológicos y 2 no responden, haciendo un total de 11 estudiantes que tienen dificultad con la interpretación del párrafo 12, dicho resultado representa un número significativo tomando en cuenta que es de suma importancia una clara interpretación de este párrafo en el tratamiento contable de los activos biológicos.

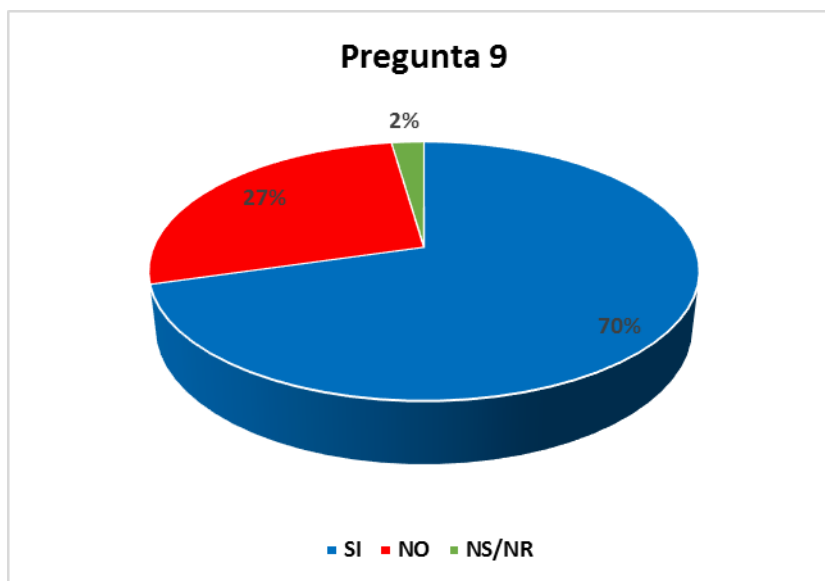
**9. ¿Están obligados a practicar inventario físico al final de cada ejercicio impositivo los sujetos que se dedican a la actividad agropecuaria?**

**Objetivo:** Determinar el porcentaje de la población encuestada que consideran que los sujetos que se dedican a la actividad agropecuaria están obligados a practicar inventario físico al final de cada ejercicio impositivo.

**Tabla 4.9 Obligación a practicar de inventario físico.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	31	70%
NO	12	27%
NS/NR	1	2%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.9 Obligación a practicar de inventario físico.**



**Análisis:**

El 70% de la población considera que si están obligados a practicar inventario físico al final de cada ejercicio impositivo los sujetos que se dedican a la actividad agropecuaria, el 27% que no están obligados y el 2% no responde.



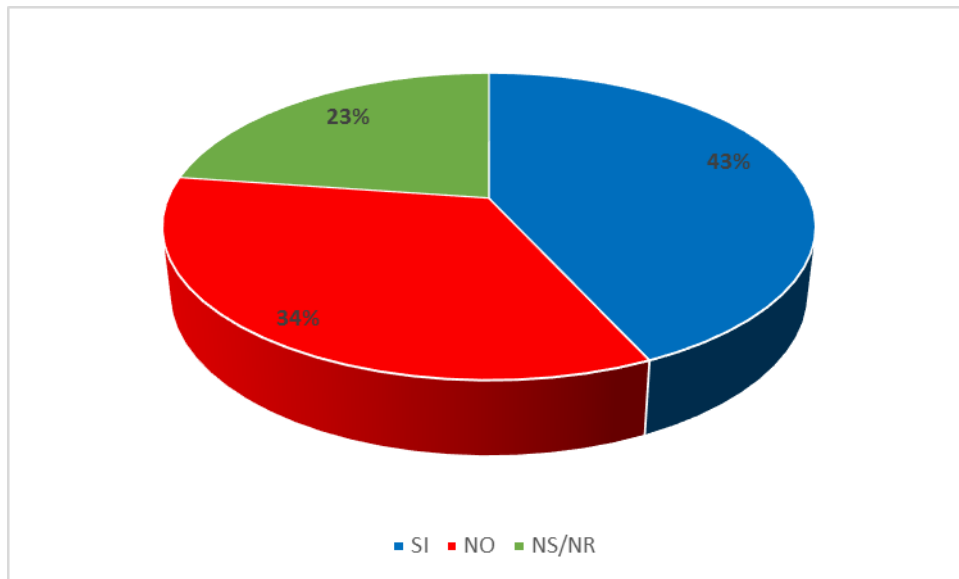
**10. ¿Pueden constituir renta obtenida todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad agropecuaria?**

**Objetivo:** Identificar el nivel de la población encuestada que considera si pueden constituir renta obtenida todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad agropecuaria.

**Tabla 4.10 Constitución de renta obtenida por actividades agropecuarias.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	19	43%
NO	15	34%
NS/NR	10	23%
TOTAL	44	100%

**Gráfico 4.10 Constitución de renta obtenida por actividades agropecuarias.**



**Análisis:**

Si constituyen renta obtenida todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad agropecuaria pero una mayoría significativa no lo considera como renta obtenida y un grupo no responde lo que muestra una deficiencia en la determinación de renta obtenida para el sector agropecuario.

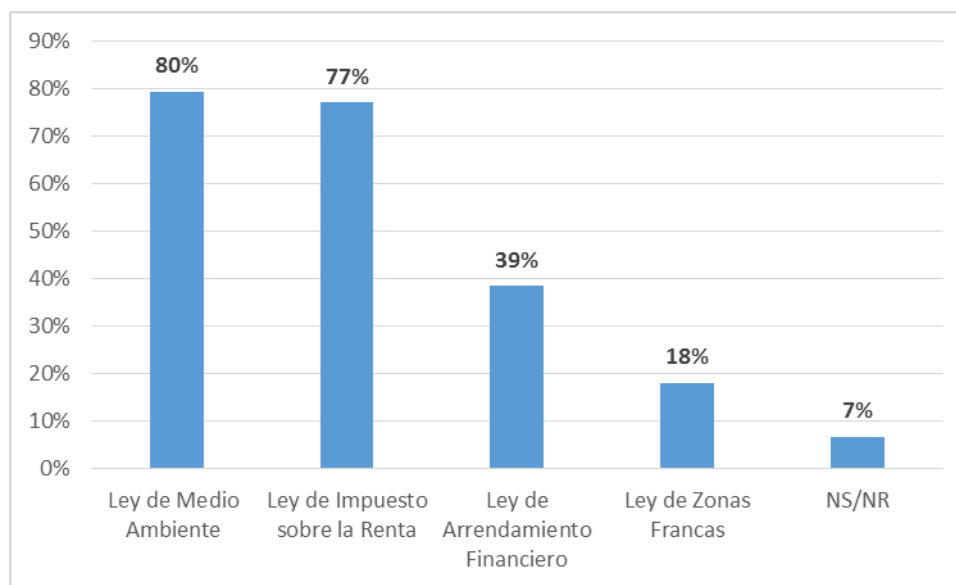
**11. Seleccione las disposiciones legales que regulan la actividad agropecuaria en El Salvador:**

**Objetivo:** Identificar si la población encuestada conoce las disposiciones legales que regulan la actividad agropecuaria en El Salvador.

**Tabla 4.11 Disposiciones legales que regulan la actividad agropecuaria en El Salvador.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Ley de Medio Ambiente	35	80%
Ley de Impuesto sobre la Renta	34	77%
Ley de Arrendamiento Financiero	17	39%
Ley de Zonas Francas	8	18%
NS/NR	3	7%

**Gráfico 4.11 Disposiciones legales que regulan la actividad agropecuaria en El Salvador.**



**Análisis:**

El 80% considera que la Ley de Medio Ambiente regula la actividad agropecuaria en El Salvador y el 20% considera que no lo hace. El 77% considera que la Ley de Impuesto sobre la Renta regula la actividad agropecuaria en El Salvador y el 23% considera que no lo hace.

El 39% considera que la Ley de Arrendamiento Financiero regula la actividad agropecuaria en El Salvador y el 61% considera que no lo hace. El 18% considera que la Ley de Zonas Francas regula la actividad agropecuaria en El Salvador y el 82% considera que no lo hace.

El 7% no responde ninguna opción.

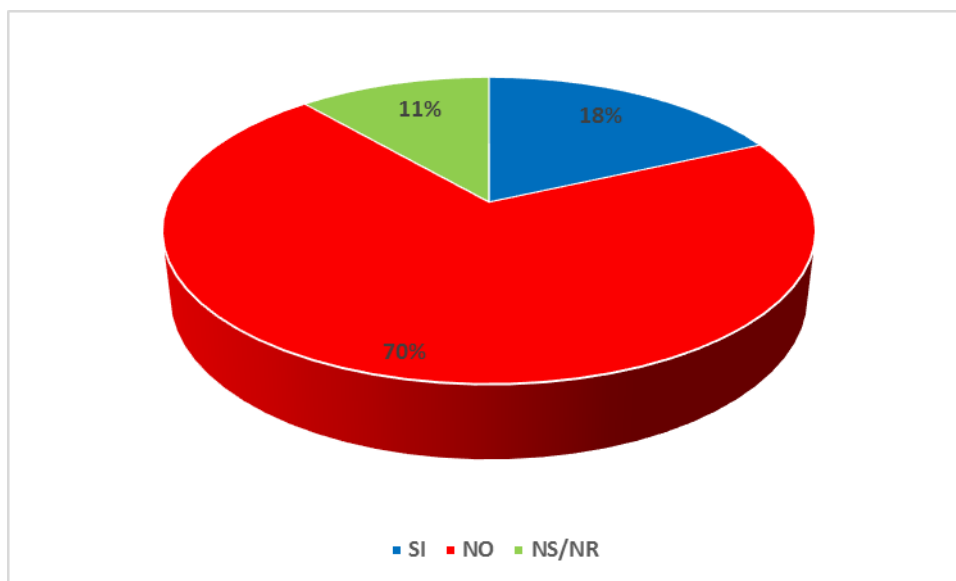
## 12. Puede una entidad agropecuaria reconocer un activo biológico que no garantice la obtención de beneficios económicos futuros.

**Objetivo:** Establecer el porcentaje de la población que considera si una entidad agropecuaria puede reconocer un activo biológico que no garantice la obtención de beneficios económicos futuro.

**Tabla 4.12 Reconocimiento de activo biológico.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	8	18%
NO	31	70%
NS/NR	5	11%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.12 Reconocimiento de activo biológico.**



### **Análisis:**

El párrafo 10 deja claro que se reconocerá un activo biológico cuando, y sólo cuando sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo, y a pesar de que la mayoría de la muestra contestó de forma correcta, 13 personas que conforman la tercera parte de la muestra no logran identificar sobre las condiciones que debe cumplir un activo biológico para su reconocimiento.

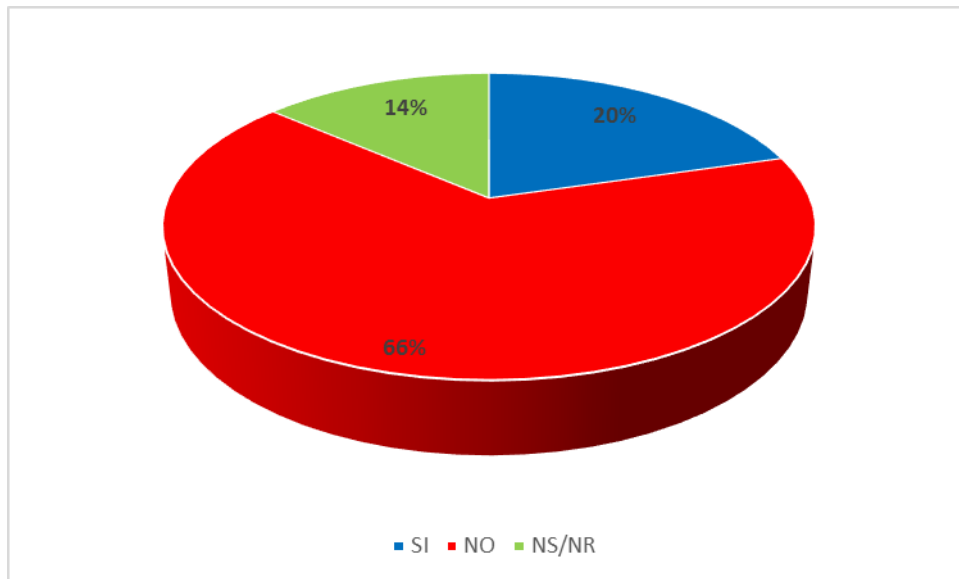
**13. Puede una entidad agropecuaria reconocer un producto agrícola que no garantice la obtención de beneficios económicos futuros.**

**Objetivo:** Establecer el porcentaje de la población encuestada que considera si una entidad agropecuaria puede reconocer un producto agrícola que no garantice la obtención de beneficios económicos futuros.

**Tabla 4.13 Reconocimiento de producto agrícola.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	9	20%
NO	29	66%
NS/NR	6	14%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.13 Reconocimiento de producto agrícola.**



**Análisis:**

El párrafo 10 deja claro que se reconocerá un producto agrícola cuando, y sólo cuando sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo, y a pesar de que la mayoría de la muestra contestó de forma correcta, 14 personas que conforman la tercera parte de la muestra no logran identificar sobre las condiciones que debe cumplir producto agrícola para su reconocimiento.

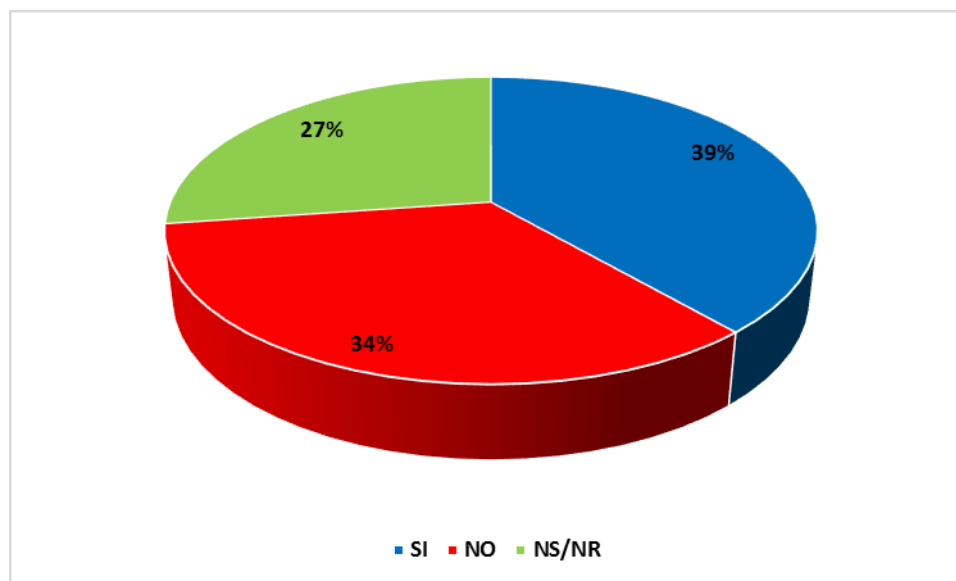
#### 14. Además del acumulación de costos, ¿Existen otros sucesos que impliquen un incremento en el valor de un activo biológico?

**Objetivo:** Evaluar si la población encuestada tiene conocimiento sobre la existencia de otros sucesos que impliquen un incremento en el valor de un activo biológico además del acumulación de costos.

**Tabla 4.14 Incremento de valor de un activo biológico.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	17	39%
NO	15	34%
NS/NR	12	27%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.14 Incremento de valor de un activo biológico**



#### **Análisis:**

El 39% considera que si existen otros sucesos que impliquen un incremento en el valor de un activo biológico, el 34% considera que no existe y el 27% no responde, es mayor el número de estudiantes que no identifican los sucesos que implican un aumento del valor razonable.

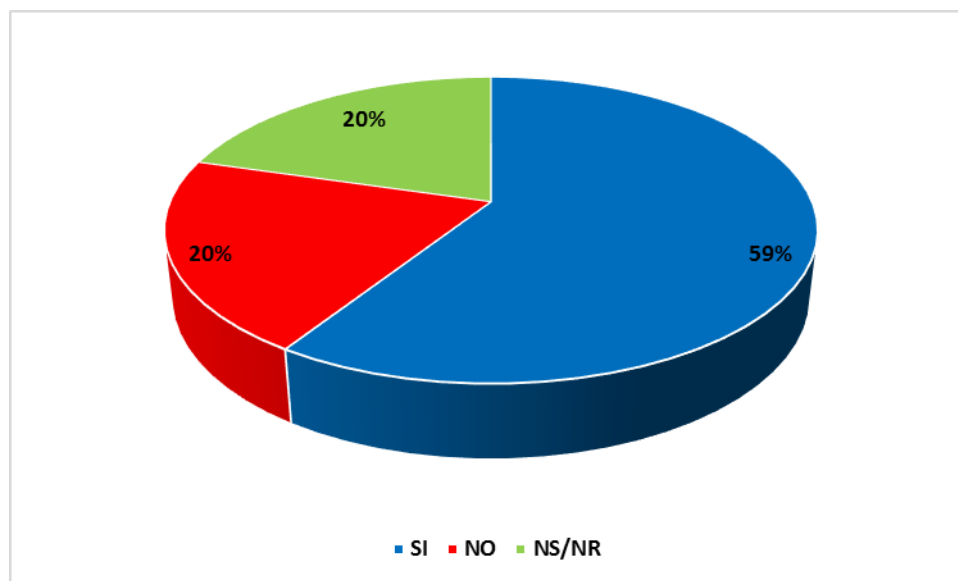
**15. Además del agotamiento, ¿Existen otros sucesos que impliquen una disminución en el valor de un activo biológico?**

**Objetivo:** Evaluar si la población encuestada tiene conocimiento sobre la existencia de otros sucesos que impliquen una disminución en el valor de un activo biológico además del agotamiento.

**Tabla 4.15 Disminución en el valor de un activo biológico.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	26	59%
NO	9	20%
NS/NR	9	20%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.15 Disminución en el valor de un activo biológico.**



**Análisis:**

Si existen otros sucesos que impliquen una disminución en el valor de un activo biológico; la mayoría contestó positivamente a la interrogante, pero un 40% no logran identificar otros sucesos en los cuales se deba realizar una disminución del valor de un activo biológico.

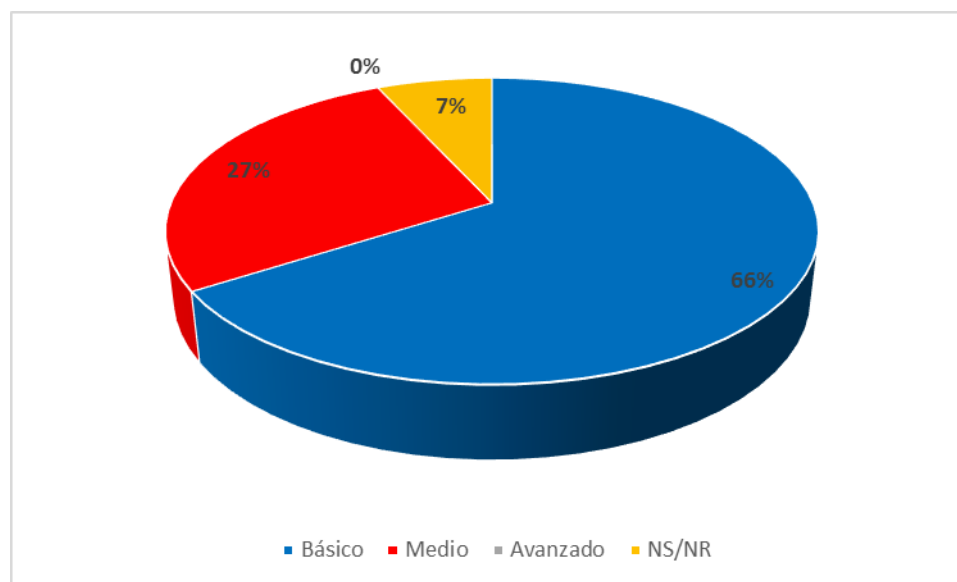
## 16. ¿Qué nivel de conocimiento tiene sobre la Norma Internacional de Información Financiera 41?

**Objetivo:** Identificar el nivel de conocimiento que la población encuestada tiene sobre la Norma Internacional de Información Financiera 41.

**Tabla 4.16 Nivel de conocimiento se tiene sobre la Norma Internacional de Información Financiera 41.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Básico	29	66%
Medio	12	27%
Avanzado	0	0%
NS/NR	3	7%
<b>TOTAL</b>	<b>44</b>	<b>100.00%</b>

**Grafico 4.16 Nivel de conocimiento tiene sobre la Norma Internacional de Información Financiera 41.**



### **Análisis:**

Los estudiantes encuestados consideran mantenerse de un nivel básico a medio lo que refleja una deficiencia en la comprensión sobre contabilidad agrícola.



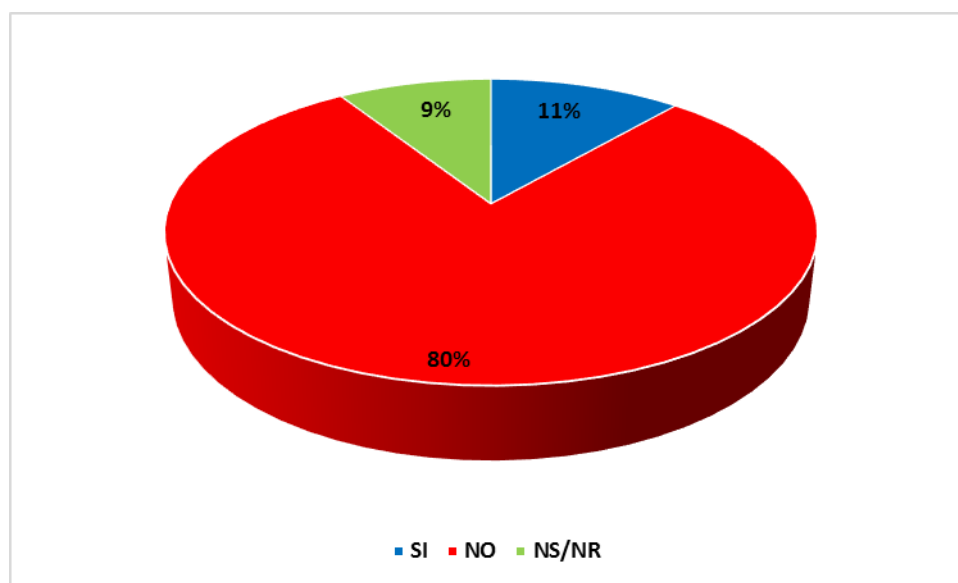
17. ¿Considera que existe suficiente material bibliográfico además de las Normas Internacionales de Información Financiera que refleje la aplicación teórico-práctico de acuerdo a la normativa contable vigente?

**Objetivo:** Establecer si existe suficiente material bibliográfico además de las Normas Internacionales de Información Financiera que refleje la aplicación teórico-práctico de acuerdo a la normativa contable vigente.

**Tabla 4.17 Material bibliográfico.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	5	11%
NO	35	80%
NS/NR	4	9%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.17 Material bibliográfico.**



**Análisis:**

35 estudiantes de una muestra de 44 estudiantes consideran que no existe suficiente material bibliográfico y 4 no responden lo que demuestra que existe deficiencia para poder comprender el área contable del sector agrícola.

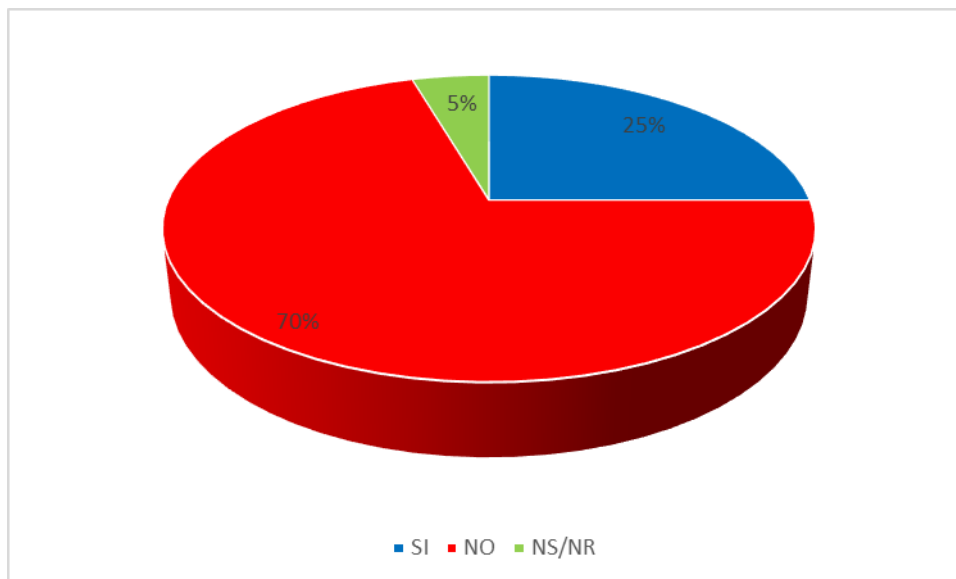
**18. ¿Con los conocimientos que tiene de la NIC 41 cree poder lograr desempeñarse como contador público en el área financiera en entidades agrícolas-ganaderas?**

**Objetivo:** Conocer si la población encuestada cree poder desempeñarse como contador público en el área financiera en entidades agrícolas-ganaderas con los conocimientos que tiene de la NIC 41.

**Tabla 4.18 Desempeño de la contaduría.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	11	25%
NO	31	70%
NS/NR	2	5%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.18 Desempeño de la contaduría.**



**Análisis:**

31 personas encuestadas de la muestra consideran que no lograría desempeñarse como contador público en el área financiera de empresas agropecuarias, 22 no responden, y solo una minoría de 11 personas considera que si lo lograrían, por lo que de esta interrogante queda en evidencia que es una necesidad estudiar detenidamente y contar con material de apoyo sobre el tema.

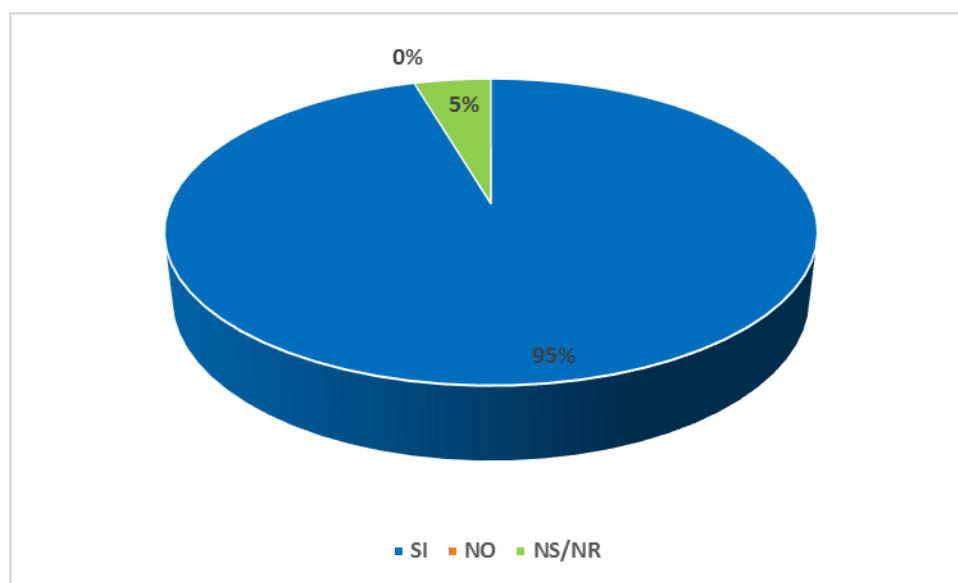
**19. ¿Considera necesario contar con material bibliográfico que brinde información sobre la aplicación de la normativa legal relacionada con la NIC 41?**

**Objetivo:** Identificar si es necesario contar con material bibliográfico que brinde información sobre la aplicación de la normativa legal relacionada con la NIC 41.

**Tabla 4.19 Material bibliográfico de información sobre la aplicación de la normativa legal relacionada con la NIC 41.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	42	95%
NO	0	0%
NS/NR	2	5%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.19 Material bibliográfico de información sobre la aplicación de la normativa legal relacionada con la NIC 41.**



**Análisis:**

42 estudiantes de la muestra de 44 consideran que es necesario bibliográfico que ejemplifique de mejor forma el tema de la contabilidad agrícola.

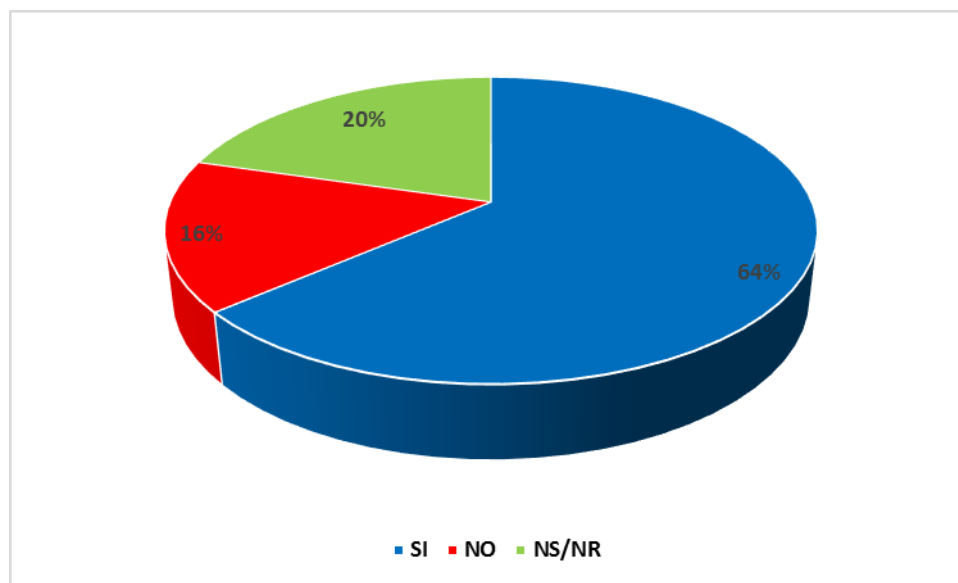
**20. ¿Al momento de la revelación de la información, se debe revelar la ganancia o pérdida surgida por el reconocimiento inicial de los activos biológicos?**

**Objetivo:** Establecer si la población encuestada considera que se debe revelar la ganancia o pérdida surgida por el reconocimiento inicial de los activos biológicos al momento de la revelación de la información.

**Tabla 4.20 Ganancia o Pérdida.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	28	64%
NO	7	16%
NS/NR	9	20%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.20 Ganancia o Pérdida.**



**Análisis:**

28 estudiantes encuestados responden afirmativamente, pero 16 personas de las cuales 7 no consideran que se deba revelar la ganancia o pérdida surgida por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y 9 no responden, esto deja claro que debe existir material bibliográfico que ayude a comprender el párrafo 40 de la norma.

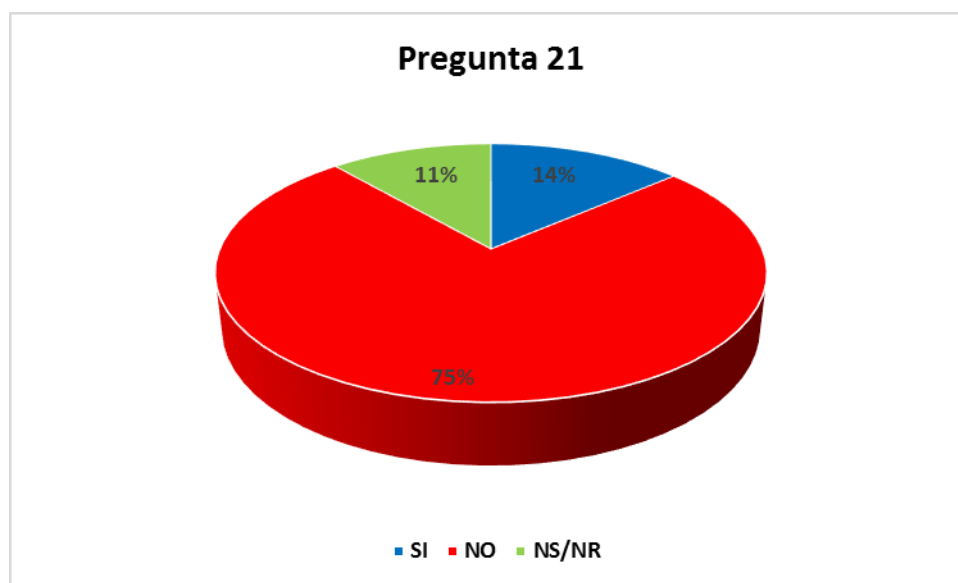
**21. ¿Conoce en qué circunstancias se realiza la conciliación de los cambios en el importe al inicio y al final del período corriente?**

**Objetivo:** Identificar si la población encuestada conoce en qué circunstancias se realiza la conciliación de los cambios en el importe al inicio y al final del período corriente

**Tabla 4.21 Conciliación de cambios en el importe en el inicio y final del periodo corriente.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	6	14%
NO	33	75%
NS/NR	5	11%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.21 Conciliación de cambios en el importe en el inicio y final del periodo corriente.**



**Análisis:**

33 estudiantes no identifican en qué circunstancias se realiza la conciliación de los cambios en el importe al inicio y al final del periodo corriente, 5 no responden y solo un reducido número de 6 estudiantes si consideran conocerlas, el resultado de la interrogante deja claro que es necesario profundizar en el análisis del párrafo 50 de la norma.

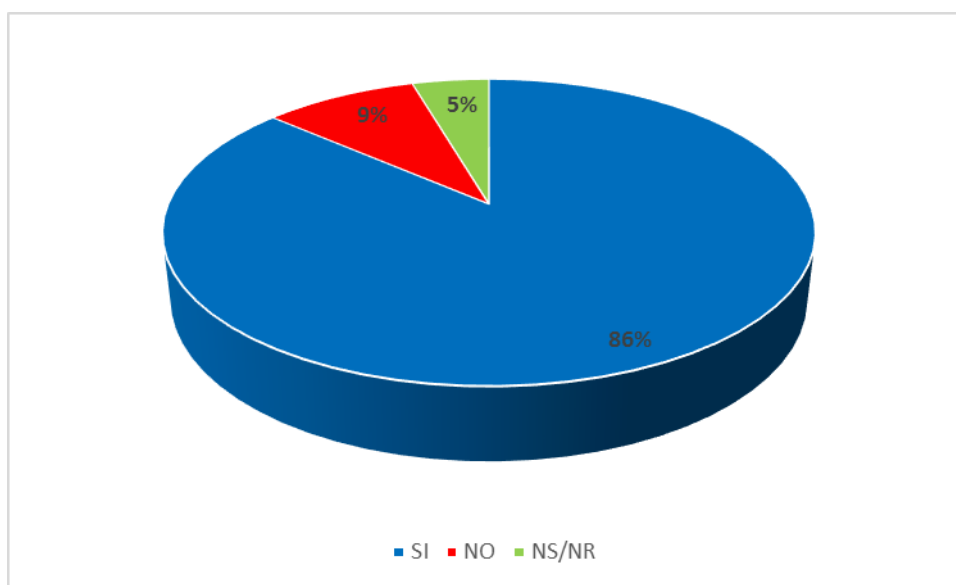
**22. ¿Considera importante que la entidad realice una clasificación en cada grupo de activos biológicos a partir de una descripción?**

**Objetivo:** Conocer si la población encuestada considera importante que la entidad realice una clasificación en cada grupo de activos biológicos a partir de una descripción

**Tabla 4.22 Clasificación de los activos Biológicos**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	38	86%
NO	4	9%
NS/NR	2	5%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.22 Clasificación de los activos Biológicos**



**Análisis:**

El 86% considera importante que la entidad realice una clasificación en cada grupo de activos biológicos a partir de una descripción, el 9% considera que no y un 5% no responde.

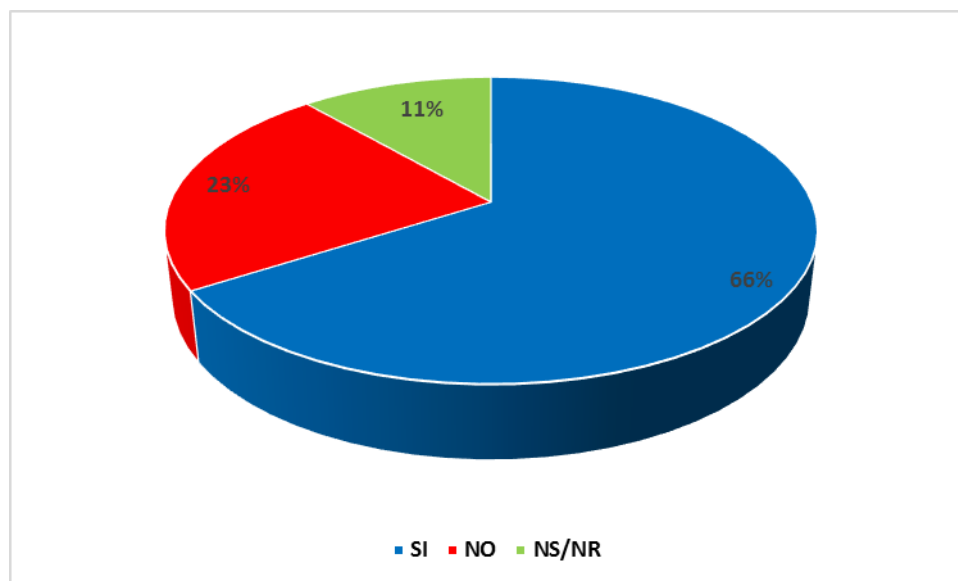
**23. ¿La etapa de crecimiento y desarrollo de un activo biológico, siempre deberá clasificarse en el activo corriente de la entidad?**

**Objetivo:** Conocer si la población encuestada considera que la etapa de crecimiento y desarrollo de un activo biológico, siempre deberá clasificarse en el activo corriente de la entidad.

**Tabla 4.23 Etapa de crecimiento y desarrollo de un activo Biológico.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	29	66%
NO	10	23%
NS/NR	5	11%
TOTAL	44	100%

**Grafico 4.23 Etapa de crecimiento y desarrollo de un activo Biológico.**



**Análisis:**

El 66% considera que si se deberá clasificarse en el activo corriente de la entidad la etapa de crecimiento y desarrollo de un activo biológico, el 23% considera que no y el 11% no responde.

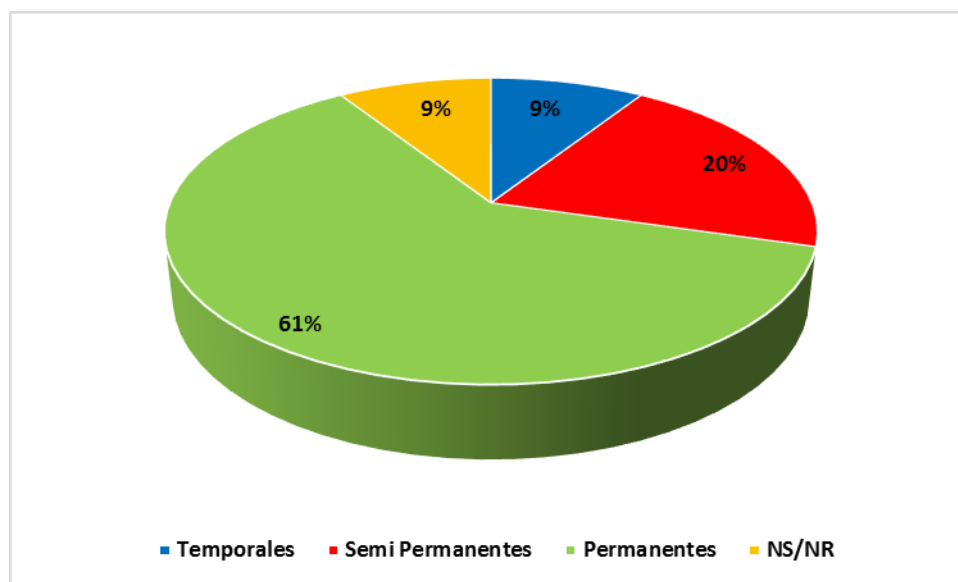
## 24. A su criterio, ¿Cuáles activos biológicos pueden presentarse en el Estado de Situación Financiera?

**Objetivo:** Conocer si la población encuestada logra identificar cuáles activos biológicos pueden presentarse en el Estado de Situación Financiera.

**Tabla 4.24 presentación de los activos Biológicos en el Estado de Situación Financiera.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
Temporales	4	9%
Semi Permanentes	9	20%
Permanentes	27	61%
NS/NR	4	9%
<b>TOTAL</b>	<b>44</b>	<b>100%</b>

**Grafico 4.24 presentación de los activos Biológicos en el Estado de Situación Financiera.**



### **Análisis:**

El 9% considera que los activos biológicos Temporales pueden presentarse en el Estado de Situación Financiera El 20% considera que los activos biológicos Semi Permanentes pueden presentarse en el Estado de Situación Financiera El 61% considera que los activos biológicos Permanentes pueden presentarse en el Estado de Situación Financiera, el 9% no responde.



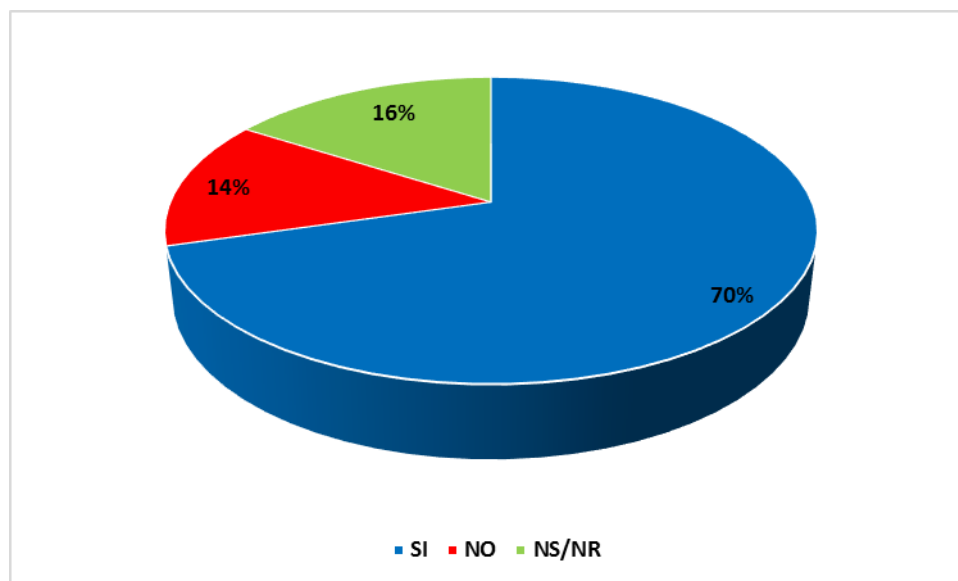
**25. ¿En el estado de situación financiera, el agotamiento acumulado, se deberá reflejar en una cuenta complementaria de Activo Biológico?**

**Objetivo:** identificar si la población encuestada considera que se deberá reflejar en una cuenta complementaria de Activo Biológico el agotamiento acumulado dentro del estado de situación financiera

**Tabla 4.25 Agotamiento Acumulado en el Estado de Situación Financiera.**

RESPUESTAS	FRECUENCIA ABSOLUTA	FRECUENCIA RELATIVA
SI	31	70%
NO	6	14%
NS/NR	7	16%
TOTAL	44	100%

**Gráfico 4.25 Agotamiento Acumulado en el Estado de Situación Financiera.**



**Análisis:**

El 70% considera que si debe reflejarse en una cuenta complementaria de Activo Biológico el agotamiento acumulado dentro del estado de situación financiera, el 14% considera que no y un 16% no responde.

## **CAPITULO V. PROPUESTA.**

**Nombre de Propuesta: “DISEÑO DE GUÍA TEÓRICA-PRÁCTICA DE LA NIC N° 41: AGRICULTURA EN EL ÁREA AGROPECUARIA, Y SU RELACIÓN CON LA BASE LEGAL APLICADA EN EL SALVADOR”.**

### **OBJETIVO:**

Establecer la relación existente entre la Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura y la base legal vigente a través de la ejemplificación de casos prácticos de los párrafos de la Norma que lo ameriten para mejorar el aprendizaje de los estudiantes.

### **INDICE DE PROPUESTA:**

<b>CONTENIDO</b>	<b>PÁGINA</b>
I. OBJETIVO	76
II. ALCANCE	76
III. DEFINICIONES	79
IV. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	85
V. GANANCIAS Y PÉRDIDAS	116
VI. IMPOSIBILIDAD DE MEDIR EL VALOR RAZONABLE DE FORMA FIABLES	119
VII. SUBVENCIONES DEL GOBIERNO	120
VIII. INFORMACIÓN A REVELAR	131
ANEXO:	
GLOSARIO	142
MODELO DE ESTADOS FINANCIEROS	147

# **“DISEÑO DE GUÍA TEÓRICA-PRÁCTICA DE LA NIC N° 41: AGRICULTURA EN EL ÁREA AGROPECUARIA, Y SU RELACIÓN CON LA BASE LEGAL APLICADA EN EL SALVADOR”.**

## **I. OBJETIVO.**

En lo referido al objetivo de la NIC 41, podemos identificar que se centra en tres elementos relacionados:

Primero, el tratamiento contable, con el propósito de uniformizar el manejo de la información financiera resultante de los hechos económicos derivados de la actividad agrícola.

Segundo, la presentación en los estados financieros, con el fin de dar a conocer el resultado en un periodo de los hechos económicos relacionados con la actividad agrícola de la entidad, así como el resultado de aquellas variaciones en el mercado, que inciden directamente en el ejercicio.

Tercero, la información a revelar, mostrar la información adicional que se considere necesaria para facilitar a la entidad la toma de futuras decisiones relacionadas con la actividad agrícola.

## **II. ALCANCE**

**(Párrafo 1)** Con relación a esta sección de la NIC 41, se mencionan aquellos bienes a los cuales deberá aplicarse lo que rige la Norma, siempre y cuando se encuentren relacionado con la actividad agrícola:

- a) Activos biológicos, excepto las plantas productoras;
- b) Productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección;
- c) Subvenciones del gobierno,

**(Párrafo 2)** Además esta norma no es aplicable para los siguientes bienes:

- a) Los terrenos relacionados con la actividad agrícola;
- b) Las plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola, sin embargo, esta Norma se aplicará a los productos de esas plantas productoras.
- c) Las subvenciones del gobierno relacionadas con las plantas productoras;
- d) Los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola;
- e) Activos por derecho de uso que surgen de un arrendamiento de terrenos relacionados con actividades de agricultura.

**(Párrafo 3)** Es importante conocer que esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que se obtienen de los activos biológicos de la entidad, esto es aplicable hasta el punto de su cosecha o recolección, a partir de ese momento el producto pasa a regirse por lo normado en la NIC 2: Inventarios o las Normas relacionadas con los Productos.

Es de hacer notar que esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; el ejemplo citado en la Norma es sobre el procesamiento de la uva en vino, en el cual a pesar la transformación biológica del producto, tal procesamiento no está incluidos en la definición de actividad agrícola manejada por esta Norma; así también el procesamiento que sufre el producto que se obtiene del cerdo, reses sacrificadas, el cual sufre una transformación biológica que no podría ser incluida en la definición de actividad agrícola, por su carácter agro-industrial.

**(Párrafo 4)** A continuación se presenta una serie de ejemplos de los activos biológicos con sus respectivos productos agrícolas y aquellos productos que resultan tras la cosecha o recolección:

<b>Activos biológicos</b>	<b>Productos Agrícolas</b>	<b>Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección.</b>
Ovejas	Lana	Hilo de lana
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Ganado Lechero	Leche	Queso

Cerdo	Reses sacrificadas	Salchicha, jamones curados
Plantas de algodón	Algodón cosechado	Hilo de algodón, vestido.
<b>Activos biológicos</b>	<b>Productos Agrícolas</b>	<b>Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección.</b>
Caña de azúcar	Caña cortada	Azúcar
Plantas de Tabaco	Hojas recolectadas	Tabaco curado
Matas de Té	Hoja recolectada	Té
Viñedo	Uvas vendimiadas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Palmas aceiteras	Fruta recolectada	Aceite de palma
Árboles de caucho	Látex recolectado	Producto de caucho
Algunas plantas, por ejemplo, matas de té, viñedos, plantas aceiteras y árboles de caucho, habitualmente cumplen la definición de una planta productora, y están en el alcance de la NIC 16. Sin embargo, los productos que se desarrollan en las plantas productoras, las hojas de té, uvas, el fruto de la palma aceitera y el látex están dentro del alcance de la NIC 41.		

Para los ejemplos citados y a los cuales se les aplicará lo normado por la NIC 16, es importante aclarar que la entidad en el momento del reconocimiento y medición registrará dentro de la cuenta de propiedad planta y equipo a clase de activos mencionados, pero con la subcuenta de activo biológico, esto en toda la etapa de crecimiento y desarrollo. Además de los ejemplos descritos en la NIC 41, podemos identificar los siguientes:

<b>Activos biológicos</b>	<b>Clasificación de Activo</b>	<b>Productos Agrícolas</b>	<b>Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección.</b>
Planta de Arroz	Eventual	Arroz	Arroz precocido, harina
Planta de Trigo	Eventual	Trigo	Harina de trigo
Planta de Maíz	Eventual	Maíz	Harina de maíz
Aves	Semi-permanente	Carne y huevo	Consomé, jamón

Además de los ejemplos citados en los cuadros anteriores, existe una variedad de productos agrícolas que de acuerdo a los terrenos y condiciones climáticas pueden producirse, sin olvidar que deben de estar incluidos en el concepto de actividad agrícola manejada por la Norma en estudio.

### III. DEFINICIONES

**(Párrafo 5 y 6)** En esta sección de la NIC 41, se dan a conocer los términos que se usan en la Norma:

**Actividad agrícola**, es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación biológica y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, o para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.

Además, la actividad agrícola abarca una gama de actividades diversas; por ejemplo, el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas de ciclo anual o perenne, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y acuicultura (incluyendo las piscifactorías), la definición de esos términos se encuentra en el glosario anexo a la guía.

Independientemente la actividad agrícola a la que se dedique la entidad, deberá cumplir con las siguientes características en su relación con el activo biológico:

- a) **Capacidad de cambio.** Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas. Concepto definido por la Norma en estudio, los cuales para la entidad implica el reconocimiento de cada hecho resultante de la transformación, sea positiva o negativa para la entidad.
- b) **Gestión del cambio.** La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo o al menos estabilizando las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de

bosques naturales). Esta característica le permite a la entidad sobre todas las otras actividades económicas que puede realizar, la oportunidad de incidir en el momento y la manera como ir promoviendo los cambios en el activo biológico, estos cambios son observados y medidos a partir de la producción, tamaño y otros indicadores como resultado de los hechos económicos que la entidad debe incurrir, ejemplo, la aplicación de abonos a un cultivo en general, dicha actividad contribuye a acelerar el crecimiento y desarrollo del cultivo lo que permitirá a la entidad la obtención pronta de los beneficios económicos del activo biológico.

- c) **Medición del cambio.** Tanto el cambio cualitativo (por ejemplo, adecuación genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica o la cosecha, se medirá y controlará como una función rutinaria de la gerencia. Como se ha mencionado anteriormente, la entidad tiene la facilidad de lograr una pronta gestión de cambio en el activo biológico, pero como es recomendable a la vez que interviene en el crecimiento y desarrollo del activo es necesario que vaya midiendo la etapa en la que se encuentra, porque a partir de la etapa en la que se encuentre, así será la cantidad de insumos agrícolas (fertilizantes, herbicidas y otros) que se le aplicará por ejemplo al cultivo, y en el caso del ganado la clase de concentrado, vitaminas y otros que deberá consumir.

**Activo biológico,** es un animal vivo o una planta. Más adelante podremos observar un cuadro en el cual podemos observar ejemplos de activos biológicos, así como los productos que se obtienen de cada activo.

**La Cosecha o recolección,** es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

**Costo de venta,** son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.

**Grupo de activo biológico**, es una agrupación de animales vivos o de plantas, que sean similares.

**Planta productora**, es una planta viva que:

- a) Se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas.
- b) Se espera que produzca más de un periodo; y
- c) Tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

Es de mencionar que el concepto de planta productora ha sido tomado por la NIC 41 del párrafo 6 de la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo. Para ejemplificar podemos mencionar el Café, la cual cumple con las características señaladas en la definición, ya que la planta de café se utiliza para la obtención del producto agrícola café, el cual por provenir de una planta productora, es aplicable la NIC 41 en su punto de recolección; además por su clasificación de permanente la entidad espera que produzca en más de un período, ya que su vida útil oscila entre 30 a 35 años, a partir del cuidado y la administración eficiente de insumos agrícolas.

**(Párrafo 5A)** Con el propósito de ampliar la definición y el uso del término de planta productora, es de tener en cuenta los siguientes elementos que para la NIC 41 no pueden ser consideradas como plantas productoras:

- a) Plantas cultivadas para ser cosechadas como productos agrícolas (por ejemplo, árboles cultivados para uso como madera); entre los cuales podemos mencionar: el cedro, laurel, pino, conacaste, roble y otros más, que de acuerdo con sus propiedades (flexibilidad, docilidad, densidad, belleza, calidad, resistencia), son los que más se utilizan para la obtención de madera.
- b) Plantas cultivadas para generar productos agrícolas cuando existe más de una probabilidad remota que la entidad cosechará también y venderá la planta como producto agrícola, de forma distinta a la venta incidental del producido del raleo y



poda (árboles que se cultivan por su fruto y madera); entre los cuales podemos mencionar el mango, el mamey, granada, y otros más, en el caso del mango su madera es utilizada para la elaboración de yugo para yuntas de bueyes, porque es liviana; en el caso del mamey la madera es de uso para pilares, vigas, elementos decorativos, postes de cerca ya que es bastante resistente a la descomposición; en el caso de la granada es utilizado para la elaboración de bastones y en artesanías; eso en lo relacionado al uso de la madera de cada ejemplo mencionado, sin embargo la entidad obtiene un producto agrícola de cada uno.

- c) Cosecha Anual (por ejemplo, maíz y trigo); en lo relacionado con el maíz, es considerado como un activo biológico eventual, por su rápido crecimiento y desarrollo.

**(Párrafo 5B)** Además de los elementos anteriores es necesario considerar que cuando las plantas productoras dejan de utilizarse para generar productos puede cortarse y venderse como raleos y podas, por ejemplo, para utilizarse como leña. Estas ventas del producido del raleo y podas no impedirían que la planta satisfaga la definición de una planta productora. Todos los mencionados en los párrafos anteriores que son utilizados para la obtención de un producto agrícola (fruto y madera), se pueden en su momento utilizarse para la venta y preparación de madera, siempre y cuando la entidad considere que no seguirá obteniendo beneficios económicos futuros con relación a la planta.

**(Párrafo 5C)** Además los productos que se desarrollan en plantas productoras son activos biológicos. Dentro de estos podemos mencionar la palmera de coco, en el cual su producto el coco puede ser utilizado como semilla para la generación de un nuevo activo biológico.

**Producto Agrícola**, es el producto ya recolectado procedente de los activos biológicos de la entidad. Tal como se ha podido observar en las tablas que presenta el párrafo 4 de la norma y el aporta en la guía, podemos ilustrar más series de productos agrícolas que provienen de la gran variedad de activos biológicos y las plantas productoras, por ejemplo: la gran

variedad de productos bajo tierra que existen como las papas, yucas, rábanos, zanahorias, además de los tomates, cebolla y más productos que se obtienen de la actividad agrícola.

**Transformación Biológica**, comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

**(Párrafo 7)** La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados que se ejemplifican posteriormente:

- a) Cambios en los activos, a través de:
  - i. Crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta),
  - ii. Degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta).
  - iii. Procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales).

En lo relacionado con el animal, se puede observar con facilidad el crecimiento, degradación y la procreación, esto como resultado del ciclo natural de vida y la alimentación que reciben, por eso es importante que la entidad prevenga las condiciones de acuerdo al cambio en el que se encuentre el activo biológico. La procreación a la entidad le genera un margen de ganancia o pérdida que más adelante abordarnos.

En el caso de las plantas, el crecimiento y degradación tienen una relación directa con el nivel de producción y calidad de los productos agrícolas en los cultivos. La entidad debe de medir en la etapa que se encuentra el cultivo para así poder utilizar los fertilizantes y otros, que le permitan mantener en buenas condiciones el cultivo. En lo referido a la procreación de las plantas, así como en los animales la entidad tendrá un margen de ganancia o pérdida producto de la obtención de una planta adicional a la que se ha cultivado, un ejemplo podría ser las plantaciones de plátano, en la cual una mata de plátano al llegar a la etapa de

maduración en su alrededor crecen alejados de la base de la planta, los brotes o hijos.

b) Obtención de productos agrícolas, tales como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

**(Párrafo 8)** Además de las definiciones que la NIC 41 plantea, es importante conocer el significado de los siguientes términos que son de igual importancia en el desarrollo de la Norma:

**Importe en Libros**, es el importe por el que un activo se reconoce en el Estado de Situación Financiera. En el caso del activo biológico el importe en libros podrá reflejar su valor a partir de como se ha reconocido inicialmente: valor razonable o al costo, los criterios que deben de cumplir para ser reconocido a valor razonable y al costo lo abordaremos más adelante.

**Valor razonable**, es el precio que se recibiría por la venta de un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.

**Subvenciones**, que según el párrafo 3 de la NIC 20 es, ayuda gubernamental en forma de transferencia de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad.

Las subvenciones en la actividad agrícola tienen un tratamiento contable a partir de su medición, ya sea a valor razonable menos los costos de venta o al costo, además es de recordar que las subvenciones que otorga el gobierno puede requerirle a la empresa el cumplimiento de condiciones, que están relacionadas con la actividad agrícola.

Podemos citar el siguiente ejemplo, el cual desarrollaremos más adelante: ***El gobierno de la República de El Salvador mediante decreto ejecutivo, otorgará una subvención monetaria a partir del rango de producción esperada, con el propósito de mantener el precio de la azúcar al alcance de la población, contemplando en el mismo decreto que las entidades que se dispongan a gozar de dicha subvención deberán presentar un informe mensual de los costos de producción agrícola.***

#### IV. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN

**(Párrafo 10)** Para iniciar debemos de tomar en cuenta un concepto de reconocimiento: es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales. Así como también un concepto de medición el cual, es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance y el estado de resultados.

Lo primero en abordar es el reconocimiento del activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:

- a) La entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados; dentro de esto podemos mencionar aquellos activos biológicos destinados a la obtención de un producto agrícola, por ejemplo, la entidad que posee ganado y se dedica a la producción agrícola, tiene el control de la alimentación, vitaminas y otros que son necesarios para la obtención del producto agrícola como lo es la leche.

Para la ilustración de lo anterior:

***La Sociedad ZUZARETA, S.A. de C.V., se dedica a la actividad económica “Cría de Ganado Bovino y producción de Leche y sus derivados”, categorizado por la DGII como “Mediano Contribuyente”, nos presenta el siguiente detalle de inventario, y nos pide elaborar los registros contables.***

<b>Detalle de Inventario al 01 de febrero del 2016.</b>			
<b>Cant.</b>	<b>Descripción de Producto</b>	<b>Precio Unitario</b>	<b>Total</b>
10	Antrack, 100ml	\$ 6.00	\$ 60.00
10	Catosal 100ml	\$ 22.50	\$ 225.00
5	Garrapaticida	\$ 5.50	\$ 27.50
500	Concentrado Super Lechero, qq	\$ 23.00	\$ 11,500.00
<b>Total</b>			<b>\$ 11,812.50</b>

**01 de Febrero. Se efectúa la requisición quincenal de concentrado súper lechero en un 20% y también se aplican las vitaminas y desparasitante, para las 25 vacas destinadas para la producción de leche.**

Para poder realizar el registro contable de la requisición, es necesario realizar los cálculos correspondientes a cada insumo a través de las fórmulas presentadas y además usando la información de inventario proporcionado por la sociedad:

**Cantidad de insumos requeridos = (Total de Existencia x % Requerido)**

**Valor de insumos requeridos = Cantidad de insumos requeridos x Precio Unitario**

**Cálculos:**

<p><i>Insumo: <b>Antrack 100ml.</b></i></p> <p><i>CIR= 10 x 20% = 2 Antrack 100ml</i></p> <p><i>VIR= 2 x \$ 6.00 = <u>\$ 12.00</u></i></p>	<p><i>Insumo: <b>Catosal 100ml.</b></i></p> <p><i>CIR= 10 x 20% = 2 Catosal 100ml</i></p> <p><i>VIR= 2 x \$ 22.50 = <u>\$ 45.00</u></i></p>
<p><i>Insumo: <b>Garrapaticida</b></i></p> <p><i>CIR= 5 x 20% = 1 Garrapaticida</i></p> <p><i>VIR= 1 x \$ 5.50 = <u>\$ 5.50</u></i></p>	<p><i>Insumo: <b>Concentrado Super Lechero qq.</b></i></p> <p><i>CIR= 500 x 20% = 100 qq Concentrado</i></p> <p><i>VIR= 100 x \$ 23.00 = <u>\$ 2300.00</u></i></p>

Luego de realizar los cálculos, hacemos el siguiente registro contable:

<b>Partida N°1</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Costos de explotación ganadera</u></b>		\$ 2,362.50	
Departamento de Producción de Leche			
Concentrado Super Lechero	\$ 2,300.00		
Antrack 100ml	\$12.00		
Catosal 100ml	\$45.00		
Garrapaticida	\$5.50		
<b><u>Inventario de Insumos</u></b>			\$ 2,362.50
Concentrado Super Lechero	\$ 2,300.00		
Antrack 100ml	\$12.00		
Catosal 100ml	\$45.00		
Garrapaticida	\$5.50		
<b>Por requisición de concentrado, vitaminas y desparasitantes</b>			

Estos son ejemplos de los costos que incurre la sociedad para la obtención de la leche.

**29 de Febrero. Se obtuvieron 15 botellas de leche diarias por vaca, de las cuales el 75% son vendidas a La Lactosa, S.A gran contribuyente a \$0.50 +IVA c/ botella. Y lo demás se vendió a consumidores finales a \$0.75 c/botella.**

Antes de realizar la venta es necesario hacer el registro del costo total de la producción de la leche, de las 25 vacas que posee la sociedad, el cual presentamos a continuación:

<b><u>Producción y Costo de Leche</u></b>
Cantidad de Vacas: 25 Vacas
Producción Unitaria Diaria: 15 Botellas
Producción Unitaria Semanal: 105 Botellas (15 Botellas * 7 días)

Producción Unitaria Mensual: 435 Botellas (15 Botellas * 29 días)
<b>Producción Total Mensual: <u>10,875 Botellas</u> (435 Botellas * 25 Vacas)</b>
<b>Costo Total: \$ 5,509.17</b>
<b>Costo Unitario por Botella: <u>\$ 0.51</u> (\$5,509.17 / 10,875 Botellas)</b>

A continuación, hacemos el registro del costo de la leche:

<b>Partida N°2</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Inventario</u></b>		\$ 5,509.17	
Leche			
<b><u>Costos de explotación ganadera</u></b>			\$ 5,509.17
<b>Por el registro del costo de la leche.</b>			

Es de recordar que en la cuenta Costos de Explotación Ganadera están incluidas todos aquellos sucesos económicos que tienen relación con la producción de la leche, tales como concentrado, vitaminas, energía eléctrica, agotamiento, mano de obra relacionada con el cuidado del ganado, y otros más.

Luego de la determinación del costo podemos realizar las ventas a las entidades mencionadas, por lo que haremos los cálculos correspondientes:

<b>Venta a LACTOSA, S.A. de C.V.</b>	<b>Venta a Consumidores Finales</b>
Porcentaje de Venta de Producción: 75%	Porcentaje de Venta de Producción: 25%
Precio de Venta: \$0.50 más IVA	Precio de Venta: \$0.75 IVA incluido
Venta Total: 8,156 (10,875 * 75%)	Venta Total: 2,719 (10,875 * 25%)

Venta en dólares: \$ 4,078.00 más IVA (8,156 * \$ 0.50)	Venta en dólares: \$ 2,039.25 IVA incluido (2,719 * \$ 0.75)
IVA: \$ 530.14	IVA: \$ 234.60
Venta de Leche: \$ 4,078.00	Venta de Leche: \$ 1,804.65
IVA Retenido: \$ 40.78(*)	

*(\*) Art.162 Código Tributario: Todos los sujetos pasivos que conforme a la clasificación efectuada por la Administración Tributaria ostenten la categoría de grandes contribuyentes y que adquieran bienes inmuebles corporales o sean prestatarios o beneficiarios de servicios de otros contribuyentes que no pertenezcan a esa clasificación, deberán retener en concepto de anticipo del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios el uno por ciento sobre el precio de venta de los bienes transferidos...*

Luego de realizar los cálculos, hacemos el siguiente registro contable:

<b>Partida N°3</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Efectivo y equivalentes</u></b>		\$ 6,606.61	
Caja General			
<b><u>Retención IVA</u></b>		\$ 40.78	
<b><u>Costo de Venta</u></b>		\$ 5,509.17	
Leche			
<b><u>Inventario</u></b>			\$ 5,509.17
Leche			
<b><u>Débito Fiscal IVA</u></b>			\$ 764.74
<b><u>Venta</u></b>			\$ 5,882.65
Venta a LACTOSA, S.A. DE C.V.	\$ 4,078.00		
Venta a Consumidores Finales	\$ 1,804.65		
<b>Por la venta de la Producción de Leche Mensual.</b>			



**(Nota explicativa)** A partir de los cálculos y registros contables se ha podido observar que la entidad ha controlado el resultado de los hechos económicos que se han desarrollado. Por lo tanto, se cumple con uno de los criterios establecidos en el párrafo 10 para ser reconocido como un activo biológico y estar bajo el alcance de la Norma en estudio.

- b) Sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; en ese sentido podemos mencionar el cultivo de la caña de azúcar, el cual, por su categoría de cultivo semi-permanente, obliga a la entidad a reconocer las etapas en su crecimiento hasta llegar a la madurez, que es la que permite la obtención de beneficios económicos, a través de la cosecha del producto agrícola, caña de azúcar.

Para la ilustración de lo anterior:

***La Sociedad Olivares Meza, S.A. de C.V., se dedica a la actividad económica “Cultivo de Caña”, categorizado por la DGII como “Mediano Contribuyente”, nos presenta el siguiente detalle de inventario, y nos pide elaborar los registros contables que se presentan posterior.***

Detalle de Inventario al 19 de febrero del 2016.							
Cant.	Descripción de Producto	Precio Unitario	Crecimiento (60%)*		Plantación (40%)		Total
			Cant.	Sub Total	Cant.	Sub-Total	
10	Esqueje	\$35		\$350.00			\$ 350.00
300	Herbicidas	\$ 76.59	180	\$ 13,786.20	120	\$ 9,190.80	\$ 22,977.00
150	Insecticidas	\$ 81.50	90	\$ 7,335.00	60	\$ 4,890.00	\$ 12,225.00
200	Fertilizante	\$ 80.00	120	\$ 9,600.00	80	\$ 6,400	\$ 16,000.00
<b>Total</b>				<b>\$31,071.20</b>		<b>\$20,480.80</b>	<b>\$ 51,552.00</b>

Se capitaliza el IVA durante la etapa de crecimiento y desarrollo del cultivo semipermanente, esto a partir de una analogía de la NIC 41 y la NIC 16 en su párrafo 16 *Componentes del Costo*, hasta que cumpla con lo establecido en el párrafo 20: *...terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y las condiciones necesarias para operar...*

**Febrero 19. Se inicia la preparación del terreno y la siembra, por lo que se requiere: el 100% de esqueje, el 20% de herbicidas, el 20% el fertilizante y el 60% del insecticida. Además, se cancela a 35 trabajadores a \$5 que inician la preparación de la tierra en los próximos 3 días, por lo que se le cancela en efectivo.**

Para poder realizar el registro contable de la preparación, es necesario realizar los cálculos correspondientes a cada insumo usando la información de inventario proporcionado por la sociedad:

**Cálculos:**

<p><i>Insumo: <b>Esqueje</b></i></p> <p><math>CIR= 10 \times 100\% = 10tn</math></p> <p><math>VIR= 10 \times \\$ 35.00 = \underline{\\$ 350.00}</math></p>	<p><i>Insumo: <b>Herbicidas</b></i></p> <p><math>CIR= 300 \times 20\% = 60qq</math></p> <p><math>VIR= 60 \times \\$ 76.59 = \underline{\\$ 4,595.40}</math></p>
<p><i>Insumo: <b>Insecticidas</b></i></p> <p><math>CIR= 150 \times 60\% = 90qq</math></p> <p><math>VIR= 90 \times \\$ 81.50 = \underline{\\$ 6,520.00}</math></p>	<p><i>Insumo: <b>Fertilizante</b></i></p> <p><math>CIR= 200 \times 20\% = 60qq</math></p> <p><math>VIR= 40 \times \\$ 80.00 = \underline{\\$ 3,200.00}</math></p>

Luego de realizar los cálculos, hacemos el siguiente registro contable:

<b>Partida N°4</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Activo Biológico</u></b>		\$ 15,190.40	
Cultivo en proceso			
Caña de Azúcar			
Mano de Obra	\$525.00		
Esqueje	\$ 350.00		
Herbicidas	\$ 4,595.40		
Insecticida	\$ 6,520.00		
Fertilizante	\$ 3,200.00		
<b><u>Efectivo y Equivalente</u></b>			\$ 525.00
Caja General			
<b><u>Inventario de insumos</u></b>			\$ 14,665.40
Esqueje	\$ 350.00		
Herbicidas	\$ 4,595.40		
Insecticida	\$ 6,520.00		
Fertilizante	\$ 3,200.00		
<b>Inicio de preparación del terreno y la siembra.</b>			

**Marzo 3. Se finaliza la etapa de Crecimiento y Desarrollo de la caña este mismo día se canceló \$500.00 con cheque por la revisión y evaluación del cultivo.**

La persona responsable de la revisión es una persona natural no contribuyente, por lo tanto, la sociedad está en la obligación de retener de su pago el 10% en concepto de anticipo a impuesto sobre la renta, esto con base al art. 156 del Código Tributario **Retención por prestaciones de servicios.**

<b>Partida N°5</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Activo Biológico</u></b>		\$ 500.00	
Cultivo en proceso			
Caña de Azúcar			
Revisión de Cultivo			
<b><u>Efectivo y equivalentes</u></b>			\$ 450.00
Bancos			
<b><u>Retenciones Legales</u></b>			\$ 50.00
Impuesto sobre la Renta 10%			
<b>Se cancela la revisión y evaluación del cultivo.</b>			

Luego del registro del hecho económico, revisión y evaluación del cultivo, realizaremos el traslado del cultivo, que se encuentra en lo corriente hacia lo no corriente, ya que a partir de este momento adquiere el carácter de cultivo semi-permanente:

<b>Partida N°6</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Activo Biológico (*)</u></b>		\$ 15,690.40	
Cultivo Semi-Permanente			
Caña de Azúcar			
<b><u>Activo Biológico</u></b>			\$ 15,640.40
Cultivo en proceso			
Caña de Azúcar			
<b>Por la finalización de la etapa de crecimiento y desarrollo</b>			

***(\*) Es de considerar que el registro es un movimiento de activo corriente (abonado) a activo no corriente (cargado), esto como resultado de la finalización de la etapa de crecimiento del cultivo.***

Y así sucesivamente se va efectuando el registro de los hechos económicos que se van originando en cada fase del cultivo, que va desde la germinación y crecimiento hasta la fase de maduración, la cual pasa por la fase de ahijamiento y el gran crecimiento.

En ese sentido la entidad obtiene los beneficios económicos hasta el punto de cosecha, es necesario que transcurra aproximadamente 270 días lo equivalente a 9 meses para la obtención de la primera cosecha de caña de azúcar.

Antes de realizar el reconocimiento de inventario de caña de azúcar realizaremos un registro contable en el que se vea reflejado uno de los hechos económicos que se considera un costo de producción agrícola:

***Diciembre 15. La entidad procede al pago de la zafra la cual se realizará en los siguientes 5 días, por un total de \$6,000. Además, se efectuó el pago de cargado realizado 60 trabajadores eventuales durante los 5 días a \$10.00 el día sumando un total de \$3,000.00***

Es muy importante saber que uno de los últimos costos que la entidad incurrirá es el pago de la zafra, en tal sentido el cargado es considerado un gasto de venta, ya que consiste en el traslado del inventario a las bodegas.

Con la información anterior realizamos el siguiente registro contable:

Tomando en cuenta con lo regulado en el art. 156 del Código Tributario en su cuarto inciso: *No estarán sujetas a la retención establecida en este artículo, las remuneraciones de carácter temporal o eventual que obtengan las personas naturales por la recolección de productos agrícolas de temporada.* A partir de lo planteado, únicamente haremos la retención del 10% al personal encargado de realizar la actividad de cargado, debido a que no tiene relación con la recolección del producto agrícola caña.

<b>Partida N°7</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>		\$ 6,000.00	
Zafra			
<b><u>Gasto de Venta</u></b>		\$ 3,000.00	
Cargado			
<b><u>Efectivo y Equivalentes</u></b>			\$ 8,700.00
Caja General			
<b><u>Retenciones Legales</u></b>			\$ 300.00
Impuesto sobre la renta 10%			
<b>Pago de mano de obra por corta de caña de azúcar.</b>			

Luego del pago de la zafra, la entidad podrá hacer el reconocimiento de inventario de caña de azúcar, siempre y cuando se haya realizado los registros especiales como el de agotamiento. Para poder realizar el agotamiento, la entidad debe de definir la vida útil al cultivo, tomando como parámetro lo regulado en el artículo 30 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en este caso la sociedad, por analogía le otorga una vida útil de 5 años, el término porcentual un 20% por producción anual. En ese sentido es necesario conocer el valor en libro de la plantación de caña de azúcar, en el caso de Olivares Meza, S.A. de C.V, la plantación de caña de azúcar tiene un valor en libro de \$ 15,690.40, por lo que:

<b>Agotamiento</b>
Valor en Libro de Plantación de Café: \$ 15,690.40
Porcentaje Anual de Agotamiento: 20%
Agotamiento = Valor en libro x Porcentaje anual
<b>Agotamiento = \$ 15,690.40 x 20% = \$ 3,138.08</b>

A partir de la información anterior, realizamos el registro del agotamiento:

<b>Partida N°8</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>		\$ 3,138.08	
Agotamiento			
<b><u>Agotamiento Acumulado (R)</u></b>			\$ 3,138.08
<b>Por el registro del agotamiento</b>			

Luego de realizar el registro del agotamiento, podemos realizar el reconocimiento de inventario de caña de azúcar, que a la fecha tiene acumulado un costo total de \$32,204.64, como se ha dicho anteriormente este valor contiene mano de obra, requisición de insumos agrícolas, agotamiento y más:

<b>Partida N°9</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Inventario</u></b>		\$ 32,204.64	
Inventario de Caña de Azúcar			
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>			\$ 32,204.64
Caña de azúcar			
<b>Por el reconocimiento de inventario de caña de azúcar.</b>			

A partir de ese momento la caña recibe un proceso de transformación para llegar al producto terminado vendido al público, pero ese proceso ya no está en el alcance de la Norma en estudio, sino en el alcance de la NIC 2: Inventarios, pero la entidad también tiene la opción de realizar la venta del inventario en ese momento, por lo cual el registro contable que se realizará es el siguiente:

**La Sociedad Olivares Meza, S.A. de C.V., realiza la venta de la producción a Ingenio Chaparrastique quien es categorizado como gran contribuyente, a un 75% sobre el costo de inventario reconocido en la producción.**

<b>Cálculo de Venta Total</b>	
Inventario:	\$ 32,204.64
% sobre inventario:	75%
\$ sobre inventario:	\$ 24,153.48 (\$32,204.64 x 75%)
<b>Venta Total:</b>	<b>\$ 56,358.12</b>

<b>Partida N°10</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Efectivo y Equivalentes</u></b>		\$ 63,121.10	
Caja			
<b><u>Costo de Venta</u></b>		\$ 32,204.64	
Caña de Azúcar			
<b><u>Impuesto por Recuperar</u></b>		\$ 563.58	
IVA 1%			
<b><u>Débito Fiscal IVA</u></b>			\$ 7,326.56
<b><u>Ventas</u></b>			\$ 56,358.12
Caña de Azúcar			
<b><u>Inventario</u></b>			\$ 32,204.64
Inventario de Productos Agrícolas			
Caña de Azúcar			
<b>Por la Venta de la producción de la caña de azúcar.</b>			



**(Nota explicativa)** Con las actividades desarrolladas por la sociedad Olivares Meza, S.A. de C.V., se ha podido observar el cumplimiento del requisito establecido en el párrafo 10 de la Norma en Estudio en lo relacionado a la obtención de beneficios económicos futuros asociados para poder ser reconocido como activo biológico, debido a que la inversión en la siembra, y todas las etapas de crecimiento y desarrollo, hasta el punto en el que activo se encuentra listo para la producción le garantizan a la entidad la obtención de cosechas futuras las cuales podrá hacer efectiva cuando llegue el momento.

- c) El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable. En lo relacionado a este criterio para el reconocimiento de un activo biológico, es necesario que cumplan cierta característica esencial para poder lograr el reconocimiento a valor razonable y es que tenga un mercado activo, para el caso de los cultivos no es muy fiable el reconocimiento a valor razonable, ya que no poseen un mercado activo como tal, únicamente sus productos agrícolas tienen un mercado activo.

En el caso de los activos biológicos, como el ganado, el porcino y el caprino, pueden reconocerse a valor razonable por cumplir la característica de poseer un mercado activo.

Además, es de recordar que al momento del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta pueden surgir una ganancia o pérdida que deberán incluirse en el resultado neto del período en el que aparezca.

Lo anterior lo podemos ejemplificar en dos vías, en lo de un activo biológico agrícola y ganadero, en ese sentido podemos observar que producto de la transformación biológica los cultivos frecuentemente tienen una etapa de ahijamiento, etapa en la cual se da el brote de nuevos cultivos, pero por ser un activo adherido a la tierra, el valor razonable es determinado como activo combinado, el cual abordaremos más adelante; continuando con la ejemplificación, el nacimiento de terneros, el cual producto de las transformaciones biológicas existe una acumulación de costos que la entidad ha incurrido para el nacimiento del activo. Para la ilustración de lo anterior, retomamos la sociedad presentado en el primer caso:

**La Sociedad ZUZARETA, S.A. de C.V., se dedica a la actividad económica “Cría de Ganado Bovino y producción de Leche y sus derivados”, categorizado por la DGII como “Mediano Contribuyente”, nos presenta el siguiente detalle de inventario, y nos pide elaborar los registros contables.**

<b>Detalle de Inventario al 01 de marzo del 2016.</b>			
<b>Cant.</b>	<b>Descripción de Producto</b>	<b>Precio Unitario</b>	<b>Total</b>
5	Antrack, 100ml	\$ 6.00	\$ 30.00
20	Catosal 100ml	\$ 22.50	\$ 450.00
3	Garrapaticida	\$ 5.50	\$ 16.50
25	Sal, qq	\$ 15.00	\$ 375.00
200	Silo, qq	\$ 5.00	\$ 1,000.00
100	Concentrado Super Lechero, qq	\$ 23.00	\$ 2,300.00
<b>Total</b>			<b>\$ 4,171.50</b>

**Es de aclarar que existe una gran variedad de insumos que las entidades con las actividades ganaderas hacen uso, medicamentos, concentrado, y más, incluso el uso de otros insumos de origen casero, pero que la entidad debe contar en su inventario.**

**Marzo 01. Se requiere el 40% concentrado Súper lechero para ganado por parir.**

Para poder realizar el registro contable de la requisición, es necesario realizar los cálculos correspondientes a través de las fórmulas presentadas y además usando la información de inventario proporcionado por la sociedad:

**Cálculos:**

**Insumo: Concentrado Super Lechero qq.**

$CIR = 100 \times 40\% = 40 \text{ qq Concentrado}$

$VIR = 40 \times \$ 23.00 = \underline{\underline{\$ 920.00}}$

Luego de realizar los cálculos, hacemos el siguiente registro contable:

<b>Partida N°11</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Costos de Explotación Ganadera</u></b>		\$ 920.00	
Concentrado súper lechero			
<b><u>Inventario de Insumos</u></b>			\$ 920.00
Concentrado súper lechero			
<b>Por la requisición de concentrado para las vacas por parir.</b>			

**(Párrafo 26)** A la fecha de nacimiento del 28 de diciembre, tenían un costo acumulado de \$ 1,000.00, resultado de las requisiciones de concentrados, melazas y otros costos más. A la fecha de nacimiento. El precio en el mercado de los terneros era de \$ 80.00 cada uno, por lo que la entidad hace el reconocimiento inicial de las 8 terneras y 7 terneros a valor razonable, resultando una ganancia \$ 200.00, que se puede ver en la siguiente transacción:

<b>Partida N°12</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Activo Biológico</u></b>		\$ 1,200.00	
Ganado en Crecimiento			
Destinados para la venta	\$ 560.00		
Destinados para la producción	\$ 640.00		
<b><u>Costos de Explotación Ganadera</u></b>			\$ 1,000.00
<b><u>Otros ingresos</u></b>			\$ 200.00
Ganancia no realizada (*)			
<b>Por el nacimiento de los terneros y terneras.</b>			

(\*) A partir de una analogía, la pérdida es considerada un gasto no deducible para la empresa, la ganancia sería una renta no gravada.

**(Párrafo 27)** En otro caso si a la fecha de nacimiento, el valor en el mercado los terneros fuera de \$ 50.00 cada uno, y las terneras un valor de \$ 65.00, la entidad hace el reconocimiento inicial de los 8 terneras y 7 terneros a valor razonable, resultando una pérdida de \$ 130.00, que se puede ver en la siguiente transacción:

<b>Partida N°13</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Activo Biológico</u></b>		\$ 870.00	
Ganado en Crecimiento			
Destinados para la venta	\$ 350.00		
Destinados para la producción	\$ 520.00		
<b><u>Otros Gastos</u></b>		\$ 130.00	
Pérdida no realizada (*)			
<b><u>Costos de Explotación Ganadera</u></b>			\$ 1,000.00
<b>Por el nacimiento de los terneros y terneras.</b>			

(\*) De acuerdo con el art. 29-A en su numeral 22 es un Gasto No Deducible

Ampliando los casos en los que puede surgir una pérdida en el momento del nacimiento es el siguiente: Si a la fecha de nacimiento, en el mercado los terneros tuvieran un valor razonable de \$ 50.00 cada uno, y las terneras un valor de \$ 65.00, la entidad hace el reconocimiento inicial de los 8 terneras y 7 terneros a valor razonable, pero durante el nacimiento se da el fallecimiento de un ternero y dos ternera, resulta para la entidad una pérdida de \$ 310.00, que se puede ver en la siguiente transacción:

<b>Partida N°14</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Activo Biológico</u></b>		\$ 690.00	
Ganado en Crecimiento			
Destinados para la venta	\$ 300.00		
Destinados para la producción	\$ 390.00		
<b><u>Otros Gastos</u></b>		\$ 310.00	
Pérdida no realizada			
<b><u>Costos de Explotación Ganadera</u></b>			\$ 1,000.00
<b>Por el nacimiento de los terneros y terneras.</b>			

Otra alternativa que la entidad podría tomar en cuenta en el momento en que ocurra un hecho como el descrito anteriormente y tomando en cuenta lo que la Norma regula es: el reconocimiento al costo de los activos biológicos:

<b>Partida N°15</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Activo Biológico</u></b>		\$ 1,000.00	
Ganado en Crecimiento			
Destinados para la venta	\$ 500.00		
Destinados para la producción	\$ 500.00		
<b><u>Costos de Explotación Ganadera</u></b>			\$ 1,000.00
<b>Por el nacimiento de los terneros y terneras.</b>			

Con el reconocimiento al costo del activo biológico, cada ternero tendría un valor de \$83.33 un precio que está por encima del valor en el mercado, pero con esto la entidad podrá recuperar los costos por el siniestro.

**(Párrafo 11)** Esos son ejemplos en lo relacionado al reconocimiento inicial a valor razonable y las posibilidades que resultado de ello la entidad obtenga ganancia o pérdida, es de considerar que por ser ejemplos de nacimiento no incluyen costos de venta, sin embargo existe una necesidad por parte de la entidad de incurrir en algunos costos de índole administrativos, derivados del nacimiento de terneros, en este caso, ya que es necesario que la entidad reconozca la propiedad legal del ganado a través de los diferente medios (marcado con hierro, o aretes) a partir de sus atributos físicos, en ese sentido presentamos los papeles necesarios para que la entidad pueda legitimar la propiedad del ganado recién nacido.

**(Párrafo 12, 30)** Continuando con el reconocimiento y la medición, existe una excepción para que los activos biológicos no puedan reconocerse al momento inicial como al final del período en el que se informa, es cuando en el momento del reconocimiento inicial no estén disponibles precios cotizados de mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras mediciones alternativas del valor razonable. Es en estos casos que el activo biológico puede ser medido a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor, lo cual es muy frecuente en el manejo contable de los cultivos, por la carencia de un mercado activo su medición es al costo.

Una vez que el valor razonable de estos activos biológicos pase a medirse de forma fiable, la entidad debe de medirlos a su valor razonable menos los costos de venta. Con la aplicación del cambio en la medición del activo biológico, se nos puede presentar una ganancia o pérdida, debido a que la acumulación de costos puede superar el valor razonable que se determine a partir de los indicadores macroeconómicos.

Es de recordar que la entidad, en su actividad agrícola, puede dedicarse a la venta de los mismos, por lo tanto, para que se de esa clasificación debe de cumplirse con los criterios que

se encuentran en la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, el cual uno de ellos es que la entidad puede medir con fiabilidad el activo a valor razonable.

**(Párrafo 31)** Lo anterior solo puede ser rechazado al momento del reconocimiento inicial. Debido a que si la entidad hubiere medido previamente el activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta continuará haciéndolo así hasta el momento de su disposición. En todos los casos en el punto de cosecha o recolección, la entidad debe medir los productos agrícolas a su valor razonable menos los costos de venta, esto porque en el punto señalado (cosecha o recolección), la entidad puede medir siempre de forma fiable su valor razonable debido a que existe un mercado de activos.

**(Párrafo 13)** Como se ha mencionado anteriormente en los productos cosechados o recolectados que procedan del activo biológico de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta, esto quiere decir que tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplica la NIC 2 *Inventarios*, u otra norma que sea de aplicación, que todo caso le permita a la entidad la transformación de ese producto agrícola en un producto disponible para la venta, considerando si es un proceso agroindustrial.

**(Párrafo 15, 41, 42 y 43)** En ese sentido la medición del valor razonable de un activo biológico o producto agrícola puede verse facilitada al agrupar de acuerdo a con sus atributos más significativos, como por ejemplo en el relacionado con el activo biológicos, la edad, en ese sentido la entidad puede segmentar el terreno, de acuerdo con la edad del cultivo en lotes y de esa manera presentar la información en los libros auxiliares y a través de una nota narrativa o cuantitativa en los estados financieros, esto ya que dentro de la información a revelar en su aspecto general, le permite a la entidad presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.

En lo relacionado a la clasificación en grupo de los productos agrícolas, puede ser a partir de la calidad, esto a partir de la agrupación de los activos biológicos, en el sentido que la calidad del producto agrícola tiene una relación directa con la edad de activo biológico; para

los productos agrícolas no es necesario presentar una descripción de la agrupación, esto porque como se sabe la medición a valor razonable se determina en el punto de cosecha, pero lo siguiente ya no está en el alcance de esta norma, por lo tanto al momento que la entidad se disponga a revelar la información, estos productos agrícolas ya se encontrarán en el inventario de productos agrícolas de la entidad.

**(Párrafo 16)** A menudo, las entidades realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura.

A continuación, se presenta un contrato de la venta futura de la producción de un cultivo de caña de azúcar:



**NOSOTROS: LUIS ERNESTO ALVAREZ MEMBREÑO**, de treinta y nueve años de edad, comerciante, del domicilio de Corinto, departamento de Morazán, portador de mi Documento Único de Identidad número cero tres millones seiscientos cuarenta y nueve mil cuatrocientos noventa y tres - seis y con Tarjeta de Identificación Tributaria número un mil trescientos tres –doscientos setenta mil setecientos setenta y siete- ciento dos- ocho, y **FERNANDO ARNOLDO RAMIREZ**, de treinta y ocho años de edad, ayudante de enderezado y pintura, del domicilio de San Miguel, Departamento de San Miguel, portador de su Documento Único de Identidad Número: cero un millón ciento noventa y dos mil ciento setenta y ocho- cero, con Número de Identificación Tributaria: un mil trescientos tres- ciento cincuenta mil seiscientos setenta y ocho- ciento dos- nueve; **OTORGAMOS:** I) Que el primero es dueño y actual poseedor de una propiedad ubicada en el Cantón San Felipe, de la ciudad de Corinto, Departamento de Morazán, el cual es de tres manzana, en dicho inmueble se cultivará caña de azúcar.- II) Que por el plazo de nueve meses a partir de la fecha dicho cultivo estará en punto de cosecha, razón por la cual en este acto, está en etapa de crecimiento, para lo cual, vendo dicha cosecha al señor **FERNANDO ARNOLDO RAMIREZ**, en su totalidad, haciéndose responsable para los costos de transformación. III) Que por el precio de **NUEVE MIL DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA**, que declaro que recibiré de parte del señor **FERNANDO ARNOLDO RAMIREZ** por la producción aproximada de **TRES TONELADAS** valoradas a **TRES MIL DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA** cada tonelada, entregando materialmente el dinero hasta que se cumpla el plazo de la cosecha. IV) Por su parte el comprador **FERNANDO ARNOLDO RAMIREZ**, aceptará la venta del cultivo que en este acto se le hace. IV) Ambos contratantes por los efectos d)legales de este instrumento señalamos como domicilio especial el de esta ciudad, a cuyos tribunales nos sometemos en caso de acción judicial.-Así nos expresamos ratificando en todas sus partes el contenido del presente contrato en fe de lo cual firmamos en la ciudad de Corinto, Departamento de Morazán a los dieciocho días del mes de febrero del año dos mil dieciséis.-

En la ciudad de Corinto, Departamento de Morazán, a las siete horas del día dieciocho de febrero del año dos mil dieciséis.- Ante Mí **ROBERTO DE JESUS BAIRES BENITEZ**, Notario, del domicilio de San Miguel, comparecen los señores: **LUIS ERNESTO ALVAREZ MEMBREÑO**, de treinta y nueve años de edad, comerciante, del domicilio de Corinto, departamento de Morazán, a quien conozco y además identifico en legal forma por medio de su Documento Único de Identidad número cero tres millones seiscientos cuarenta y nueve mil cuatrocientos noventa y

tres - seis y con Tarjeta de Identificación Tributaria número un mil trescientos tres – doscientos setenta mil setecientos setenta y siete- ciento dos- ocho, y **FERNANDO ARNOLDO RAMIREZ**, de treinta y ocho años de edad, ayudante de enderezado y pintura, del domicilio de San Miguel, Departamento de San Miguel, a quien también conozco y además identifiqué en legal forma por medio de su Documento Único de Identidad Número: cero un millón ciento noventa y dos mil ciento setenta y ochocero, con Número de Identificación Tributaria: un mil trescientos tres- ciento cincuenta mil seiscientos setenta y ocho- ciento dos- nueve, y **ME DICEN**: Que reconocen como suyas las firmas que calzan el anterior documento, por haberlas puesto de sus puños y letras en mi presencia así mismo reconocen la futura venta que el primero le hace al segundo de la cosecha de un cultivo de caña de azúcar, ya que es dueño y actual poseedor de una propiedad ubicada en el Cantón San Felipe, de la ciudad de Corinto, Departamento de Morazán, el cual es de tres manzanas, en dicho inmueble se está cultivando la caña de azúcar.- II) Que por el plazo de nueve meses a partir de la fecha dicho cultivo estará en punto de cosecha, razón por la cual en este acto, está en etapa de crecimiento, para lo cual, vendo dicha cosecha al señor **FERNANDO ARNOLDO RAMIREZ**, en su totalidad, haciéndose responsable para los costos de transformación. III) Que por el precio de **NUEVE MIL DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA**, que declaro que recibiré de parte del señor **FERNANDO ARNOLDO RAMIREZ** por la producción aproximada de **TRES TONELADAS** valoradas a **TRES MIL DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA** cada tonelada, entregando materialmente el dinero hasta que se cumpla el plazo de la cosecha. IV) Por su parte el comprador **FERNANDO ARNOLDO RAMIREZ**, aceptará la venta del cultivo que en este acto se le hace...- Yo el Notario **DOY FE**: Que las firmas puestas por los comparecientes son **AUTENTICAS** a quienes expliqué, los efectos legales de esta acta notarial que consta de una hoja y leída que le fue por mí, en un solo acto sin interrupción ratifican su contenido y firmamos.-**DOY FE. -**

**(Párrafo 16)** Como se puede observar en el contrato se estima una producción del cultivo de caña de azúcar así como un valor razonable aproximado, pero llegado el punto de la cosecha la entidad deberá reconocer la producción al precio del mercado en esa fecha ya que el valor razonable estimado en el contrato no es relevante a la hora de medir el producto agrícola porque el valor razonable pretende reflejar las condiciones corrientes de mercado, en el que los compradores y vendedores podrían acordar una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un

producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato que en algunos casos puede ser un contrato oneroso.

Al momento de celebrado el contrato, la entidad no realizará ningún registro contable, sino hasta el momento del punto de cosecha, donde medirá el producto agrícola al valor razonable de la fecha y posterior realizar la venta, en ese sentido la entidad deberá respetar lo pactado en el contrato, ya que de acuerdo a Código Civil los contratos son de estrictos cumplimiento y dentro del mismo contrato contempla las acciones judiciales que la entidad puede contraer por el incumplimiento de lo pactado en el contrato.

Por ejemplo, la entidad ha firmado un contrato en el cual estima un valor razonable de \$ 3,000.00 por cada tonelada, haciendo un total de \$ 9,000.00; pero llegado el momento de la cosecha el valor razonable del producto agrícola por tonelada es de \$3,500.00, haciendo un total de \$ 10,500.00.

Para ilustración de lo anterior, haremos el reconocimiento de inventario de producto agrícola:

<b>Partida N°16</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Inventario</u></b>		\$ 10,500.00	
Inventario de Productos Agrícolas			
Caña de Azúcar			
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>			\$ 8,660.75
Caña de Azúcar			
<b><u>Otros ingresos</u></b>			\$ 1,839.25
Ganancia no realizada			
<b>Por el reconocimiento del inventario de producto agrícola</b>			

Como sabemos la producción de la caña de azúcar implica algunos costos, que no son muy diferentes a lo que hemos planteado en el resto de casos, y en el caso que sean inferiores al valor razonable se puede reconocer una ganancia no realizada en el reconocimiento de inventario de producto agrícola.

A partir de este registro nos disponemos a realizar la venta de acuerdo con lo pactado en el contrato:

<b>Partida N°17</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Efectivo y Equivalentes</u></b>		\$ 10,170.00	
Caja			
<b><u>Costo de Venta</u></b>		\$ 10,500.00	
Caña de Azúcar			
<b><u>Débito Fiscal IVA</u></b>			\$1,170.00
<b><u>Ventas</u></b>			\$ 9,000.00
Caña de Azúcar			
<b><u>Inventario</u></b>			\$ 10,500.00
Inventario de Productos Agrícolas			
Caña de Azúcar			
<b>Por la Venta de la producción de la caña de azúcar.</b>			

En ese sentido, la entidad realiza la venta ordinaria de la producción a un valor inferior al costo en el inventario, pero es de tomar en cuenta que los costos incurridos durante la producción son inferiores al valor obtenido en la venta, en tal sentido al observar el flujo de efectivo, podemos observar que existe un ingreso, que le permite a la entidad la recuperación financiera de los costos.

En otro caso, la entidad ha firmado un contrato en el cual estima un valor razonable de \$ 3,000.00 por cada tonelada, haciendo un total de \$ 9,000.00; pero llegado el momento de la cosecha el valor razonable del producto agrícola por tonelada es de \$2,500.00, haciendo un total de \$ 7,500.00.

Para ilustración de lo anterior, haremos el reconocimiento de inventario de producto agrícola:

<b>Partida N°18</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Inventario</u></b>		\$ 7,500.00	
Inventario de Productos Agrícolas			
Caña de Azúcar			
<b><u>Otros Gastos</u></b>		\$ 1,160.75	
Pérdida no realizada			
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>			\$ 8,660.75
Caña de Azúcar			
<b>Por el reconocimiento del inventario de producto agrícola</b>			

A partir de este registro nos disponemos a realizar la venta de acuerdo con lo pactado en el contrato:

<b>Partida N°19</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Efectivo y Equivalentes</u></b>		\$ 10,170.00	
Caja			
<b><u>Costo de Venta</u></b>		\$ 7,500.00	
Caña de Azúcar			
<b><u>Débito Fiscal IVA</u></b>			\$1,170.00
<b><u>Ventas</u></b>			\$ 9,000.00
Caña de Azúcar			
<b><u>Inventario</u></b>			\$ 7,500.00
Inventario de Productos Agrícolas			
Caña de Azúcar			
<b>Por la Venta de la producción de la caña de azúcar.</b>			

A partir de la información anterior, la entidad realiza la venta ordinaria de la producción a un valor superior al costo en el inventario, a pesar que la entidad reconoce una pérdida en el reconocimiento del inventario, los ingresos por venta, superan los costos que la entidad incurrió para lograr la producción que vende.

**(Párrafo 22)** Continuando con el estudio de la norma es de mencionar que la entidad no incluirá los flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni los flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar los árboles, en una plantación forestal, después de las talas de los mismos).

En el ejemplo citado por la norma, debemos de saber que el replantar los árboles significan el surgimiento de un nuevo activo biológico, razón por lo cual no podrá incluirse los flujos de

efectivo de este acto, en el costo del producto agrícola que se obtiene de la corta de los árboles. En lo relacionado a flujos de efectivo por financiación de los activos, debemos de tener en cuenta que los intereses que pueda generar la forma de financiamiento con la cual iniciamos el cultivo o la producción, no se reconocerán dentro del costo del activo biológico, porque pueden considerarse como gastos financieros, así como los flujos por impuestos, pueden ser considerados gastos administrativos, como por ejemplo, impuestos municipales, debido a que son obligaciones que no tienen relación directa con el activo biológico.

**(Párrafo 25)** Algo muy importante que debemos recordar es que los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo, los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos biológicos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para los activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados, y las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

Para poder ejemplificar lo descrito por la norma, presentamos el siguiente contrato de compraventa de un activo combinado, en el cual a través de un peritaje efectuado por la parte vendedora, se logró obtener el valor razonable del activo combinado:

**NOSOTROS: JUAN DAVID ALVAREZ MEMBREÑO**, de treinta y nueve años de edad, comerciante, del domicilio de Corinto, departamento de Morazán, portador de mi Documento Único de Identidad número cero tres millones seiscientos cuarenta y nueve mil cuatrocientos noventa y tres - seis y con Tarjeta de Identificación Tributaria número un mil trescientos tres –doscientos setenta mil setecientos setenta y siete- ciento dos- ocho, y **MARVIN ARNOLDO RAMIREZ**, de treinta y ocho años de edad, ayudante de enderezado y pintura, del domicilio de San Miguel, Departamento de San Miguel, portador de su Documento Único de Identidad Número: cero un millón ciento noventa y dos mil ciento setenta y ocho- cero, con Número de Identificación Tributaria: un mil trescientos tres- ciento cincuenta mil seiscientos setenta y ocho- ciento dos- nueve; **OTORGAMOS:** I) Que el primero es dueño y actual poseedor de una propiedad ubicada en el Cantón San Felipe, de la ciudad de Corinto, Departamento de Morazán, el cual es de dos manzanas, en dicho inmueble esta cultivado de caña de azúcar.- II) Que por el precio de **CINCUENTA MIL QUINIENTOS DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA**, que declaro haber recibido de parte del señor **MARVIN ARNOLDO RAMIREZ** quien por mi parte vendo el terreno y la plantación de caña de azúcar descrita, haciéndole tradición del dominio, posesión y demás derechos anexos que sobre este le corresponden, entregándoselo materialmente. III) Por su parte el comprador, acepta la venta y tradición del dominio, posesión y demás derechos que sobre el terreno y plantación de caña de Azúcar vendido se le hace, dándose por recibido en este momento del mismo. IV) Ambos contratantes por los efectos legales de este instrumento señalamos como domicilio especial el de esta ciudad, a cuyos tribunales nos sometemos en caso de acción judicial. Así nos expresamos ratificando en todas sus partes el contenido del presente contrato en fe de lo cual firmamos en la ciudad de Corinto, Departamento de Morazán a los dieciocho días del mes de febrero del año dos mil diecisiete. -

En la ciudad de Corinto, Departamento de Morazán, a las siete horas del día dieciocho de febrero del año dos mil diecisiete.- Ante Mí **EFRAIN DE JESUS BAIREZ BENITEZ**, Notario, del domicilio de San Miguel, comparecen los señores: **JUAN DAVID ALVAREZ MEMBREÑO**, de treinta y nueve años de edad, comerciante, del domicilio de Corinto, departamento de Morazán, a quien conozco y además identifico en legal forma por medio de su Documento Único de Identidad número cero tres millones seiscientos cuarenta y nueve mil cuatrocientos noventa y tres - seis y con Tarjeta de Identificación Tributaria número un mil trescientos tres –doscientos setenta mil setecientos setenta y siete- ciento dos- ocho, y **MARVIN ARNOLDO RAMIREZ**, de treinta y ocho años de edad, ayudante de enderezado y pintura, del domicilio de San Miguel, Departamento de San Miguel, a quien también conozco y además identifico en legal forma por medio de su Documento Único de Identidad Número: cero un millón ciento noventa y dos mil ciento setenta y ocho- cero, con Número de Identificación Tributaria: un mil trescientos tres- ciento cincuenta mil seiscientos setenta y ocho- ciento dos- nueve, y **ME DICEN:** Que reconocen como suyas las firmas que calzan el anterior documento, por haberlas puesto de sus puños y letras en mi presencia así mismo reconocen la venta que el primero le hace al segundo de un



terreno y su plantación de caña de azúcar, ya que es dueño y actual poseedor de una propiedad ubicada en el Cantón San Felipe, de la ciudad de Corinto, Departamento de Morazán, el cual es de dos manzanas, en dicho inmueble esta cultivado de caña de azúcar.- II) Que por el precio de **CINCUENTA MIL QUINIENTOS DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA**, que declaro haber recibido de parte del señor **MARVIN ARNOLDO RAMIREZ**, haciéndole la tradición del dominio, posesión y demás derechos anexos que sobre este le corresponden, entregándoselo materialmente. III) Por su parte el comprador, acepta la venta y tradición del dominio, posesión y demás derechos que sobre el terreno y plantación de caña de azúcar vendido se le hace, dándose por recibido en este momento del mismo.- Yo el Notario **DOY FE**: Que las firmas puestas por los comparecientes son **AUTENTICAS** a quienes expliqué, los efectos legales de esta acta notarial que consta de una hoja y leída que le fue por mí, en un solo acto sin interrupción ratifican su contenido y firmamos.-**DOY FE**. -

La distribución de los valores del activo combinado, otorgados por el perito contratado por el vendedor son los siguientes:

<b>Activo</b>	<b>Valor</b>
<b><u>Plantación de Caña de Azúcar.</u></b>	
Costo Inicial	\$ 18,000.00
(-) Agotamiento Acumulado	(\$6,000.00)
Vida Útil: 6 años.	-
Producción: 2 años	
<b><u>Total de Plantación de Caña de Azúcar</u></b>	<b>\$ 12,000.00</b>
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>	
Costos de Producción Agrícola	\$ 500.00
<b><u>Total de Costos de Producción Agrícola</u></b>	<b>\$ 500.00</b>
<b><u>Terreno</u></b>	
Costo Inicial	\$ 35,000.00
(+) Superávit por revaluación	\$ 3,000.00
<b><u>Total de Terreno</u></b>	<b>\$ 38,000.00</b>
<b><u>Total de Activo Combinado</u></b>	<b><u>\$ 50,500.00</u></b>

Por lo tanto, la entidad realiza el siguiente registro contable:

<b>Partida N°20</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Activo Biológico</u></b>		\$ 18,000.00	
Plantación de Caña de Azúcar			
<b><u>Propiedad, Planta y Equipo</u></b>		\$ 38,000.00	
Terrenos			
Pérdida no realizada			
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>		\$ 500.00	
Caña de Azúcar			
<b><u>Efectivo y Equivalentes</u></b>			\$ 50,500.00
Bancos			
<b><u>Agotamiento Acumulado</u></b>			\$ 6,000.00
<b>Por la compra de una plantación de caña de azúcar.</b>			

Es de recordar que la norma contempla una manera con la cual se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos, restando el valor razonable que corresponde a los activos combinados, el valor razonables de los terrenos sin preparar y las mejoras efectuadas en dichos terrenos, esta información debe de tomarse en cuenta al momento de realizar el peritaje del activo combinado, ya que para los activos biológicos como la caña no existe un mercado activo que nos permita identificar el valor razonable, por lo que tomamos el criterio establecido en el que los costos pueden llegar a ser aproximaciones del valor razonable, a partir de la transformación biológica desde que se incurrió en los primeros costos, y el nivel producción que se ha obtenido a través del uso del activo biológico.

## V. GANANCIAS Y PÉRDIDAS

**(Párrafo 28, 29)** En los activos biológicos como en los productos agrícolas, al momento de su reconocimiento inicial puede surgir una ganancia o pérdida.

La ganancia o pérdida que puede surgir en el reconocimiento de un activo biológico, lo hemos abordado anteriormente con el caso de nacimiento de terneros.

Ahora, en lo relacionado con el producto agrícola, al momento de la cosecha cuando se da el reconocimiento del inventario de los productos agrícolas y se establezca una relación entre el valor razonable del producto y los costos acumulados a la fecha, puede darse una ganancia o pérdida; por ejemplo, el reconocimiento del producto agrícola café de 3750qq equivalente con un costo unitario de \$ 67.00 por quintal, acumulando un costo total de \$251,250.00, esto resultado de todos los costos que anteriormente hemos descrito que surgen en la producción del café; para continuar con el ejemplo, se determina que el valor razonable del quintal de café en el punto de cosecha es de \$ 80.00; la entidad deberá reconocer una ganancia por la diferencia entre el reconocimiento del inventario a su valor razonable con los costos que tiene acumulados a la fecha.

Es importante recordar lo citado de la Ley de Impuesto sobre la renta en lo relacionado a la ganancia y la pérdida que se puede obtener producto del reconocimiento de los activos biológicos y de los productos agrícolas en su punto de recolección o cosecha, en lo referido a que la pérdida no realizada es un gasto no deducible, pero que la entidad necesitara reflejarlo en su información financiera, y de la ganancia no realizada, es considerada como una renta gravada, por lo que la entidad tendrá la obligación de incluirla en el estado de situación financiera.

A partir de la información anterior, realizamos el registro correspondiente al reconocimiento de inventario del producto agrícola:

<b>Partida N°21</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Inventario</u></b>		\$ 300,000.00	
Inventario de Café			
Café Uva			
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>			\$ 251,250.00
Café			
<b><u>Otros ingresos</u></b>			\$ 48,750.00
Ganancia realizada			
<b>Por el reconocimiento de inventario de café uva.</b>			

Como podemos observar existe por parte de la entidad una ganancia no realizada al momento de hacer el reconocimiento del producto agrícola, ahora en otro caso, que el valor razonable es de \$50.00 y se mantienen los costos mencionados anteriormente; por lo tanto el monto con el que se hará el reconocimiento de inventario será de \$187,500.00, por lo que el costo está por encima del valor razonable del producto agrícola, la entidad tendrá que reconocer una pérdida, a continuación haremos el registro correspondiente:

Partida N°22			
Cuenta y Concepto	Parcial	Debe	Haber
<b><u>Inventario</u></b>		\$ 187,500.00	
Inventario de Café			
Café Uva			
<b><u>Otros Gastos</u></b>		\$ 63,750.00	
Pérdida no realizada			
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>			\$ 251,250.00
Café			
<b>Por el reconocimiento de inventario de café uva.</b>			

En otro caso, puede ocurrir una pérdida en el reconocimiento del inventario de producto agrícola cuando durante el proceso de recolección suceda un incidente, que provoque la reducción de la producción obtenida, por lo tanto durante el proceso de la corta se obtienen únicamente 2,900qq y los costos que la entidad ha incurrido eran para lo que se ha planteado anteriormente 3,750qq, lo que suma \$251,250.00, lo que eleva el costo unitario por quintal a \$86.64; y el precio razonable por quintal es de \$80.00, por lo que la entidad tendrá que reconocer un pérdida que asciende a \$19,250.00; a continuación haremos el registro:

<b>Partida N°23</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Inventario</u></b>		\$ 232,000.00	
Inventario de Café			
Café Uva			
<b><u>Otros Gastos</u></b>		\$ 19,250.00	
Pérdida no realizada			
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>			\$ 251,250.00
Café			
<b>Por el reconocimiento de inventario de café uva.</b>			

#### **VI. IMPOSIBILIDAD DE MEDIR EL VALOR RAZONABLE DE FORMA FIABLE.**

**(Párrafo 32)** Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable, pero en ocasiones no es así por lo tanto es necesario que se realice su medición a costo, menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por el deterioro de valor.

**(Párrafo 33)** Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por el deterioro de valor, la entidad considerará la NIC 2, NIC 16 y NIC 36; en lo relacionado a que todo costo que se incurra y que tenga relación con el activo biológico será considerado para la determinación de su costo, así como la determinación de una vida útil para poder hacer el reconocimiento respectivo de la depreciación y los criterios que la entidad debe considerar al momento de determinar si el activo biológico ha sufrido una pérdida por el deterioro de valor, que como lo contempla la NIC 36 debe de surgir evaluaciones internas y externas.

En el caso de los productos agrícolas en su punto de cosecha o recolección, como ya se ha abordado anteriormente se medirán al valor razonable menos los costos de venta, por la

forma fiable que se puede determinar dicho valor por la existencia de un mercado activo para los productos.

## VII. SUBVENCIONES DEL GOBIERNO.

(Párrafo 34, 35) En lo relacionado con las subvenciones de gobierno, es importante considerar la medición del activo biológico, ya que a partir de la medición inicial del activo biológico se registrará la subvención del gobierno:

- Si el activo biológico ha sido medido a su valor razonable menos los costos de venta, la entidad reconocerá la subvención en el período que se convierta en exigible.
- Si el activo biológico ha sido medido al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, la entidad aplicará lo contemplado en la NIC 20: *Subvenciones del Gobierno*.

(Párrafo 36, 37 y 38) Primero abordaremos las **subvenciones del gobierno sobre activos biológicos medidos al costo**, esta puede ser incondicionada y condicionada, y en ambos casos puede requerir que la entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas; Por ejemplo:

**Subvención condicionada:** *El gobierno de la República de El Salvador mediante decreto ejecutivo, otorgará una subvención monetaria equivalente a \$10,000.00 con el propósito de dinamizar el sector agrícola en el país, contemplando en el mismo decreto que las entidades que gocen de dicha subvención deberán informar en un plazo de 5 años cada 3 meses las actividades realizadas y financiadas con dicha subvención.*

En este caso, la entidad dedicada al “Cultivo de Maíz”, “**EGMB. S.A. de C.V.**”, deberá reconocer el flujo de efectivo que recibe, así como el ingreso diferido contraído por la aceptación de la subvención.

Para ilustración de lo anterior realizamos el siguiente registro contable:

<b>Partida N°24</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Efectivo y equivalentes</u></b>		\$ 10,000.00	
Caja General			
<b><u>Subvenciones diferidas del Gobierno</u></b>			\$ 10,000.00
<b>Por la aceptación de la subvención.</b>			

Durante el transcurso de esos 5 años, la entidad hará uso del fondo obtenido, esperando el momento en el que se le exija el informe final. Por lo que prepara el siguiente detalle de uso de la subvención:

<b>Insumo / Actividad</b>	<b>Porcentaje</b>	<b>Valor en \$</b>
<b><u>Semillas</u></b>		
Compra de Semilla para iniciar las producciones.	20 %	\$ 2,000.00
<b><u>Fertilizante</u></b>		
Compra de Fertilizante para las producciones.	50 %	\$ 5,000.00
<b><u>Mano de Obra</u></b>		
Pago de Mano de Obra para actividades relacionadas con los cultivos.	20 %	\$ 2,000.00
<b><u>Asistencia Profesional</u></b>		
Pago de revisión y preparación del terreno y del cultivo.	10 %	\$ 1,000.00
<b>Total</b>	<b>100 %</b>	<b>\$ 10,000.00</b>



<b>Partida N°25</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>		\$ 2,000.00	
Mano de Obra			
<b><u>Efectivo y Equivalentes</u></b>			\$ 2,000.00
Caja General			
<b>Por el registro de la mano de obra utilizada.</b>			

Por lo que en el período que suceda el hecho económico, la entidad hará el reconocimiento del ingreso por la subvención, en este sentido disminuyendo el costo de Producción Agrícola, por lo que hemos tomado el costo incurrido en la mano de obra.

<b>Partida N°26</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Subvenciones diferidas del Gobierno</u></b>		\$ 2,000.00	
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>			\$ 2,000.00
Subvención del Gobierno			
<b>Por el reconocimiento de la subvención.</b>			

Es así como la entidad reconoce la subvención del gobierno en el momento en que se hizo exigible para la entidad la elaboración del informe para el gobierno de cómo fue utilizado el fondo, disminuyendo los costos de producción, lo cual le permite al gobierno garantizar el objetivo de la subvención.

**Ayuda Gubernamental:** *El gobierno de la República de El Salvador mediante decreto ejecutivo, otorgará una ayuda no monetaria de 100qq de fertilizante, que tienen un precio de*

mercado de \$30.00, por lo tanto, la ayuda otorgada asciende a un valor de \$ 3,000.00, esto con el propósito de apoyar el sector agrícola en el país.

En este caso, la entidad dedicada al “Cultivo de Maíz”, “**EGMB. S.A. de C.V.**”, únicamente deberá reconocer el inventario de insumos que recibe, así como el ingreso por la aceptación de la ayuda gubernamental.

Para ilustración de lo anterior realizamos el siguiente registro contable:

<b>Partida N°27</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Inventario de Insumos</u></b>		\$ 3,000.00	
Fertilizante			
<b><u>Otros Ingresos</u></b>			\$ 3,000.00
Ayuda Gubernamental			
<b>Por la aceptación de la subvención.</b>			

**Subvención condicionada:** *El gobierno de la República de El Salvador mediante decreto ejecutivo, otorgará una subvención monetaria a partir del rango de producción esperada, con el propósito de mantener el precio de la azúcar al alcance de la población, contemplando en el mismo decreto que las entidades que se dispongan a gozar de dicha subvención deberán presentar un informe mensual de los costos de producción agrícola.*

**A continuación, se presenta el cuadro, en el que se detalla los rangos de producción, así como la subvención correspondiente:**

<b>Nivel de Producción</b>	<b>Subvención del gobierno</b>
<b>0 - 50 tn</b>	\$ 250.00
<b>51 - 100 tn</b>	\$ 500.00
<b>101 – 500 tn</b>	\$ 2,500.00
<b>501 - 1,000 tn</b>	\$ 5,000.00
<b>1,001 - 1,500 tn</b>	\$ 7,500.00
<b>1,501 tn en adelante.</b>	\$ 10,000.00

En este caso, la entidad dedicada al “Cultivo de Caña”, “**LunaCz. S.A. de C.V.**”, considera que la producción a partir de las 2 manzanas que posee, puede llegar a un nivel de producción de 600tn, por lo tanto, deberá reconocer el flujo de efectivo que recibe, así como el ingreso diferido contraído por la aceptación de la subvención.

Para ilustración de lo anterior realizamos el siguiente registro contable:

<b>Partida N°28</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Efectivo y equivalentes</u></b>		\$ 5,000.00	
Caja General			
<b><u>Subvenciones diferidas del Gobierno</u></b>			\$ 5,000.00
<b>Por la aceptación de la subvención.</b>			

Por lo tanto la entidad recibe la cantidad de \$ 5,000.00, lo que condiciona a que en el momento de la venta del producto agrícola, tendrá que vender lo producido a un precio \$ 10.00 por quintal.

Durante el primer mes, la entidad hará uso del fondo obtenido, presentando en el momento el informe que se le ha exigido, reconociendo en ese momento el porcentaje correspondiente en ingreso por la subvención. Por lo que prepara el siguiente detalle de uso de la subvención:

Insumo / Actividad	Porcentaje	Valor en \$
<b><u>Fertilizante</u></b>		
Compra de Fertilizante para la producción	10 %	\$ 500.00
<b><u>Mano de Obra</u></b>		
Pago de Mano de Obra para el cultivo.	25 %	\$ 1,250.00
<b>Total</b>	<b>35 %</b>	<b>\$ 1,750.00</b>

A partir de la información presentada la entidad tendrá en los costos de producción agrícola los siguientes costos:

Partida N°29			
Cuenta y Concepto	Parcial	Debe	Haber
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>		\$ 1,750.00	
Caña de Azúcar			
Fertilizantes	\$ 500.00		
Mano de Obra	\$ 1,250.00		
<b><u>Efectivo y Equivalentes</u></b>			\$ 1,250.00
Caja General	\$ 1,250.00		
<b><u>Inventario</u></b>			\$ 500.00
Fertilizante	\$ 500.00		
<b>Por el registro de los costos incurridos al inicio del cultivo de maíz.</b>			

Por lo que en el momento en que se presenta el informe, la entidad únicamente hará el reconocimiento del ingreso por la subvención de la parte utilizada durante el primer mes como parte de las condiciones.

<b>Partida N°30</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Subvenciones diferidas del Gobierno</u></b>		\$ 1,750.00	
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>			\$ 1,750.00
Subvención del Gobierno			
<b>Por el reconocimiento de la subvención.</b>			

Es así como la entidad reconoce la subvención del gobierno en el momento en que se hizo exigible para la entidad la elaboración del informe mensual para el gobierno de cómo ha sido utilizado el fondo.

Y así sucesivamente presenta un informe mensual, de cómo ha utilizado la subvención. En el siguiente mes la entidad presenta el siguiente informe:

Por lo que prepara el siguiente detalle de uso de la subvención:

<b>Insumo / Actividad</b>	<b>Porcentaje</b>	<b>Valor en \$</b>
<b><u>Mano de Obra</u></b>		
Pago de Mano de Obra para el cultivo.	25 %	\$ 1,250.00
<b><u>Asistencia Profesional</u></b>		
Pago de revisión del terreno y del cultivo	40 %	\$ 2,000.00
<b>Total</b>	<b>65 %</b>	<b>\$ 3,250.00</b>

A partir de la información presentada la entidad tendrá en los costos de producción agrícola los siguientes costos:

<b>Partida N°31</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>		\$ 3,250.00	
Caña de Azúcar			
Mano de Obra			
<b><u>Efectivo y Equivalentes</u></b>			\$ 3,250.00
Caja General			
<b>Por el registro de los costos incurridos al inicio del cultivo de maíz.</b>			

Por lo que en el momento en que se presenta el informe, la entidad únicamente hará el reconocimiento del ingreso por la subvención de la parte utilizada durante el primer mes como parte de las condiciones.

<b>Partida N°32</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Subvenciones diferidas del Gobierno</u></b>		\$ 3,250.00	
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>			\$ 3,250.00
Subvención del gobierno			
<b>Por el reconocimiento de la subvención del gobierno.</b>			

En ese sentido como la entidad en dos meses ha hecho de la subvención del estado deberá volver a presentar un informe cuando llegue el punto de la cosecha, donde hará el

reconocimiento del producto agrícola en su valor razonable, pero de igual manera adquiriría como en el contrato oneroso la obligación de vender al precio por el cual el gobierno a subsidiado.

A continuación, se realiza el reconocimiento del inventario por parte de la entidad, el cual a la fecha tenía acumulado \$ 24,650.00 de un nivel de producción de 600 toneladas, el cual en el mercado tenía un valor razonable de \$55.00, por lo que la entidad debe reconocer el inventario en \$ 33,000.00.

<b>Partida N°33</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Inventario</u></b>		\$ 33,000.00	
Caña de Azúcar			
<b><u>Costos de Producción Agrícola</u></b>			\$ 24,650.00
Caña de azúcar			
<b><u>Otros ingresos</u></b>			\$ 8,350.00
Ganancia no realizada			
<b>Por el reconocimiento de inventario de café uva.</b>			

Por lo tanto, realiza la venta al precio establecido por el gobierno \$ 45.00, al ingenio “La Morena S.A. de C.V.”, quien es gran contribuyente:

Partida N°34			
Cuenta y Concepto	Parcial	Debe	Haber
<b><u>Efectivo y Equivalentes</u></b>		\$ 30,510.00	
Caja			
<b><u>Costo de Venta</u></b>		\$ 33,000.00	
Caña de Azúcar			
<b><u>Débito Fiscal IVA</u></b>			\$ 3,510.00
<b><u>Ventas</u></b>			\$ 27,000.00
Caña de Azúcar			
<b><u>Inventario</u></b>			\$ 33,000.00
Inventario de Productos Agrícolas			
Caña de Azúcar			
<b>Por la Venta de la producción de la caña de azúcar.</b>			

(Párrafo 35 y 36) En el segundo lugar abordaremos las **subvenciones del gobierno sobre activos biológicos medidos al valor razonable**, esta puede ser incondicionada y condicionada, y en ambos casos puede requerir que la entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas; Por ejemplo:

**Subvención incondicionada:** *El gobierno de la República de El Salvador mediante decreto ejecutivo, otorgará una subvención monetaria equivalente a \$10,000.00 con el propósito de dinamizar el sector agrícola en el país, contemplando en el mismo decreto que las entidades que gocen de dicha subvención deberán informar en un plazo de 5 años las actividades realizadas y financiadas con dicha subvención.*

En este caso, la entidad dedicada al “Cría de Ganado Bovino y producción de Leche y sus derivados”, “**Vaquita Oriental S.A. de C.V.**”, deberá reconocer el flujo de efectivo que



recibe, así como el ingreso diferido contraído por la aceptación de la subvención. Para ilustración de lo anterior realizamos el siguiente registro contable:

<b>Partida N°35</b>			
<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Parcial</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
<b><u>Efectivos y Equivalentes</u></b>		\$ 10,000.00	
Caja General			
<b><u>Otros Ingresos</u></b>			\$ 10,000.00
Subvenciones diferidas del Gobierno			
<b>Por la aceptación de la subvención.</b>			

Por la naturaleza de la entidad, el dinero será utilizado para la compra de alimentos para el activo biológico (ganado) y de otros costos que están relacionados con la producción, así como del incremento de la planta productiva de la entidad.

El detalle del uso del fondo por parte de la entidad es el siguiente:

<b>Activo / Actividad</b>	<b>Porcentaje</b>	<b>Valor en \$</b>
<b><u>Mano de Obra</u></b>		
Pago de Mano de Obra para el cuidado del ganado.	25 %	\$ 2,500.00
<b><u>Concentrado</u></b>		
Compra de concentrado para el ganado lechero.	15 %	\$ 1,500.00
<b><u>Ganado Lechero (15)</u></b>		
Compra de Ganado Lechero	60 %	\$ 6,000.00
<b>Total</b>	<b>100 %</b>	<b>\$ 10,000.00</b>

En el caso que sea una subvención condicionada se deberá ir reconociendo la subvención en el estado de resultado, a partir del cumplimiento de las condiciones que establece la subvención. Por ejemplo, una de las condiciones es la ampliación de la planta ganadera, lo cual como vimos en el ejemplo anterior implica la compra de ganado lechero, también el pago de revisión al ganado por un especialista.

En nuestro país la mayoría de subvenciones en el área agropecuaria tienen como objetivo regular el precio de mercado del producto agrícola, esto puede implicar en cierto punto, el compromiso de compra del producto agrícola posterior al proceso industrial, ejemplo: el proyecto Vaso de Leche en las escuelas.

## **VIII. INFORMACIÓN A REVELAR.**

### **GENERAL**

**(Párrafo 40)** La entidad revelará la ganancia o pérdida total surgida durante el período corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos. Como se ha visto anteriormente en la parte correspondiente a la Ganancia o Pérdida, ubicado en la norma en los párrafos de 26 a 29, y en la sección de esta guía, la entidad reconoce una ganancia o pérdida no realizada que deberá incorporar en los estados financieros en el período correspondiente a que se ha dado el hecho.

Los párrafos **41, 42 y 43** fueron abordados en el momento en que se ejemplificó el reconocimiento y medición de los activos biológicos, por su relación con la clasificación de los activos biológicos en grupos, que obliga a la entidad a presentar una descripción cuantitativa o cualitativa, por ejemplo, consumibles o productores, los consumibles de acuerdo con el párrafo **44** son los que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Por ejemplo: el ganado destinado para la venta o destinado a la producción de carne, a partir de la manera en que la entidad decida hacerla llegar a los clientes, la otra son los activos biológicos productores los cuales son todos los que sean distintos a los de tipo consumible, por ejemplo el ganado destinado a la producción

de leche, en esta clasificación es de tener la precaución de no confundir y entrar en el alcance de la NIC 16 en lo relacionado a las plantas productoras, por lo que podemos realizar una diferencia entre la vida útil entre los clasificados como productores y las plantas productoras normadas por la NIC 16.

**(Párrafo 45)** Otra de las clasificaciones que la norma establece es como maduros o por madurar. Estos guardan una estrecha relación con la actividad agrícola del cultivo, ya que se entiende por activos biológicos maduros aquellos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección, y los por madurar aquellos que son capaces de mantener la producción, cosechas o recolecciones de forma regular. En el primero podríamos clasificar aquellos activos biológicos cuyo nivel de producción es eventual, si a la fecha en que se revele la información su producto agrícola se encuentre en su punto de cosecha o recolección; en los por madurar podemos clasificar aquellos que tengan una clasificación semi-permanente, debido a que en el momento de la revelación de la información aún se encuentre en su etapa de producción y no han llegado el punto de cosecha, y esta llegue después de la revelación de información.

Si la entidad hace uso de las clasificaciones de activos biológicos deberá agregar la naturaleza de las actividades relativas a cada grupo, así como las mediciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de cada grupo de activos biológicos al final del período, y de la producción agrícola del período.

**(Párrafo 49):** Una entidad revelará:

- a) La existencia e importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deuda.
- b) La cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos; y
- c) Las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.

Existen sociedades que solicitan préstamos para poder iniciar la cosecha, en ese sentido es necesario la revelación de esa obligación contraída con una institución financiera; pero en todo caso la garantía no es únicamente el activo biológico, si no el terreno también, lo que significa que para la institución financiera la garantía es el activo combinado.

Tal como se pudo observar existen otras formas de contraer una obligación y es a través de un contrato; y es que cuando se habla de pignoración de activos biológicos, debemos tomar en cuenta que la entidad deberá asignar un valor al activo, y comenzar a contraer obligaciones. En la actualidad existe una manera más universal de realizar la pignoración y es a través de titularización llamada **commodities**, los cuales son definidos de acuerdo al glosario de la Bolsa de Valores como *Bienes primarios que se transan internacionalmente. Por ejemplo: granos, metales, productos energéticos (petróleo, carbón, etc.) y suaves (café, algodón, etc.)*. Que dentro de su clasificación encontramos las relacionadas con la actividad agropecuaria: **Granos**: Soya, Trigo, Maíz, Avena, Cebada; y **Carnes**: Ganado Bovino Vivo, Ganado Porcino Vivo, Manteca, Leche.

A la par de las obligaciones la entidad deberá tener definidas las estrategias de gestión de riesgo financiero, que son aquellas medidas que la sociedad deberá tener en cuenta para poder mejorar el valor de la empresa a partir de las decisiones de inversión y financiación.

**(Párrafo 50)** La entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del período corriente. La conciliación incluirá:

(a) La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta. En el reconocimiento y medición hemos logrado ver los registros contables que implica para la sociedad el surgimiento de una ganancia o pérdida.

(b) los incrementos debidos a compras. En este punto es necesario recordar la agrupación de los activos biológicos, y en el caso que sean de la misma naturaleza, por ejemplo, una ampliación en el lote de ganado lechero, implicaría un incremento en el activo biológico y en especial en la cuenta asignada a esta clase de activo.

(c) las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para venta (o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5. Continuando con el ejemplo citado anterior del lote de ganado lechero, es de recordar que por el desgaste cotidiano que tienen las vacas llega un punto en el que se tiene que proceder a la reclasificación a los disponibles para la venta, este hecho genera una disminución en el lote de ganado lechero.

(d) los decrementos debidos a la cosecha o recolección. En este punto el ejemplo que se podría citar es en el caso de un cultivo semi-permanente, que sufre un decremento a partir de sus producciones a lo largo de su vida útil, contablemente registrado en una cuenta denominada agotamiento acumulado.

(e) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios.

(f) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa. La inclusión de la ganancia o pérdida en la tasa de cambio, responde a una de las necesidades del Comercio Internacional, ya que existen sociedades que son constituidas a través de capital extranjero como resultado de los grupos empresariales internacionales dedicados a la producción de materia prima para sus procesos agroindustriales, esto crea la necesidad de incorporar en la conciliación este dato.

(g) Otros cambios. En esta categoría podríamos ubicar los decrementos por catástrofes naturales producto de los cambios climáticos y otros cambios que puedan surgir en la actividad agrícola de la sociedad.

A continuación presentamos un formato de conciliación que podría ser utilizado por una sociedad para poder facilitar la revelación de la información:

Para lo cual tomamos la información de una de las sociedades citadas en ejemplos anteriores, La Sociedad **Olivares Meza, S.A. de C.V.**, se dedica a la actividad económica “Cultivo de Caña”, categorizado por la DGII como “Mediano Contribuyente”.

La entidad además de la actividad de cultivo de caña en los últimos días de octubre ha decidido entrar en la actividad de cría de ganado lechero.

Por lo que en la cuenta de activo biológico encontraremos las siguientes cuentas:

- Plantación de Caña de Azúcar con un valor en libro inicial de \$ 83,450.75, y un agotamiento acumulado inicial de \$ 27,816.92 resultado de dos años de agotamiento de la plantación. Es de mencionar que la Plantación no sufrió ninguna mejora y su medición es al costo.
- El ganado lechero por \$12,000.00 equivalente a 20 vacas, las cuales a la fecha de revelación de información cumplen dos meses, por lo que la entidad registra el agotamiento proporcional a esos dos meses, por la suma de \$ 400.00 del agotamiento anual correspondiente a \$ 2,400.

Con la información citada realizaremos la siguiente conciliación de cambios en el activo biológico:

**Olivares Meza, S.A. de C.V.,**

Conciliación de Cambios en el Activo Biológico

(Cifras expresadas en dólares de los Estados Unidos de América)

Activos Biológicos											
Nombre de la Cuenta	Saldo al 01/01/2016	Cambios en el Valor Razonable		Incrementos				Decrementos			Saldo al 31/12/2016
		Ganancia	Pérdida	Ordinarios	Negocios	Tasa de Cambio	Otros	Reclasificación	Tasa de Cambio	Otros	
Plantación Caña de Azúcar	\$ 83,450.75										\$ 83,450.75
Ganado Lechero	\$ 0.00			\$ 12,000.00							\$ 12,000.00
<b>Totales</b>	<b>\$ 83,450.75</b>			<b>\$ 12,000.00</b>							<b>\$ 95,450.75</b>
Agotamiento Acumulado					Activos Biológicos Netos						
Nombre de la Cuenta	Saldo al 01/01/2016	Provisiones	Bajas	Saldo al 31/12/2016	Nombre de la Cuenta	Saldos Activo Biológico		Saldos Agotamiento Acumulado		Activo Biológico Neto al 31/12/2016	
						Al 01/01/2016	Al 31/12/2016	Al 01/01/2016	Al 31/12/2016		
Plantación Caña de Azúcar	\$ 27,816.92	\$ 13,908.46		\$ 41,725.38	Plantación Caña de Azúcar	\$ 83,450.75	\$ 83,450.75	\$ 27,816.92	\$ 41,725.38	\$ 41,725.37	
Ganado Lechero	\$ 0.00	\$ 400.00		\$ 400.00	Ganado Lechero	\$ 0.00	\$ 12,000.00	\$ 0.00	\$ 400.00	\$ 11,600.00	
<b>Totales</b>	<b>\$ 27,816.92</b>	<b>\$ 14,308.46</b>		<b>\$ 42,125.38</b>	<b>Totales</b>	<b>\$ 83,450.75</b>	<b>\$ 95,450.75</b>	<b>\$ 27,816.92</b>	<b>\$ 42,125.38</b>	<b>\$ 53,325.37</b>	

**(Párrafo 51, 52, 53)** Como se observó en el párrafo 7, la transformación biológica incide en gran medida a los activos biológicos, así como a los productos agrícolas. En ese sentido los párrafos en análisis exponen la necesidad para la entidad de incluir en la revelación los cambios en el valor razonable de un activo biológico, a partir de los cambios físicos que este experimenta. Por lo anterior se aconseja a la entidad revelar, por separado, los cambios físicos y los cambios en los precios para así facilitar en la evaluación del rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, el engorde de pollos o el cultivo de cereales).

Como se ha dicho en el abordaje a la transformación biológica, este produce una variedad de cambios de tipo físico (crecimiento, degradación, producción y procreación), cada una de las cuales se pueden observar con facilidad. Algo que debemos de tener en cuenta que cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos futuros, ya sea positivo o negativo, porque la cosecha o recolección para un activo biológico produce una degradación física que tiene una relación directa con el precio del activo en mención.

Otro de los elementos que incide en los cambios en el valor razonable de un activo biológico es lo que plantea el párrafo 53, los riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. Si se produjese un evento de este tipo que diese lugar a una partida de gastos o ingresos con importancia relativa, se revelará la naturaleza y cuantía de la misma, de acuerdo con lo establecido en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. De esta manera la entidad deberá reconocer el gasto por la pérdida del cultivo en el caso por ejemplo de una sequía, la entidad puede perder un buen porcentaje de la plantación, o en su defecto reducir sus niveles de producción, acompañado de un incremento en los costos por tratar la manera de recuperar el cultivo o producción, así como este el párrafo cita otros ejemplos tales como: declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insecto.



## **ACTIVOS BIOLÓGICOS CUYO VALOR RAZONABLE NO PUEDE SER MEDIDO CON FIABILIDAD.**

(Párrafo 54, 55) Si la entidad mide, al final del período, los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas (tal como se expone en el párrafo 30). La entidad deberá revelar la información de acuerdo con los aspectos generales que hemos abordados anteriormente, y solo incorporar unos elementos que son importante tales como:

- Una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable; como lo hemos estudiado anteriormente una de las razones más claras es la no existencia de un mercado activo, en el cual se logre conocer el valor razonable del activo biológico, esto en el caso del área de la agricultura, ya que en el área de la ganadería existe un mercado activo.

Además de lo mencionado, la entidad deberá revelar otra información, como el método de depreciación utilizado, en ese sentido por analogía el método de línea recta, en ese momento determinamos la vida útil o tasa de depreciación a utilizar. Adicional a lo relacionado con la depreciación, el valor neto del activo biológico incluyendo el reconocimiento de la Pérdida por Deterioro de Valor a la que el activo biológico haya sido sujeta, esto se reflejaría tal como lo menciona el párrafo 55, el cual en la conciliación exigido por el párrafo 50, lo que implica que a la conciliación se le deberá agregar la siguiente información:

- Pérdidas por Deterioro del Valor
- Reversiones de las Pérdidas por Deterioro del Valor
- Depreciación.

Por lo tanto la conciliación quedaría de la siguiente manera:

**Olivares Meza, S.A. de C.V.,**

Conciliación de Cambios en el Activo Biológico

(Cifras expresadas en dólares de los Estados Unidos de América)

Activos Biológicos											
Nombre de la Cuenta	Saldo al 01/01/2016	Deterioro de Valor		Incrementos				Decrementos			Saldo al 31/12/2016
		Pérdida	Reversión	Ordinarios	Negocios	Tasa de Cambio	Otros	Reclasificación	Tasa de Cambio	Otros	
<b>Totales</b>											
Agotamiento Acumulado					Activos Biológicos Netos						
Nombre de la Cuenta	Saldo al 01/01/2016	Bajas	Provisiones	Saldo al 31/12/2016	Nombre de la Cuenta	Saldos Activo Biológico		Saldos Agotamiento Acumulado		Activo Biológico Neto al 31/12/2016	
						Al 01/01/2016	Al 31/12/2016	Al 01/01/2016	Al 31/12/2016		
<b>Totales</b>					<b>Totales</b>						

**(Párrafo 56)** En lo descrito en el párrafo 30, también se plantea el hecho que un activo biológico medido al costo, en cualquier momento se puede medir a valor razonable, siempre y cuando cumpla con las condiciones de esa nueva manera de medir, por lo tanto, en este párrafo nos mencionan los tres elementos que la entidad debe tomar en cuenta a la hora de revelar la información y se haya dado el hecho mencionado:

- Una descripción de los activos biológicos, tal como se ha mencionado en los aspectos generales de la información a revelar, la descripción cualitativa o cuantitativa a partir de la naturaleza del activo biológico.
- Una explicación de las razones por las que el valor razonable ha pasado a ser medido con fiabilidad.
- El efecto del cambio; esto es importante para la entidad ya que como hemos observado la entidad puede tener un gran impacto financiero y tributario, en lo tributario, ya que puede producirse una pérdida no realizada y que para el fisco es considerado un gasto no deducible, así como una ganancia no realizada que si implique su incorporación a la renta obtenida por la entidad.

## **SUBVENCIONES DEL GOBIERNO,**

**(Párrafo 57)** En lo relacionado a las subvenciones la entidad deberá revelar la siguiente información:

- La naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros; es decir el método utilizado (renta o capital) y cuando hablamos de naturaleza hablamos de las condiciones que son establecidas por el gobierno para lograr el objetivo.
- Las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones del gobierno; en el sentido que la entidad deberá revelar las condiciones que no ha cumplido y en su caso las obligaciones adicionales que conlleva el no cumplimiento.

- Los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones del gobierno; en esto caso la entidad deberá revelar el avance en el cumplimiento de las condiciones, lo que le implica un decremento de la obligación contraída con el gobierno.

## ANEXO DE PROPUESTA

### GLOSARIO

1. **Uniformizar:** hacer que varias cosas sean iguales o semejantes entre sí.
2. **Plantas productoras:** son las que producen su propio alimento a través de lo que absorben por sus raíces y con la fotosíntesis. Ellas no tienen que buscar su alimento porque ellas lo fabrican.
3. **Intangibles:** Un activo intangible es definido por su propio nombre, es decir, no es tangible, no puede ser percibido físicamente. El activo intangible es, por tanto, de naturaleza inmaterial.
4. **Arrendamiento:** Se llama arrendamiento a la cesión, adquisición del uso o aprovechamiento temporal, ya sea de cosas, obras, servicios, a cambio de un valor.
5. **Procesamiento:** Procesamiento o conjunto de operaciones a que se somete una cosa para elaborarla o transformarla.
6. **Caucho:** es una sustancia natural compleja (aunque también se puede sintetizar), que se caracteriza por su elasticidad, repelencia al agua y resistencia eléctrica, que se encuentra en el jugo lechoso de gran número de plantas tropicales.
7. **Perenne:** es aquella que vive durante más de dos años o, en general, florece y produce semillas más de una vez en su vida. Un árbol o arbusto de hoja perenne, por tener hojas vivas (que no se caen) a lo largo de todo el año.
8. **Floricultura:** es la disciplina de la horticultura orientada al cultivo de flores y plantas ornamentales en forma industrializada para uso decorativo.

9. **Acuicultura:** es el conjunto de actividades, técnicas y conocimientos de crianza de especies acuáticas vegetales y animales.
10. **Piscifactorías:** Instalación donde se crían diversas especies de peces y mariscos con fines comerciales.
11. **Cualitativo:** son cambios en la estructura y organización de la información que hay en nuestra mente. Suelen relacionarse con atributos o características no cuantificables.
12. **Cuantitativo:** son aquellas variaciones en el número o cantidad de algo. Son medibles numéricamente.
13. **Brotos:** son los nuevos crecimientos de las plantas, que pueden incluir tallos, yemas y hojas. El brote de germinación de la semilla que crece hacia arriba es un brote que desarrollará hojas.
14. **Raleos:** consiste en la eliminación de árboles dentro de la plantación, con la finalidad de manejar las condiciones de competencia mediante la regulación del distanciamiento entre los individuos.
15. **Podas:** consiste en eliminar ciertas ramificaciones de una planta o de un árbol para lograr que su desarrollo sea más fuerte y que sus frutos rindan más. Dicho proceso y sus resultados se conocen como poda.
16. **Lena:** es la madera utilizada para hacer fuego en estufas, chimeneas, o cocinas. Es una de las formas más simples de biomasa usada mayormente para calefacciones y cocinar.

- 17. Degradación:** pérdida de categoría o de dignidad de una persona o de la calidad de una cosa su osadía y las pérdidas que origino a la empresa le vieron la degradación en la jerarquía
- 18. Procreación:** La procreación es el término que designa al proceso biológico que consiste en la reproducción y multiplicación de la propia especie. Cabe destacarse que en nuestro idioma se utiliza más el concepto de reproducción para designarlo.
- 19. Requisición:** Un documento que es utilizado por una empresa internamente, que autoriza la compra de los productos y materiales que necesita la empresa. Estos son los documentos que se utilizan para realizar el seguimiento del movimiento de materiales y el inventario antes de que se envíe al comprador.
- 20. Insumo:** es un concepto económico que permite nombrar a un bien que se emplea en la producción de otros bienes. De acuerdo al contexto, puede utilizarse como sinónimo de materia prima o factor de producción.
- 21. Mercado activo:** Segundo las NIC - Normas Internacionales de Contabilidad, un mercado activo es un mercado en el que se dan las siguientes condiciones:
- Las partidas negociadas en el mercado son homogéneas;
  - Normalmente se pueden encontrar compradores y vendedores en cualquier momento; y
  - Los precios están disponibles al público.
- 22. Fiable:** la fiabilidad es la confianza que se tiene en el buen comportamiento o funcionamiento del material.
- 23. Acumulación de costos:** es la recolección organizada de datos de costos mediante un conjunto de procedimientos o sistemas. Una adecuada acumulación de costos

suministra a la gerencia una base para pronosticar las consecuencias económicas de sus decisiones.

**24. Aretes para bovinos:** orejera, caravanas, crócalos son piezas de plástico de diversas formas y tamaños impregnadas con un antiparasitario insecticida (sobre todo mosquicida) que se fijan en las orejas del ganado.

**25. Deterioro del valor:** El deterioro del valor de los activos se determina de forma diferente teniendo en cuenta si se trata de un activo intangible de vida útil indeterminada.

**26. Cosecha:** se denomina cosecha al acto de recolectar los frutos que brinda la tierra, por lo general obtenidos mediante cultivos. El término también hace referencia a la temporada en la cual se realiza dicha recolección, a los productos que se recogen y al conjunto de los frutos.

**27. Segmentar:** conoce como segmentación al acto y consecuencia de segmentar (es decir, de dividir o formar segmentos o porciones). El concepto, según se desprende de la práctica, posee múltiples usos de acuerdo a cada contexto.

**28. Contrato oneroso:** es un tipo de contrato en que ambas partes tienen obligaciones y ventajas económicas recíprocas. Los contratos onerosos más comunes son la compraventa, el arrendamiento, la sociedad, la permuta, el transporte y el contrato de trabajo.

**29. Adheridos:** es un verbo transitivo que tiene como significado de unir, pegar, anexas y engomar a una cosa a otra. Requerimiento, requisito o condición necesaria para algo.



- 30. Activo combinado:** Un activo nuevo se crea con la información combinada de ambos activos, se genera automáticamente un asiento en el libro diario que activa el activo nuevo y realiza cargos en los activos combinados.
- 31. Peritaje:** es el examen de estudio que realiza el perito sobre el problema encomendado para luego entregar su informe o dictamen pericial con sujeción a lo dispuesto por la ley.
- 32. Superávit:** es un término cuya utilización posee un mayor auge en el ámbito de la economía y el comercio para aludir a un conjunto de ganancias o excedentes de actividades de índoles económico o a bienes a exceso de lo necesario
- 33. Incondicionada:** Que no está sometido a ninguna condición.
- 34. Condicionada:** Que depende de una o más condiciones o requisitos.

## Modelo de Estados Financieros

XXXXXXXXXX

### BALANCE DE SITUACION GENERAL

AL 31 DE DICIEMBRE DE 201X

(CIFRAS EXPRESADAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)

	<u>201X</u>
<b>ACTIVO</b>	
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>0.00</b>
<b><u>Propiedad Planta y Equipo</u></b>	<b>0.00</b>
Bienes Inmuebles	0.00
Activos Biológicos	0.00
Plantación de café	0.00
Bienes Muebles	0.00
<b><u>Depreciación de Propiedad Planta y Equipo</u></b>	<b>0.00</b>
<b><u>Activos Biológicos</u></b>	<b>0.00</b>
<b><u>Agotamiento Acumulado</u></b>	<b>0.00</b>
<b><u>Inversiones Financieras a Largo Plazo</u></b>	<b>0.00</b>
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>0.00</b>
<b><u>Deudores Comerciales y Otras Cuentas por Cobrar</u></b>	<b>0.00</b>
<b><u>Inventario de Insumos</u></b>	<b>0.00</b>
<b><u>Impuestos por Recuperar</u></b>	<b>0.00</b>
<b><u>Efectivo y Equivalentes</u></b>	<b>0.00</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>0.00</b>
<b>PASIVO Y PATRIMONIO</b>	
<b>CAPITAL CONTABLE</b>	<b>0.00</b>
<b><u>Capital Social</u></b>	<b>0.00</b>
<b><u>Utilidad del Ejercicio</u></b>	<b>0.00</b>
<b><u>Reserva Legal</u></b>	<b>0.00</b>
<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>0.00</b>
<b><u>Cuentas por Pagar a Corto Plazo</u></b>	<b>0.00</b>
<b><u>Provisiones y Retenciones</u></b>	<b>0.00</b>
<b><u>Beneficios a Empleados</u></b>	<b>0.00</b>
<b>TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO</b>	<b>0.00</b>

**XXXXXXXXXX**  
**ESTADO DE RESULTADOS**  
**DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 201X**  
(CIFRAS EXPRESADAS EN DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)

	<b>201X</b>
<b>Ingresos por Actividades Agropecuarias</b>	<b>0.00</b>
<b>Costo de Ventas</b>	<b>0.00</b>
<b>Margen Bruto</b>	<b>0.00</b>
<b>Gastos de Operación</b>	<b>0.00</b>
Gastos de Venta	0.00
Gastos de Administración	0.00
<b>Resultado de Operación</b>	<b>0.00</b>
Otros Ingresos	0.00
Gastos Financieros	0.00
Gastos no Deducibles	0.00
<b>Utilidad Antes de Reserva e Impuesto</b>	<b>0.00</b>
Reserva Legal	0.00
Impuesto sobre la Renta	0.00
<b>Utilidad del Ejercicio</b>	<b>0.00</b>

## **CAPITULO VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.**

### **6.1 CONCLUSIONES**

En el desarrollo de esta investigación, el cual se centra en el estudio y aplicación de lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 41 del tratamiento contable de las actividades agropecuarias, para lo cual en el desarrollo del estudio se dividió en dos áreas la agricultura y la ganadería utilizando el enfoque de las normativas técnicas y legales, y de igual manera durante el proceso de investigación se contó el asesoramiento profesional de la Contabilidad Agrícola y la ayuda de los estudiantes seleccionados en la muestra, lo cual permitió tener información muy importante para el desarrollo de la temática esto ha servido para establecer las siguientes conclusiones:

Las sociedades de personas o de capital, persona natural y otros más, que se dediquen a la actividad agrícola en cualquiera de las áreas investigadas, no aplican en su totalidad lo regulado por la NIC 41.

Al finalizar la investigación y mediante la tabulación de la encuesta dirigida a los estudiantes de la carrera de Licenciatura en Contaduría Pública, hemos determinado a través del análisis e interpretación de sus respuestas que no existe un pleno conocimiento que les permita la correcta aplicación práctica contable de la NIC 41; debido a que no se tiene una capacitación amplia que contribuya a la comprensión apropiada de la Norma.

Además de la parte técnica, en la parte legal relacionada con las actividades agrícolas no existe un amplio conocimiento, debido a que muchas de las leyes relacionadas con dichas actividades son de aplicación por su carácter general, en lo particular no existe mucha regulación.

Entre los diferentes métodos de depreciación que existen, nuestra legislación solamente autoriza el método de línea recta, en lo particular de las actividades es un método aplicado por la analogía, ya que no se encuentra regulado en las leyes.

No existe una efectiva divulgación y detalle de las modificaciones a la NIC 41, en especial cuando se origina por la modificación de otra norma relacionada.

## **6.2 RECOMENDACIONES**

El Consejo de la Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría debe de impartir capacitaciones en las cuales exponga de manera correcta y detallada la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 41, y lo principal que incluya estudiantes estén cursando asignaturas relacionadas con la Norma en mención.

Es importante que se haga énfasis en las recientes modificaciones, en las cuales deja fuera del alcance de la NIC 41 el activo biológico que ha sido el motor de la economía, la planta de café, y otras plantas que a partir del contenido de la NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo, son consideradas Plantas Productoras.

Fortalecer las áreas de Reconocimiento y Medición, en especial la Medición del Valor Razonable, porque en la contabilidad salvadoreña prevalece la medición de los activos al Costo, aunque la Norma lo avala, pero establece un criterio que es de difícil superación.

Impulsar en los gremios de profesionales de contaduría pública la capacitación a profesionales y estudiantes en las actividades agropecuarias que están en el Alcance de la Norma.

# ANEXOS

## BIBLIOGRAFÍA

- NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 8 POLITICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES.
- NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 16 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO.
- NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 20 CONTABILIZACIÓN DE SUBVENCIONES DEL GOBIERNO E INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE AYUDAS GUBERNAMENTALES.
- NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41 AGRICULTURA.
- CÓDIGO DE COMERCIO
- CÓDIGO TRIBUTARIO
- LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.
- LEY DE MEDIO AMBIENTE
- Tratamiento de los activos biológicos en Colombia aplicando la NIC 41 (agricultura):  
<http://repository.lasalle.edu.co/bitstream/handle/10185/4638/T17.08%20F761t.pdf?sequence=1>
- “Diseño de una guía práctica para la aplicación de la norma internacional de contabilidad 41 “agricultura” en empresas agrícolas de la zona Oriental de el salvador”.

## OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Tema: *“Análisis Teórico-Práctico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41: Agricultura en el área agropecuaria y su relación con la base legal aplicada en El Salvador, 2016”*.

OBJETIVO	VARIABLE	DEFINICIÓN	INDICADORES
<ul style="list-style-type: none"> <li>Establecer la relación existente entre la Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura y la base legal vigente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Norma Internacional de Contabilidad.</b></li> </ul>	Conjunto de principios, normas y convenciones establecidas bajo las cuales deben prepararse los estados contables.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Objetivo</li> <li>Alcance</li> <li>Medición</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Base Legal.</b></li> </ul>	Cada una de las normas que regulan un sorteo, un concurso, un procedimiento administrativo, etc.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Código</li> <li>Ley</li> <li>Reglamento</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Elaborar casos prácticos de los párrafos de la Norma Internacional de</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Casos Prácticos.</b></li> </ul>	Es un argumento científico muy breve en torno a un texto o a una serie de textos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Reconocimiento</li> <li>Cargo</li> <li>Abono</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Aprendizaje de los</b></li> </ul>	Adquisición por la práctica de una conducta	<ul style="list-style-type: none"> <li>Conocimiento</li> </ul>



<p>Contabilidad 41 que lo ameriten, para mejorar el aprendizaje de los estudiantes.</p>	<p><b>estudiantes.</b></p>	<p>duradera.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desarrollo</li> <li>• Aplicación</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Explicar la revelación del activo y producto agrícola en el estado de situación financiera.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Revelación del activo y producto agrícola</b></li> </ul>	<p>Presentación de una descripción de cada grupo de activos biológicos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fecha</li> <li>• Saldo</li> <li>• Clasificación</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Estado de Situación Financiera</b></li> </ul>	<p>Es un documento contable que refleja la situación financiera de un ente económico a una fecha determinada.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Activo Corriente</li> <li>• Activo No Corriente</li> <li>• Agotamiento Acumulado.</li> </ul>



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA ORIENTAL**  
**DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS**  
**SECCIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA.**

**Tema de investigación:** “Análisis Teórico-Práctico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41: Agricultura en el área agropecuaria y su relación con la base legal aplicada en El Salvador, 2016”

**Objetivo:** Evaluar el grado de conocimiento que los estudiantes de cuarto y quinto año de la Licenciatura en Contaduría Pública de la Facultad Multidisciplinaria Oriental tienen sobre la NIC 41.

**Indicación:** Marque con una X la respuesta que considere correcta y justifique en las preguntas que se requiera.

1. ¿Conoce el nombre de la NIC 41?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_ Mencione:

\_\_\_\_\_

2. ¿Cree que la relación entre la base legal y el tratamiento contable aplicado a las actividades agropecuarias cumple con el objetivo planteado en la NIC 41?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

3. Se le facilita identificar el tipo de activo biológico a la que se le aplica la NIC 41:

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

4. Seleccione los activos biológicos a los que se le aplica la NIC 41:

Viñedos ( )

Terrenos ( )

Leche ( )

Plantas Productoras ( )

Hojas de Té ( )

Subvenciones del gobierno ( )

Ganado Lechero ( )

Cerdos ( )

Todas las anteriores ( )

5. Se le facilita identificar el tipo producto agrícola a la que se le aplica la NIC 41:

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

6. Seleccione los productos agrícolas a los que se le aplica la NIC 41:

Viñedos ( )

Terrenos ( )

Leche ( )

Plantas Productoras ( )

Hojas de Té ( )

Subvenciones del gobierno ( )

Ganado Lechero ( )

Cerdos ( )

Todas las anteriores ( )

7. ¿Se puede medir a valor razonable menos los costos de venta los productos agrícolas?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

8. ¿Se pueden medir los activos biológicos a valor razonable menos los costos de ventas?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

9. ¿Están obligados a practicar inventario físico al final de cada ejercicio impositivo los sujetos que se dedican a la actividad agropecuaria?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

**10.** ¿Pueden constituir renta obtenida todos los productos o utilidades percibidos o devengados por los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad agropecuaria?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_ Mencione algunos ejemplos:

\_\_\_\_\_

**11.** Seleccione las disposiciones legales que regulan la actividad agropecuaria en El Salvador:

Ley de Medio Ambiente ( )

Ley de Impuesto sobre la Renta ( )

Ley de Arrendamiento Financiero ( )

Ley de Zonas Francas ( )

**12.** Puede una entidad agropecuaria reconocer un activo biológico que no garantice la obtención de beneficios económicos futuros.

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

**13.** Puede una entidad agropecuaria reconocer un producto agrícola que no garantice la obtención de beneficios económicos futuros.

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

**14.** Además del acumulamiento de costos, ¿Existen otros sucesos que impliquen un incremento en el valor de un activo biológico?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_ Mencione algunos:

\_\_\_\_\_

15. Además del agotamiento, ¿Existen otros sucesos que impliquen una disminución en el valor de un activo biológico?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_ Mencione algunos:

\_\_\_\_\_

16. ¿Qué nivel de conocimiento tiene sobre la Norma Internacional de Información Financiera 41?

Básico ( )

Medio ( )

Avanzado ( )

17. ¿Considera que existe suficiente material bibliográfico además de las Normas Internacionales de Información Financiera que refleje la aplicación teórico-práctico de acuerdo a la normativa contable vigente?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_ ¿Cuáles?

\_\_\_\_\_

18. ¿Con los conocimientos que tiene de la NIC 41 cree poder lograr desempeñarse como contador público en el área financiera en entidades agrícolas-ganaderas?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

19. ¿Considera necesario contar con material bibliográfico que brinde información sobre la aplicación de la normativa legal 2016 relacionada con la NIC 41?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

20. ¿Al momento de la revelación de la información, se debe revelar la ganancia o pérdida surgida por el reconocimiento inicial de los activos biológicos?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_ Mencione ejemplos:

\_\_\_\_\_

**21.** ¿Conoce en qué circunstancias se realiza la conciliación de los cambios en el importe al inicio y al final del período corriente?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

**22.** ¿Considera importante que la entidad realice una clasificación en cada grupo de activos biológicos a partir de una descripción?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

**23.** ¿La etapa de crecimiento y desarrollo de un activo biológico, siempre deberá clasificarse en el activo corriente de la entidad?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

**24.** A su criterio, ¿Cuáles activos biológicos pueden presentarse en el Estado de Situación Financiera?

Temporales (    )                      Semi Permanente (    )                      Permanente (    )

**25.** ¿En el estado de situación financiera, el agotamiento acumulado, se deberá reflejar en una cuenta complementaria de Activo Biológico?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_