

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**“PROCESO DE CONTABILIZACIÓN CONFORME A LA NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 41 (AGRICULTURA) EN UNA
EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA”**

Tesis

Presentada a la Junta Directiva de la
Facultad de Ciencias Económicas



Por

DANY OMAR DE LEÓN GALVEZ

Previo a conferírsele el título de

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

En el Grado Académico de

LICENCIADO

Guatemala, noviembre de 2012

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero:	Lic. M.Sc. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal Segundo:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Tercero:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto:	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal Quinto:	P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES DE ÁREAS
PRÁCTICAS BÁSICAS**

Auditoria	Lic. Sergio Arturo Sosa Rivas
Contabilidad	Lic. Carlos Humberto Echeverría Guzmán
Matemática-Estadística	Lic. Jorge Leonel Letrán Talento

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE	Lic. Carlos Humberto Echeverría Guzmán
SECRETARIO	Lic. Roberto Salazar Casiano
EXAMINADOR	Lic. Jorge Luis Monzón Rodríguez

Guatemala, 6 de agosto de 2012

Licenciado
José Rolando Secaida Morales
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente

Estimado señor Decano:

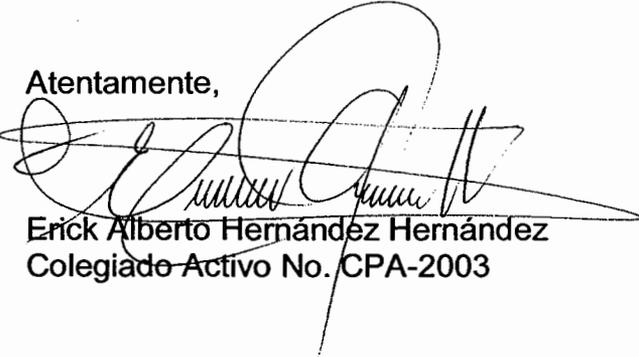
Tengo el honor de dirigirme a usted para informarle que he procedido a asesorar el trabajo de tesis de graduación profesional del estudiante **Dany Omar de León Gálvez**, el cual lleva por título **“PROCESO DE CONTABILIZACIÓN CONFORME A LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 41 (AGRICULTURA) EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA”**.

El trabajo realizado en mi opinión, cumple a satisfacción con los estándares de calidad que caracterizan este tipo de investigaciones. Lo anterior tomando en consideración los lineamientos establecidos por la Universidad de San Carlos de Guatemala y con apego al plan de trabajo originalmente aprobado.

Durante el transcurso del asesoramiento, surgieron algunos cambios, los cuales fueron aceptados e incluidos por el señor **Dany Omar de León Gálvez**.

Derivado de lo anterior me permito recomendar a usted que se apruebe el presente trabajo para sustentar el **EXAMEN PRIVADO DE TESIS**, previo a optar al título universitario de **CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR** en el grado de Licenciado.

Atentamente,



Erick Alberto Hernández Hernández
Colegiado Activo No. CPA-2003



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS

Edificio "S-8"

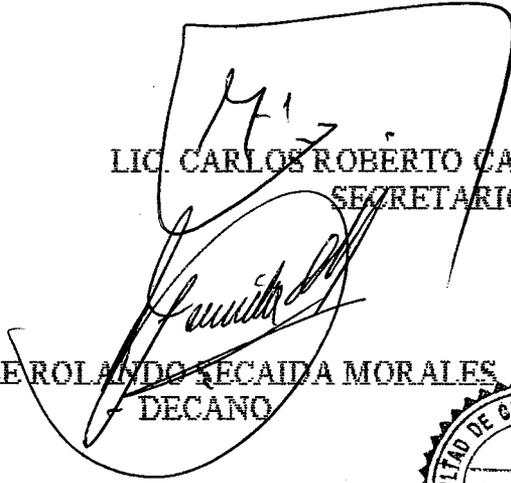
Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
TRECE DE NOVIEMBRE DE DOS MIL DOCE.**

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.1, subinciso 6.1.1 del Acta 20-2012 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 6 de noviembre de 2012, se conoció el Acta AUDITORIA 268-2012 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 18 de octubre de 2012 y el trabajo de Tesis denominado: "PROCESO DE CONTABILIZACIÓN CONFORME A LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 41 (AGRICULTURA) EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA", que para su graduación profesional presentó el estudiante **DANY OMAR DE LEÓN GÁLVEZ**, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. CARLOS ROBERTO CARRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO RECAIDA MORALES
DECANO



Srta.


Ingrid
PREVISADO

DEDICATORIA

- A DIOS: Por haberme otorgado la sabiduría y confianza para poder alcanzar esta meta, porque nunca me ha dejado en los momentos difíciles.
- A MIS PADRES: Tránsito Rómulo de León Paz y Corina Honoria Gálvez Solís, por su amor, comprensión, sus sabios consejos y el sacrificio que han hecho para lograr este triunfo.
- A MI HERMANO: Ludim Abimael de León Gálvez, por su apoyo y sabios consejos.
- A MI FAMILIA: A mi esposa Alba Reyes y mis hijas Keily de León y Daniela de León por su paciencia en este tiempo
- A MIS TÍOS, TÍAS Y PRIMOS: Con mucho cariño.
- A MIS AMIGOS: Por animarme a seguir adelante, gracias por su amistad sincera.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: Especialmente a la Facultad de Ciencias Económicas, por la formación académica
- AGRADECIMIENTO A: Mi asesor por su apoyo y consejos.

ÍNDICE

	Página
Introducción	
CAPÍTULO I	
EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA	
1.1 Definición de empresa	1
1.2 Clasificación de empresas	1
- Dependiendo del origen del capital	2
- Por los sectores económicos	3
1.3 Empresa agrícolas	5
- Características de la empresa agrícola	6
- Objetivos de la empresa agrícola	6
1.4 Cultivo de palma africana	8
- Ciclos de producción	9
- Usos principales	9
1.4.1 Aspectos agronómicos	9
- Clima y Temperatura	9
- Suelo	10
1.4.2 Fases del cultivo de palma africana	11
- Fases de pre-vivero	11
- Siembra	11
- Colocación de sombra	11
- Fertilización	12
- Riego del pre-vivero	12
- Trasplante de palmas	12

ÍNDICE

1.4.3 Fases de vivero principal	13
- Llenado de bolsas	13
- Siembra	13
- Fertilización del vivero	14
- Combate de malezas	14
- Combate de plagas y enfermedades	15
- Riego del vivero	15
- Selección de plantas de vivero	16
- Preparación de tierras	17
- Drenajes y vías de acceso	17
1.4.4 Fases de siembra en el Campo	18
- Medición de distancia y balizado	18
- Ahoyado	19
- Transporte de palma del vivero al campo	19
- Fertilización	19
- Siembra	19
1.4.5 Fase de cuidados culturales	20
- Combate de malezas	20
- Fertilización	20
- Control de plagas	20
- Control de enfermedades	21
- Desbajerar	21
1.4.6 Fase productiva	21
- Cosecha	21
- Orden de corte	22
- Herramienta y cosecha	22
- Transporte y recolección de fruta	23
1.5 Legislación aplicable	23
1.5.1 Constitución Política de la República de Guatemala	23
1.5.2 Código de Comercio	24

ÍNDICE

1.5.3 Código de Trabajo	26
1.5.4 Dependencias Gubernamentales en los que deberá registrarse	26
1.5.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta	27
1.5.6 Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA	29
1.5.7 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos	31
1.5.8 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles	31
1.5.9 Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros	31
1.5.10 Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos	32
1.5.11 Arbitrios municipales	33
1.5.12 Ley del Impuesto de Solidaridad	33
1.5.13 Ley Antievasión II	34
CAPÍTULO II	
CONTABILIDAD AGRÍCOLA Y LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NO. 41 (AGRICULTURA)	
2.1 Definición de Contabilidad	38
2.1.1 Ramas de la contabilidad	38
- Contabilidad estatal	39
- Contabilidad privada	39
- Contabilidad de costos	40
- Marco legal	41
- Contabilidad financiera	41
- Contabilidad administrativa	42
- Contabilidad por actividades	43
- Contabilidad de organización de servicios	43
2.2 Contabilidad Agrícola	43
2.2.1 Objetivos	43
2.2.2 Clases de cultivos	44
- Cultivos temporales, cíclicos o estacionales	44

ÍNDICE

- Cultivos semipermanentes	44
- Cultivos permanentes	45
2.2.3 Fases de cultivos	46
- Fase de fomento	46
- Fase de siembra	47
- Fase de cuidados culturales	47
- Fase de recolección	47
2.3 Normas Internacionales de Información Financiera	48
- Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera nivel internacional	48
2.4 Normas Internacionales de Contabilidad	49
2.4.1 Introducción	49
- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad	50
- Elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad	51
- El Consejo	52
- Grupo Consultivo	52
- Consejo Asesor	53
- Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Contabilidad	54
2.4.2 Norma Internacional de Contabilidad Número 41	54
2.4.2.1 Introducción	54
2.4.2.2 Alcance	55
2.4.2.3 Definiciones	56
- Definiciones relacionadas	56
- Definiciones generales	57
2.4.2.4 Reconocimiento y medición	57
- Reconocimiento	57
- Medición	58
2.4.2.5 Ganancias y Pérdidas	58

ÍNDICE

2.4.2.6 Imposibilidad de medir en forma fiable el Valor razonable	59
2.4.2.7 Información a revelar	59
2.4.3 Norma Internacional de Información Financiera No. 13 Medición del Valor Razonable	61
CAPÍTULO III	
EVALUACIÓN DEL PROCESO DE CONTABILIZACIÓN DEL CULTIVO DE PALMA AFRICANA	
3.1 Según las leyes guatemaltecas, especialmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta	67
3.2 Según las Normas Internacionales de Información Financiera, en especial la Norma Internacional de Contabilidad No. 41	69
3.3 Comparaciones administrativas y financieras	73
3.4 Proceso de contabilización del cultivo de palma africana	74
CAPÍTULO IV	
PROCESO DE CONTABILIZACIÓN CONFORME A LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 41 (AGRICULTURA) EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA (CASO PRÁCTICO)	
4.1 Antecedentes de la empresa	77
4.2 Desarrollo del proceso de contabilización del cultivo de palma africana	78
4.3 Costos agrícolas	78
4.4 Medición del valor razonable	82
4.5 Estados Financieros	84
CONCLUSIONES	107
RECOMENDACIONES	109
BIBLIOGRAFÍA	110
ANEXO	112

INTRODUCCIÓN

En Guatemala, uno de los sectores más importantes en la economía del país lo constituye el sector agropecuario, sin embargo no se le ha dado la debida importancia en cuanto al sistema de información que permita apoyar a la gerencia de las empresas agrícolas en la toma de decisiones para invertir en forma eficiente los recursos.

Debido a la necesidad de información de las empresas agrícolas del país, así como de otros países, es importante obtener información confiable a través del adecuado registro contable conforme a la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (Agricultura), la cual está contenida dentro de las Normas Internacionales de Información Financieras –NIIF, debido a que ésta permite guiar las actividades económicas y financieras de dicho sector.

Las expectativas de esta rama de la producción agrícola han traído el proceso de globalización e internacionalización de la información contable de gran importancia en la presentación de estados financieros con información confiable, por lo cual es necesario realizar los registros contables con la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (Agricultura).

La actividad agrícola en Guatemala, al igual que en otra empresa o actividad económica, necesita tener una mayor definición en cuanto a los registros contables, es por ello que la contabilidad agrícola es realizada con base a la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (Agricultura), el cual involucra ciertos cambios, en particular con la forma de tratar los activos biológicos.

Los objetivos generales de esta investigación fueron: 1) Diseñar los procesos del cultivo de palma africana conforme a la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (Agricultura); 2) Establecer criterios para la contabilización de la producción agrícola a efectos de estandarizar la información contable en una empresa que se dedica al cultivo de palma africana.

Los objetivos específicos de esta investigación fueron: 1) Establecer cuáles son los registros contables que deben realizarse en el proceso de contabilización del cultivo de palma africana de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (Agricultura); 2) Presentar un estudio comparativo de los aspectos financieros con los aspectos fiscales en cuanto al proceso de los registros contables, según las normas legales y los procesos según la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (Agricultura), en una empresa que se dedica al cultivo de palma africana.

Para cumplir los objetivos planificados se utilizó como metodología de investigación, el método científico en sus tres fases: 1) Indagatoria por medio de la recolección de información de la fuente primaria (unidad de análisis) y fuentes secundarias; 2) Demostrativa en donde se efectuó el análisis de la información obtenida para comprobación de la hipótesis planteada y 3) Expositiva a través de la conceptualización expuesta en el presente trabajo de tesis.

Las principales técnicas utilizadas fueron la observación directa; entrevistas con el personal relacionado, y el fichaje de la información recabada del material bibliográfico, entre otras.

El presente trabajo de tesis está organizado de la manera siguiente:

El capítulo I Contiene las generalidades de las empresas (concepto, clasificación), definición de la empresa agrícola, cultivo de palma africana, legislación aplicable en las empresas.

En el capítulo II, se expone la contabilidad agrícola y la Norma Internacional de Contabilidad No. 41, definición de contabilidad, contabilidad agrícola, así también las Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Internacionales de Contabilidad.

En el capítulo III, se expone la evaluación del proceso de contabilización del cultivo de palma africana, según las leyes guatemaltecas y la Normas Internacionales de Información Financiera, en especial la Norma Internacional de Contabilidad No. 41, también se expone las comparaciones administrativas y financieras y el proceso de contabilización del cultivo de palma africana.

El capítulo IV, comprende el caso práctico, sobre el proceso de contabilización conforme a la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (Agricultura) en una empresa que se dedica al cultivo de palma africana, la cual incluye: Los antecedentes de la empresa objeto de estudio, el desarrollo del proceso de contabilización del cultivo de palma africana, costos agrícolas, medición del valor razonable y los estados financieros.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones que sustentan los aspectos más importantes del proceso de investigación realizado.

CAPÍTULO I

EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA

1.1 Definición de empresa

“Una empresa es una entidad integrada por capital de trabajo dedicada a actividades mercantiles. Generalmente adopta una forma de organización, y sus directores o administradores toman las decisiones sobre la forma de invertir en las mismas y como se financiaran sus actividades, con la finalidad de aprovechar al máximo sus recursos y lograr sus metas de utilidad o rendimiento” (12:1).

“Es una organización social por ser una asociación de personas para la explotación de un negocio y que tiene por fin un determinado objetivo, que puede ser el lucro o la atención de una necesidad social”. (1:4)

“Es un sistema dentro del cual una persona o grupo de personas desarrollan un conjunto de actividades encaminadas a la producción y/o distribución de bienes y/o servicios, enmarcados en un objeto social determinado”. (1:41)

“La empresa es una organización social que realiza un conjunto de actividades y utiliza una gran variedad de recursos (financieros, materiales, tecnológicos y humanos) para lograr determinados objetivos, como la satisfacción de una necesidad o deseo de su mercado meta con la finalidad de lucrar o no; y que es construida a partir de conversaciones específicas basadas en compromisos mutuos entre las personas que la conforman”. (5:99)

1.2 Clasificación de las empresas

Se puede clasificar de la siguiente manera:

a. Dependiendo del origen del capital

De acuerdo al origen de su capital y a quienes van dirigidas sus actividades, la empresa puede clasificarse en:

Empresa estatal

“Se entiende por empresa pública o empresa estatal a toda aquella que es propiedad del Estado, sea este nacional, municipal o de cualquier otro estrato administrativo, ya sea de un modo total o parcial”. (4:1).

“Son empresas creadas por el gobierno para prestar servicios públicos. Son aquellas entidades que pertenecen al Estado, tienen personalidad jurídica, patrimonio y régimen jurídico propios. Se crean mediante un decreto del Ejecutivo, para la realización de actividades mercantiles, industriales y cualquier otra actividad conforme a su denominación y forma jurídica”. (12:1).

Empresas privadas

“Constituyen el grupo más distinguido de la sociedad capitalista. Su esencia es la libertad de realizar determinada actividad económica, buscando la satisfacción de alguna necesidad de orden general o social, y la obtención de beneficios”. (13:1).

“Las empresas privadas pertenecen a individuos particulares y pueden vender sus acciones en bolsa”. (12:1).

Empresas industriales

“Se refiere a aquellas que realizan algún proceso de transformación de la materia prima, abarca actividades diversas como la construcción, la óptica, la maderera, la textil, etc.”. (12:1).

“Es aquel por el cual dos o más personas unen sus capitales o industrias, para emprender operaciones mercantiles y participar de sus utilidades. De esta definición podemos destacar lo siguiente:

- a. Que la empresa industrial fundamentalmente es una asociación de personas.
- b. Que las personas unen sus aportaciones que pueden consistir en capitales o industrias. Con el término capitales se refiere a la ley al aporte de dinero o especies, y con el término industrias se refiere a la aportación de la fuerza de trabajo y capacidad personal del socio.
- c. Esta asociación de personas y aportaciones se hace para emprender operaciones mercantiles”. (13:1).

b. Por los sectores económicos

Dependiendo al sector económico que pertenecen, estas se dividen en:

Empresas primarias

Son todas aquellas que explotan tanto recursos naturales renovables como no renovables, hallándose dentro de este grupo a las empresas:

- **Extractivas:** Cuando se dedican a la explotación de recursos naturales, ya sea renovable o no renovable. Ejemplos de este tipo de empresas son las pesqueras, madereras, mineras, petroleras, etc.
- **Mineras:** Este tipo de empresa se encuentra ligada a la extracción, producción, y comercialización de los recursos minerales no renovables con el fin de obtener beneficios económicos.
- **Pesqueras:** Se encuentran ligadas a la extracción y explotación de las riquezas del mar y comprenden todas las actividades destinadas a capturar, cazar, segar, poseer, recolectar, conservar y utilizar las especies hidrobiológicas que tiene el mar como fuente de vida.

- **Agropecuarias:** Este sector está constituido por dos actividades, la agrícola y la ganadera o pecuaria las cuales están constituidas por una actividad primaria productora, la cual puede llevarse a cabo en la tierra o no y una actividad secundaria de elaboración o transformación que puede llevarse a cabo en cualquier otro lugar, en este sector tiene espacio la producción de hortalizas, cereales, frutas, viñas y ganaderías.
- **Silvícola:** Estas tienen como fin explotar y cosechar los bosques nativos como plantaciones, regenerar y proteger los bosques, tanto como para recolectar sus productos como también realizar actividades de forestación, plantación, replante, conservación de bosques y zonas forestadas.

Empresas secundarias

Dentro de esta clasificación se agrupan las siguientes:

- **Manufactureras:** Son todas las que tienen como fin elaborar o convertir materias primas, productos semi-elaborados y productos terminados, con la finalidad de negociarlos en el mercado nacional, pudiendo hacer mención de las siguientes: empresas que producen bienes de producción, teniendo como finalidad satisfacer la demanda de empresas de consumo final, y empresas que producen bienes de consumo final, siendo estas las que se alimentan de las empresas que producen bienes de producción.
- **De construcción:** Son las que realizan obras públicas y privadas, como la construcción de calles, carreteras, casas, edificios, etc.
- **Comerciales:** Son todas aquellas que se dedican propiamente al comercio, siendo su función principal la compra-venta de productos terminados en donde participan dos intermediarios que son el productor y el consumidor.

- De servicio: Son las que realizan una actividad comercial, productiva y prestadora de servicios con fines de lucro.
- De servicios financieros: Son aquellas que realizan una actividad comercial prestadora de servicios de intermediación relacionados con el ámbito de generación de valor a través del dinero, tales como las instituciones bancarias, el mercado de valores y otros servicios financieros como leasing y casa de cambios.

1.3 Empresa agrícola

Es aquella empresa que realiza actividades agrícolas, en la cual se emplean la tierra, para obtener productos vivos.

La actividad agrícola es toda aquella actividad dirigida a obtener productos del suelo mediante la transformación o aprovechamiento de sus sustancias fisicoquímicas en organismos vivos de plantas.

“Empresa agrícola es la unidad de producción económica, constituida por el empresario y sus colaboradores, así como por la tierra y demás elementos organizados mediante los cuales se ejerce una actividad agrícola, ganadera, forestal o mixta”. (9:1).

Otros autores incluyen en su definición de empresa agraria un criterio biológico, por el cual existirá una empresa agrícola cuando su producción se desarrolle según las leyes biológicas. Otros autores indican de forma más simple que una empresa se puede catalogar como agrícola cuando desarrolla una actividad tradicionalmente tenida como agraria. Asimismo indican que la empresa agrícola denominada pura, no existe e incluyen dentro del concepto de empresas agrícolas aquellas que desarrollan su actividad en el mundo rural y no se habla tanto de

empresas agrícolas como de empresa rural o de la multifuncionalidad de la empresa agro-rural.

Características de la empresa agrícola

- a. Factores de producción incontrolables, dependencia total de la materia viva (suelo)
- b. Complejidad en los procesos de producción: la empresa agrícola simultanea diversos procesos productivos ya que es la única forma de utilizar toda la capacidad productiva existente (tierra, mano de obra y capital).
- c. El tiempo como parte del proceso de producción. Los procesos de producción no se pueden acortar más de lo posible climática y genéticamente según la naturaleza viva de la producción a obtener y ello crea una cierta dependencia para el empresario.

Objetivos de la empresa agrícola

En general, la teoría neoclásica plantea como objetivo prioritario la maximización del beneficio de la empresa. Lógicamente se presupone un comportamiento racional por parte de la unidad de decisión.

Las críticas al planteamiento anterior son conocidas. La existencia de otras variables diferentes y el planteamiento de búsqueda de la satisfacción por encima de la maximización ponen en evidencia a la teoría neoclásica.

La empresa se enfrenta a aspectos como ausencia de racionalidad perfecta y a una multiplicidad de objetivos que satisfacer, entre los que la maximización del beneficio no representa en muchos casos el objetivo principal. De hecho, en la actualidad se distinguen tres niveles de objetivos o fines:

- a. De primer nivel o generales: objetivos a alcanzar a largo plazo.

- b. De segundo nivel o intermedios: objetivos a medio plazo (beneficio, ganancia, etc.) necesarios para alcanzar los objetivos generales.
- c. De tercer nivel: necesarios para alcanzar los objetivos de segundo nivel.

En el caso concreto de la empresa agrícola, la consecución de un nivel de vida digno y satisfactorio para el empresario, compatible con la supervivencia a largo plazo de la empresa se puede considerar un objetivo general.

Dentro de los objetivos intermedios o de segundo nivel, podríamos situar la maximización del beneficio como objetivo prioritario, esto sin olvidarnos de la minimización del riesgo unido al mantenimiento del equilibrio financiero de la empresa. Otro aspecto a delimitar sería la determinación del beneficio y si hablamos de la variable resultante de deducir los gastos totales a los ingresos totales o por el contrario hablamos de la maximización de otras variables como el margen bruto, margen neto, ganancia o renta agrícola (beneficio más coste de oportunidad), etc.

En definitiva, sin supervivencia no hay posibilidad de obtener beneficios y a la inversa. La atención de la unidad familiar, la remuneración del factor trabajo, las obligaciones financieras derivadas de los diferentes procesos de inversión, hacen imprescindible igualmente la obtención del beneficio. En el tercer nivel podemos distinguir:

1. Maximización de los rendimientos.
2. Mejora de la organización de la actividad productiva.
3. Adecuado nivel de liquidez y solvencia.
4. Optimización del empleo.

La consecución de los objetivos puede estar motivados por razones estrictamente económicas en unos casos o por los gustos y preferencias del empresario en otros.

1.4 Cultivo de palma africana

La Palma Africana es una planta que pertenece a la familia de las palmáceas que consiste en una arbórea de hasta 15 metros de alto, con hojas en forma de penachos y flores de color amarillento agrupadas en espiga y la fruta es anaranjada, de la pulpa de la fruta se extrae el aceite crudo de palma y de la almendra o semilla el aceite de y harina de palmiste.

Como su nombre lo indica este tipo de palma silvestre se origina en África y el aprovechamiento de los frutos de esta se remonta a más de 5,000 años.

En Guatemala el cultivo de palma de aceite se inició en 1,987, en la actualidad su producción ha ido aumentando ya que el cultivo de esta planta representa para nuestro país una valiosa fuente de trabajo, en la costa Sur se generan más de 7,000 empleos estables durante el año. En Guatemala se promueve que el pequeño productor cercano a una planta extractora de aceite de palma se dedique a este cultivo, asegurándose de este modo ingresos continuos durante todo el año, garantizando pagar un buen precio por la fruta producida.

El cultivo de esta planta se ha desarrollado con recursos de la iniciativa privada, a diferencia de otros países donde el gobierno apoya y subsidia este cultivo. Se han hecho inversiones cuantiosas en infraestructura instalada en la Costa Sur, contando con cuatro plantas extractoras ubicadas dos en Tecún Umán, San Marcos y dos en el departamento de Escuintla, en los municipios de Tiquisate y la Gomera. El área cultivada con palma de aceite tiene en su mayoría instalaciones de riego por aspersión. Guatemala tiene el clima y las tierras adecuadas para el cultivo de esta planta, actualmente se ha desarrollado en la Costa Sur, pero las tierras del Petén e Izabal también ofrecen condiciones excelentes para cultivar esta planta.

Ciclos de producción

Es un cultivo de tipo permanente, debido a que su fase productiva o re-colectiva puede presentarse hasta los tres años posteriores a su siembra en la fase de vivero y su vida productiva puede durar hasta 20 años, este cultivo se cosecha durante todo el año sin interrupción

La palma africana a diferencia de un cultivo temporal que deja el suelo descubiertó durante varios meses tiene la cualidad de convertirse en un bosque tropical artificial. Cuando se siembra un árbol de palma se contribuye a la reforestación del área.

Usos principales

El aceite de la palma africana es utilizado por la industria aceitera guatemalteca, para la elaboración de mantecas, margarinas y aceites, los cuales son utilizados para preparar cierto tipo de alimentos, la fracción solida del aceite de palma (sub-producto) también aceptado en el extranjero. Este cultivo da como fruto un racimo, el cual se corta de la palma, luego al cortar el racimo de la fruta también se corta la hoja que está debajo del mismo, esta hoja se deja en el suelo convirtiéndose en abono orgánico. El bagazo de la fruta después de la extracción del aceite y el racimo sin fruta se aprovecha como combustible de la caldera de la planta extractora generando su propia energía para producir vapor y electricidad y las cenizas sirven como abono el cual es utilizado en las plantaciones. (9:1)

1.4.1 Aspectos Agronómicos

Clima y Temperatura

La palma africana necesita entre 1,500 a 2,500 mm de precipitación de lluvia al año, preferiblemente la precipitación debe ser igual o mayor a 2,000 mm anuales,

las estaciones secas bien marcadas afectan el crecimiento y la producción de la palma si no se cuenta con un sistema de riego adecuado.

La temperatura máxima promedio debe ser de 30 a 33 grados centígrados y de un promedio mínimo de 22 a 24 grados.

Suelo

Las características químicas de los suelos constituyen un proceso dinámico y complejo. En la producción de la Palma Africana debe prestar atención a los siguientes aspectos: (9:1).

a. Materia orgánica

En general los suelos de las regiones tropicales tienen valiosos contenidos de materia orgánica; sin embargo los niveles de materia orgánica de estos suelos pueden mejorarse por medio de la aplicación de estiércol animal (como gallinaza o desecho de vaca), abono verde (hojas) y racimos vacíos.

b. Condiciones de suelos desfavorables

La cantidad excesiva de agua en el suelo disminuye el intercambio de aire entre el suelo y la atmósfera por esta razón hay condiciones altas de humedad en el suelo, las cuales afectan el crecimiento y el rendimiento de la palma africana.

El drenaje depende directamente de la permeabilidad del suelo. Esta a su vez depende de otros parámetros tales como el contenido de materia orgánica y las labores de cultivo.

c. Nutrientes especiales

El nitrógeno, fósforo y potasio son los nutrientes que la palma aceitera necesita en cantidad excesiva. Estos macro nutrientes frecuentemente se encuentran en pocas cantidades en el suelo por lo que deben ser agregadas mediante

fertilización. El calcio, magnesio y azufre denominados abonos secundarios también son necesarios para el adecuado desarrollo del cultivo.

1.4.2 Fases del cultivo de palma africana

Fase de pre-vivero

Siembra

En el establecimiento de pre-viveros pueden utilizarse bolsas de polietileno de 15 x 13 cms. Las que se agrupan en camas de 1.2 metros de ancho para facilitar labores de combate de malezas, plagas y enfermedades, riego y prácticas de selección de plantas anormales. La tierra utilizada para el llenado de bolsas debe ser similar a la que utilizara en el vivero principal. (10:1).

La semilla se siembra haciendo un agujero en el centro del suelo contenido en la bolsa, cuya profundidad depende del tamaño del embrión y una vez introducida la semilla debe quedar cubierta por una capa de suelo de aproximadamente 1 cm. (10:1).

Para estimar la cantidad de semillas que serán necesarias en una plantación de palma africana en primer lugar debe tenerse definida el área en que se va a plantar, así como la distancia que debe darse entre bolsa en el vivero. Si se realiza la siembra en el campo de 9 x 9 metros en triangulo (que es lo más recomendable) se requieren 143 plantas por hectáreas efectiva de terreno. Es necesario contar con un 2% adicional para las resiembras en el pre-vivero y además de un 15% para reponer las plantas eliminadas en la selección (5% en pre-vivero y 10% en vivero principal). (10:1).

Colocación de sombra

Otro factor importante es la colocación de algún tipo de sombra que proteja las plantas de la incidencia directa de los rayos del sol. Puede construirse una

estructura de 2 metros de altura con las hojas de palmas nativas que permita el paso de un 60% de luz solar. Esta cobertura debe removerse en un 50% antes del trasplante al vivero principal y la restante ocho días antes con el propósito de reducir el impacto que sufren las plantitas a la hora de exponerse directamente a los rayos del sol en el vivero. (10:1).

Fertilización

La fertilización del pre-vivero no debe realizarse sino hasta que aparezca la primera hoja totalmente abierta aproximadamente a las cuatro semanas después de la siembra. En esta circunstancia generalmente se hace por vía foliar y puede iniciarse con la aplicación de urea en una proporción de 30 gramos disueltos en 16 litros de agua. Durante las semanas 5ta y 6ta, 7ma y de la 8va a la 12va pueden aplicarse 60, 75 y 90 gramos de la fórmula 15 -15 – 6- 4 diluida en 18 litros de agua respectivamente. Esta mezcla debe aplicarse en 100 plantas. (10:1).

Riego del pre-vivero

En la etapa de pre-vivero se recomienda el uso de micro aspersores para lograr la mayor eficiencia de riego posible. Además es conveniente el uso de coberturas aplicadas sobre el suelo de la bolsa para disminuir las pérdidas de humedad y prevenir la emergencia de malezas. También debe mantenerse un adecuado espaciamiento de las bolsas para evitar la formación de microclimas favorables para el desarrollo de enfermedades. (10:1).

Trasplante de palmas

Antes de trasplantar las plantitas al vivero principal debe hacerse una selección para eliminar aquellas plantitas anormales tales como plantas con hojas alargada, hojas corrugadas o cualquier otro tipo de problema. Las plantas para ser

trasplantadas al vivero principal no deben permanecer más de 3 meses en el pre-vivero, período en el cual deben alcanzar un máximo de tres hojas. (10:1).

1.4.3 Fases de vivero principal

Llenado de bolsas

Consiste en llenar con tierra negra las bolsas que servirán para la siembra de plantitas provenientes del pre-vivero. Dichas bolsas deben ser de polietileno negro de 40 x 53 cms., con perforaciones en la parte intermedia e inferior para facilitar el drenaje de aireación de las raíces. (9:1).

Si el vivero está programado para ser trasplantado al campo a los 12 meses de edad, el distanciamiento entre bolsas debe ser de 90 centímetros entre plantas en forma triangular. Si van a permanecer en el vivero por más tiempo es recomendable alinear a 1.20 metros para evitar la competencia entre plantas por luz y agua. (9:1).

Siembra

Cuando se trata de plantitas provenientes del pre-vivero es muy importante, al momento de llevar a cabo el trasplante, mantener una alta supervisión para reducir el estrés que pueden sufrir las plantas. Es necesario preparar un agujero en el centro del suelo contenido en la bolsa que sea de mayor tamaño que el adobe que proviene del pre-vivero. Se elimina cuidadosamente la bolsa de pre-vivero para evitar la destrucción del adobe y se introduce en el agujero, luego se rellena con tierra y se compacta sucesivamente para evitar la formación de bolsas de aire. Es conveniente que la tierra de bolsa de vivero principal esté húmeda cuando se efectúa la siembra. (9:1).

Además es aconsejable dejar un espacio de 5 centímetros en la parte superior de la bolsa sin llenar para colocar una cobertura (se puede utilizar grana de arroz,

cascarilla de coquito o algún otro material). Luego se hace un doblez en la parte superior de la bolsa para brindarle mayor resistencia y evitar el estancamiento superficial de agua y su rompimiento. (9:1).

Es necesario preparar con anticipación toda la infraestructura necesaria. Las bolsas deben estar llenas de tierra preferiblemente alineadas y además el equipo de riego debe estar instalado. (9:1).

Fertilización del vivero

El programa de fertilización debe diseñarse de acuerdo con el lugar donde se establece el vivero que a su vez depende principalmente de la fertilidad del suelo que se utilice. Una recomendación generalizada de fertilización es impropia porque podría causar en algunos viveros deficiencias y en otros excesos, factor que incrementa los costos del vivero. Generalmente los programas de fertilización se fundamentan en la aplicación de los nutrientes primarios (fosforo, nitrógeno y potasio). (9:1).

El fertilizante debe ser aplicado al suelo de la bolsa en una franja ancha alrededor de la palma evitando el contacto con el follaje o con la raíz para evitar posibles quemaduras en ambos. (9:1).

Combate de malezas

Consiste en limpiar la maleza que crece dentro y fuera de cada bolsa. El combate de maleza en el piso puede hacerse en ciclos periódicos con herbicidas post-emergentes de amplio espectro, generalmente mezclados con un pre-emergente. (9:1).

Los productos más utilizados han sido las mezclas de glisofato, con oxifluorfen. Las aplicaciones deben ser dirigidas a las malezas preferiblemente con el uso de

una pantalla protectora para boquillas y así evitar el contacto de los herbicidas con las palmas. (9:1).

El combate de malezas en las bolsas debe realizarse en forma manual y periódicamente dependiendo del surgimiento de las malezas. El uso de cobertura en las bolsas disminuye la intensidad de los ciclos de combate de malezas.

Combate de plagas y enfermedades

Las plagas que eventualmente atacan el vivero dependen de la localidad donde este sea establecido. En algunos lugares una de las principales plagas la constituyen las ratas que atacan principalmente el bulbo basal de la palma. Para combatir estos roedores se requiere la utilización de prácticas culturales como un buen combate de malezas tanto en toda la periferia del vivero como dentro del mismo incluyendo canales de drenaje y vías de acceso; también mediante la eliminación de los estancamientos de agua y la acumulación de residuos de maleza u otros materiales en el interior del vivero. En caso de persistir es necesario el uso de cebos envenenados a base de warfarina distribuidos estratégicamente. (9:1).

Riego del vivero

El suministro adecuado y oportuno de agua es fundamental para el establecimiento exitoso de un vivero. Del balance correcto de la humedad en el suelo de las bolsas de vivero depende en gran parte el desarrollo y el crecimiento óptimo de las palmas de vivero. (9:1).

El riego es necesario en áreas donde existe alguna época del año en que no puede suplirse de manera natural la cantidad de agua requerida para el crecimiento de la palma. Es conveniente que el suelo de la bolsa permanezca húmedo a capacidad de campo y que no ocurran excesos ni déficit de humedad.

Como se mencionó anteriormente el vivero debe estar ubicado cerca de alguna fuente de agua (rio, pozo, lago, etc.). (9:1).

Existen varios métodos que se utilizan en el riego de viveros, entre ellos se encuentran los siguientes:

Riego manual: Se utiliza principalmente en viveros pequeños y consiste en el uso de regaderas o recipientes que se cargan en forma manual y se aplican directamente a la bolsa o bien mediante el uso de mangueras.

Riego por gravedad: Consiste en hacer llegar el agua hasta las bolsas de vivero por medio de canales hasta que el suelo se humedezca adecuadamente por capilaridad. En general se cuenta con canales principales desde donde se extrae el agua mediante sifones, represas o compuertas y se distribuye por medio de canales de menor tamaño hasta las bolsas.

Riego por aspersión: Consiste en el suministro de agua sobre la superficie del suelo simulando la lluvia natural. Este es el método de irrigación más común y eficiente en viveros de palma africana. Uno de los aspectos más importantes en el uso de este método es el diseño y distribución apropiada de los aspersores, para garantizar el traslape correcto. Comúnmente se logra mediante el uso de una disposición de aspersores ubicados en forma triangular en el vivero.

Selección de plantas de vivero

Otra labor de suma importancia es la selección de las plantas del vivero porque de ella depende la calidad del material que se llevará al campo. La primera selección se realiza 2 ó 3 meses después de la siembra en el vivero, eliminándose todas aquellas plantas que presenten las siguientes deficiencias: hojas con folíolos muy angostos, hojas arrolladas o corrugadas, quimeras y plantas muy pequeñas. (9:1).

Esta primera selección es de suma importancia debido a que al eliminarse estas plantas se economiza dinero en el mantenimiento del vivero principalmente en fertilizaciones combate de malezas, plagas y enfermedades. (9:1).

La selección final se realiza aproximadamente un mes antes del trasplante al campo definitivo. Las plantas que deben eliminarse en esta etapa son las que presenten las siguientes malformaciones: hojas no diferenciadas (son aquellas en que los folíolos se mantienen unidos aún en las hojas de mayor edad), hojas extremadamente pequeñas y folíolos con ángulo de inserción muy agudo. (9:1).

Preparación de tierras

Existen varias técnicas para realizar la limpieza del terreno, estas en general incluyen la voltea de árboles y arbustos, la extracción de la madera, el acordonado y la quema de material vegetal. (9:1).

Durante la preparación del terreno, debe iniciarse la construcción de la red principal de drenaje y la ejecución de las operaciones de labranza del suelo, se recomienda la implementación del sub-suelo, con el propósito de romper posibles capas compactadas de suelo, ocasionadas por labores de labranza del cultivo anterior, tránsito de vehículos y maquinaria de labores culturales y cosecha, o por el pisoteo del ganado o por otros motivos. Dependiendo de las condiciones de suelo y clima se efectuarán una o dos pasadas de arado o rastra pesada en sustitución del subsuelo. (9:1).

Drenaje y vías de acceso

Es necesario señalar que el diseño de la red de vías de comunicación, sistema de siembra cosecha y evacuación de fruta debe efectuarse en función de la red de drenaje y no a la inversa. Un adecuado sistema de vías de comunicación en una plantación de palma africana sería de la siguiente manera. (9:1).

Centro de cosecha (secundario): Camino de recolección que se encuentra al centro de un bloque generalmente compuesto de seis hileras de palma a lo largo, del cual la fruta es llevada por el cosechador después del corte. De este camino la fruta es llevada mediante unidades de transporte mecanizado o animal hacia otro centro de acopio mayor. (9:1).

Centro de cosecha (primario): Ruta principal de transporte a la que confluyen los caminos secundarios a través de la cual se transporta la fruta cosechada hasta la planta extractora. (9:1).

La construcción de la red de vías de comunicación es conveniente iniciarla antes del establecimiento de la plantación: esto facilita las labores de siembra y de construcción de otras obras de infraestructura. Es recomendable contar con un levantamiento topográfico para su diseño y tratar de evitar al máximo la construcción de puentes con el propósito de reducir costos. La intensidad de la red de vías de comunicación dependerá del tamaño de la plantación y del método de transporte utilizado. (9:1).

1.4.4 Fase de siembra en el campo

Medición de distancia y balizado

Consiste en la medición del terreno con el objetivo de identificar los puntos en los cuales se sembrará la palma. En la mayoría de las localidades donde se cultiva la palma africana, la siembra se realiza en un patrón de triángulos equiláteros con una distancia de 9 metros entre palmas y 9 metros entre hileras, para un total de 143 palmas por hectáreas, sembrados en hileras orientadas de norte a sur para lograr un mejor aprovechamiento de la luz. Sin embargo en caso de presentarse problemas de drenaje, la orientación de los canales de drenaje debe dictar la orientación de la siembra. Los sitios donde se sembrarán las palmas se identifican enterrando estacas (balizas) a una altura promedio de 1 metro de alto. (9:1).

Ahoyado

Consiste en efectuar el hoyo en el lugar donde previamente se han enterrado las balizas. El hoyo de siembra debe tener un diámetro al menos de 10 centímetros más ancho y 5 centímetros más profundo que el tamaño del adobe de la planta proveniente del vivero principal. (9:1).

Transporte de palmas del vivero al campo

Esta actividad debe llevarse a cabo muy cuidadosamente para no dañar las palmas. Cuando se trata de palmas mayores de 12 meses es conveniente efectuar una poda moderada de las hojas adultas. Así se facilita el transporte y se reduce el estrés del trasplante. Las palmas deben llevarse al campo en carretas u otro medio de transporte y deben ubicarse junto al hoyo de siembra. (9:1).

Fertilización

Es necesario agregar un fertilizante fosfatado al fondo del agujero de la siembra, en dosis de 250 a 500 gramos por palma. El fertilizante debe ser cubierto con una capa de suelo aproximadamente de 3 centímetros para evitar daños como quema de las raíces. (9:1).

Siembra

Luego de haber aplicado el fertilizante en el fondo del agujero de siembra, debe quitarse la bolsa del vivero y colocarse la palma en el fondo del agujero en posición vertical. Posteriormente debe cubrirse con suelo de manera que el nivel bloque (adobe) proveniente del vivero quede exactamente a nivel del terreno y compactarse suavemente alrededor de la palma para así eliminar la formación de bolsas de aire o encharcamientos. La época ideal para efectuar la siembra es al

inicio de la estación lluviosa y cuando las palmas alcanzan una edad de 12 meses en el vivero principal. (9:1).

1.4.5 Fase de cuidados culturales (3 años previos a la fase de cosecha y durante la cosecha)

Combate de malezas

Durante el establecimiento de la plantación se requiere un eficiente combate de malezas. Una vez realizadas las labores de labranza del suelo, generalmente al inicio de la época lluviosa, ocurre una proliferación de especies de malezas colonizadoras primarias en especial gramíneas que deben ser combatidas con aplicaciones de herbicidas.

Fertilización

La fertilización adecuada de la palma durante los primeros años de crecimiento es muy importante para obtener una alta producción durante la edad adulta del cultivo. El tipo y cantidad de nutrientes necesarios dependerán de las características de suelo y clima locales y, en menor grado del material genético y manejo de la plantación.

Los principales nutrientes que necesita la palma, especialmente durante los dos primeros años de crecimiento en el campo son: el nitrógeno, fósforo y el potasio. La primera aplicación deberá llevarse a cabo cuatro semanas después de la siembra en el campo y posteriormente deben ser de manera fraccionada tres veces por año durante los primeros tres años del cultivo.

Control de plagas

Existen relativamente pocas plagas que afectan el cultivo de palma africana durante los primeros años de crecimiento en el campo. Entre ellos se tienen:

Minador de la raíz: Este insecto es un minador de las raíces que causa serios daños en los tejidos radiculares de la palma. Se recomienda la aplicación de insecticidas.

Daños por hormigas: Estas hormigas pueden causar severos daños a las hojas. Es importante llevar a cabo un combate constante y oportuno destruyendo las nuevas colonias lo antes posible.

Daños por roedores: El daño principal es causado por ratas que afectan la base de las palmas y el fruto. El mejor método de combate, consiste en la adecuada eliminación de malezas en rodajas y entrelineas.

Control de enfermedades

Las enfermedades que afectan a la palma son relativamente pocas, posiblemente la más importante es el aqueo foliar –pudrición de flecha-. Esta enfermedad ocurre generalmente entre el primero y el tercer año de siembra en el campo y su aparición está asociada a aspectos de susceptibilidad genética.

Desbajerar

Consiste en la eliminación de todas las hojas muertas, cuyos folíolos se encuentran dañados para que no interfieran en las labores de cosecha.

1.4.6 Fase productiva

Cosecha

La cosecha de los racimos de palma africana es considerada como la operación más importante, delicada y costosa dentro de todo proceso de producción. En esta labor se concentran todos los esfuerzos realizados durante las etapas de

mantenimiento del cultivo para obtener el mayor rendimiento de fruta por hectárea cultivada.

Por lo general el inicio de la producción de los primeros racimos se da entre los 30 y 36 meses después de la siembra en el campo. Antes de comenzar la cosecha de racimos, es recomendable realizar una labor sanitaria para eliminar todas las hojas secas, los racimos no cosechados y los remanentes de inflorescencias masculinas que obstruyan la labor de cosecha.

Orden de corte

La orden de corte es un término que define la cantidad de frutos desprendidos en forma natural a partir de la cual se procede a cortar el racimo. Los racimos maduros presentan un desprendimiento que oscila entre un 6 a un 8 por ciento del peso total del racimo. Por lo tanto, la cosecha de los racimos queda prácticamente a criterio del cortador quien con su experiencia define cuales racimos tienen un grado óptimo para ser cosechados

Herramienta de cosecha

La cosecha de palma joven (menor de tres años) se realiza con una herramienta tipo cincel (también conocido como chuza), con la que es posible cortar solo el pedúnculo del racimo sin necesidad de eliminar la hoja que lo sostiene. Este cincel consta de una cuchilla que mide entre 5 y 12 centímetros de ancho unos 25 centímetros de largo, unido a un tubo más largo para cosechar palmas de mayor altura.

La cosecha en palma media y adulta se realiza con un cuchillo malayo, el cual es atado a una varilla de aluminio o de bambú que se reemplaza gradualmente dependiendo del desarrollo de las palmas. Con este sistema de cosechan palmas de hasta 12 metros de altura.

Transporte y recolección de fruta

Desde el momento de la corta, los racimos deben ser llevados a los centros fruteros donde deben recogerse y cargarlos en carretas pequeñas, halados por mulas o bueyes y llevados a centros de acopio donde serán recogidos por tractores o camiones que los transportaran hasta la planta extractora.

Los sistemas de transporte más comunes son los de tracción animal (mulas, bueyes), transportes por hombre que consiste en la utilización de canastas que son llevadas en la espalda o en la cabeza, en las cuales se transporta la fruta hasta los centros de acopio, y transporte con equipos mecánicos que consiste en tractores o camiones generalmente usados para llevar la fruta desde los centros de acopio hasta la planta extractora

1.5 Legislación aplicable

Tanto las empresas dedicadas al sector agrícola como otras dedicadas a distintas actividades, en general están reguladas por diferentes leyes, tanto para constituirse como empresas mercantiles, como para mantener su constante actividad. A continuación se hace referencia a las regulaciones y obligaciones en las que la empresa agropecuaria se enmarca:

1.5.1 Constitución Política de la República de Guatemala (reformada por Acuerdo legislativo No. 18-93 del 17 de noviembre de 1983)

La Constitución Política de la República de Guatemala es la ley suprema de la República de Guatemala, en la cual se rige todo el Estado y sus demás leyes.

La Constitución dentro de su sección de Derechos Sociales hace referencia sobre el Derecho de trabajo que toda persona posee, como se menciona a continuación.

Artículo 101. Derecho al trabajo:

El trabajo es un derecho de la persona y una obligación social. El régimen laboral del país debe organizarse conforme a principios de justicia social.

1.5.2 Código de Comercio (Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala)

Artículo 2. Comerciantes:

Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualquiera actividad que se refieren a lo siguiente:

1. La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a las prestaciones de servicios.
2. La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación o transformación de bienes y a la prestación de servicios.
3. La banca, seguros y fianzas.
4. Los auxiliares de las anteriores.

Artículo 9. No son comerciantes:

1. No son comerciantes:
2. Los que ejercen una profesión liberal.
3. Los que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias o similares en cuanto se refiere al cultivo y transformación de los productos de su propia empresa.
4. Los artesanos que solo trabajen por encargo o que no tengan almacén o tienda para el expendio de sus productos.

Artículo 10. Sociedades mercantiles:

Son sociedades mercantiles organizadas bajo forma mercantiles, exclusivamente las siguientes:

1. La sociedad colectiva.
2. La sociedad en comandita simple.
3. La sociedad de responsabilidad limitada.
4. La sociedad anónima
5. La sociedad en comandita por acciones.

Artículo 368. Contabilidad y registros indispensables:

Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.

Al efecto, deberán llevar cuando menos, los siguientes libros o registros:

1. Inventarios.
2. De primera entrada o diario.
3. Mayor o centralizador.
4. De estados financieros.

Además, podrá utilizar los otros que estime necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.

Artículo 981. Cobertura (Seguro Agrícola):

El seguro agrícola puede cubrir los provechos esperados de cultivos ya efectuados o por efectuarse, los productos agrícolas ya cosechados o ambos a la vez.

En el primer caso, la póliza deberá contener indicación del área cultivarse, el producto que se sembrara y la fecha aproximada de cosecha.

En el segundo caso, el lugar en donde se encuentren almacenados los productos.

1.5.3 Código de Trabajo (Decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala)

De acuerdo a la actividad que desarrolla la empresa, se encuentra sujeta a disposiciones legales de tipo laboral, ya que cuenta con una gran cantidad de trabajadores, los cuales deben ser remunerados y están amparados a las disposiciones del decreto No. 1441, aprobado por el Congreso de la República, el cual regula los derechos y obligaciones de los patronos y trabajadores y beneficios laborales del sector agrícola y no agrícola, así mismo, existen instituciones específicas para resolver los conflictos entre las partes obrero/patronales.

1.5.4 Dependencias Gubernamentales en los que deberá registrarse

Por ley las empresas agropecuarias están obligadas a registrarse en algunas dependencias gubernamentales, de acuerdo a la actividad principal que realicen así:

- Ministerio de Economía (Inscripción de la constitución de la sociedad en el Registro Mercantil, licencias de exportación).
- Superintendencia de Administración Tributaria –SAT
- Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación.
- Ministerio de Trabajo y Previsión Social
- Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS).

Además, deberán rendir información al Departamento de Estadística del Ministerio de Trabajo y a la Dirección General de Estadística

1.5.5 Ley del Impuesto Sobre La Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas)

Reformado por los decretos 61-94, 36-97, 44-2000 y 33-2001, 04-2012 todos del Congreso de la República, establece que las empresas mercantiles que tengan como fin el lucro, están afectas al Impuesto sobre la Renta en lo que respecta a los ingresos gravados. Además los siguientes aspectos deben ser tomados en cuenta en las empresas agrícolas.

Artículo 19. Porcentajes de depreciación

- Árboles, arbustos, frutales, otros árboles y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, con inclusión de los gastos capitalizables para formar las plantaciones (15%).
- Los semovientes utilizados como animales de carga o de trabajo (20%).
- Reportares de raza, machos y hembras. En este último caso, la depreciación se calcula sobre el valor de costos de tales animales menos su valor como ganado común (25%).

Artículo 38. Gastos Deducibles.

- Costo de producción.
- Los costos y gastos necesarios para las explotaciones agropecuarias.
- El valor de las tierras laborales que los propietarios de empresas agrícolas adjudiquen gratuitamente en propiedad a sus trabajadores.
- Los impuestos, tasas y contribuciones y arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente.
- Depreciaciones y amortizaciones necesarias para compensar el desgaste, deterioro o agotamiento de los bienes o derechos.

Artículo 44. Tarifa del impuesto:

Las personas jurídicas y las individuales que desarrollen actividades mercantiles con inclusión de las agropecuarias, deberán calcular el impuesto aplicando a la renta imponible la tarifa del 31%.

Artículo 47. Sistema de Contabilidad:

Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados que obtengan en cada periodo de imposición de acuerdo con sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los egresos. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido, pero una vez escogido uno de ellos, solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Dirección.

Artículo 48. Obligación de practicar inventarios:

Todo contribuyente que obtenga renta de la producción, extracción, manufactura o elaboración, transformación, adquisición o enajenación de frutos o productos, mercancías, materias primas, semovientes o cualesquiera otros bienes, está obligado a practicar inventarios al inicio de operaciones y al cierre de cada período de imposición. Los inventarios deben consignarse agrupando los bienes conforme a su naturaleza, con la especificación necesaria dentro de cada grupo o categoría contable y con la indicación clara de la cantidad total, unidad de medida, denominación o identificación del bien y su referencia.

Artículo 49. Valuación de inventario:

Para empresas industriales, comerciales y de servicios:

Costo de producción o adquisición

Precio del bien

Precio de venta menos gastos de venta

Costo de producción o adquisición o costo de mercado, el que sea menor.

Artículo 50. Gastos en actividades agrícolas:

En las actividades agrícolas, los gastos que se efectúen en un cultivo pueden ser deducidos en el período de imposición en que se incurran, o paguen, según se haya adoptado el sistema de lo devengado o de lo percibido, o ser diferidos y deducidos en el período de imposición, en que se obtengan los ingresos provenientes de la cosecha.

1.5.6 Ley del impuesto al Valor Agregado –IVA (Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala)

El Decreto 27-92, reformado por los decretos 60-94, 142-96 y 32-2001, todos del Congreso de la República, establece que las empresas mercantiles están afectas al 12% del impuesto en todas las compras y servicios que efectúen, así como en sus ventas y servicios locales, no así en sus exportaciones las cuales están exentas de este impuesto, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la ley y su reglamento. Además se establecen los siguientes aspectos de importancia (entre otros) para las empresas mercantiles.

Artículo 18. De la documentación del crédito fiscal:

Se reconocerá crédito fiscal, cuando se cumpla con los siguientes requisitos:

1. Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito y crédito.
2. Que dicho documentos estén a nombre del contribuyente y contengan su número de identificación tributaria.
3. Que en el documento correspondiente se identifique la compra o la prestación del servicio.

4. Que se encuentren registrados en el libro de compras.
5. Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.

Artículo 29. Documentos obligatorios:

Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley están obligados a emitir y entregar al adquirente, y es obligación del adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos:

- Facturas en las ventas que realicen y por los servicios que presten, incluso respecto de las operaciones exentas.
- Notas de débito para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.
- Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.

Artículo 37. De los libros de compras ventas:

Independientemente de las obligaciones que establece el Código de Comercio en cuanto a la contabilidad mercantil, los contribuyentes deberán llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados. El reglamento indicará la forma y condiciones que deberán reunir tales libros que podrán ser llevados en forma manual o computarizada.

Artículo 38. Cuenta especial de débitos y créditos:

Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley que tengan obligación de llevar contabilidad conforme al Código de Comercio, deberán abrir y mantener cuentas especiales para registrar los impuestos cargados en las ventas que efectúen servicios que presenten los que serán sus débitos fiscales y los soportados en las

facturas recibidas de sus proveedores y prestadores de servicios, los que constituirán sus créditos fiscales.

1.5.7 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos (Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala)

El Decreto 37-92, modificado por el decreto 70-94 del Congreso de la República, establece que toda actividad mercantil está afectada al Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, en lo que respecta a los contratos civiles y mercantiles que se desarrollen y cualquier otra actividad amparada en dicha ley, aplicando las tarifas establecidas para cada uno de los casos.

1.5.8 Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles (Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala)

Todas las empresas mercantiles, como toda persona individual en general que cuente con bienes inmuebles, se encuentra afecta a las disposiciones de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, según decreto 15-98 del Congreso de la República, de acuerdo a las escalas y tasas que establece la ley.

1.5.9 Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros (Decreto 26-95 del Congreso de la República de Guatemala)

Artículo 1. Del impuesto:

Se crea un impuesto específico que grave los ingresos por intereses de cualquier naturaleza, incluyendo los provenientes de títulos-valores, público o privados, que se paguen o acrediten en cuenta a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala.

Artículo 4. De la base imponible:

La base imponible la constituye la totalidad de los ingresos por concepto de intereses, a que se refiere el artículo 1 de esta ley.

Artículo 7. Del tipo impositivo:

El tipo impositivo es del 10% y se aplicará a la base imponible definida en el artículo 4 de la presente ley.

Artículo 10. Exención del Impuesto Sobre la Renta

Los ingresos provenientes de intereses que hayan pagado el impuesto que establece la presente ley, están exentos del Impuesto Sobre la Renta. Para el efecto en la declaración jurada de este último impuesto, dichos ingresos se consignarán como rentas exentas.

1.5.10 Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos (Decreto 70-94 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas)

Esta ley guarda una estrecha relación con las empresas mercantiles debido a que éstas cuentan en su poder con vehículos de toda clase.

Según decreto 70-94, reformada por el decreto 33-2001, ambos del Congreso de la República, se establece un Impuesto anual Sobre Circulación de Vehículos terrestres, marítimos y aéreos, que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y el espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado.

1.5.11 Arbitrios Municipales

Las empresas agropecuarias se encuentran afectas a una diversidad de tributos, arbitrios y contribuciones municipales, dependiendo de la localidad en la que se encuentran ubicadas. Uno de los arbitrios municipales principales es el que se genera por la recolección o cosecha de los productos agrícolas y el cual es pagado tomando como base la cantidad extraída (quintales, toneladas métricas, etc.), el valor a pagar es determinado por las municipalidades y puede variar de un lugar a otro.

1.5.12 Ley del Impuesto de Solidaridad (Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala)

Artículo 1. Materia del Impuesto

Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

Artículo 7. Base Imponible

La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre

- a. La cuarta parte del monto del activo neto; o
- b. La cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto se más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior.

1.5.13 Ley Antievasión II (Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala)

El 26 de enero de 2012 el Congreso de la República aprobó las “Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando”. El decreto legislativo está pendiente de sanción, promulgación y publicación por parte del Organismo Ejecutivo.

Entre las disposiciones aprobadas, consideramos de especial importancia las siguientes:

1.5.13.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta

1.5.13.1.1 Régimen Optativo:

Realiza ciertas inclusiones en el apartado de costos y gastos no deducibles, dentro de los más importantes se encuentran:

- Gastos en los cuales no se haya cumplido con la retención y el pago del ISR cuando corresponda;
- La documentación legal correspondiente para el respaldo de costos y gastos deducibles será la exigida por la Ley del IVA, Ley del Timbre y otras disposiciones legales y tributarias;
- Los sueldos, salarios y prestaciones laborales que no sean acreditados con copia de las planillas presentadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
- Los respaldados con factura emitida en el exterior en la importación de bienes, que no sean soportados con declaraciones aduaneras de

importación y su recibo autorizado de pago (los servicios que deberán sustentarse con el comprobante de pago al exterior).

- Mejoras permanentes realizadas a los bienes de activo fijo cuando incrementen su capacidad de producción.
- Monto de las depreciaciones de bienes inmuebles cuyo valor base excede del que consta en matrícula fiscal o catastro municipal.
- Contribuyentes con pérdidas fiscales durante 2 períodos consecutivos o margen bruto inferior al 4% del total de ingresos gravados, deberán presentar informe, declaración jurada ante notario, estados financieros auditados y medios de prueba documental antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del ISR.

1.5.13.1.2 Régimen General:

La forma de pago será únicamente por medio de retenciones definitivas del 5% de ISR en la fuente y la opción de pago directo se limita a quienes sean autorizados previamente por la SAT.

1.5.13.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado

- Exenciones. Se establece que para el control de exenciones, la SAT autorizará y notificará el uso del documento electrónico que identifique a los beneficiarios de las exenciones establecidas.
- Débito Fiscal: En el caso de contribuyentes que durante 3 meses reporten precios de ventas promedios menores al costo de adquisición o producción de bienes, quedan sujetos a determinación de oficio por la SAT tomando en consideración el precio de venta del mismo producto en otras operaciones del mismo contribuyente. En caso no se llegase a justificar y probar las razones de su facturación, se remitirá un informe circunstanciado a la

Superintendencia de Bancos, para que inicie las investigaciones y procedimientos previstos en la Ley del Lavado de Dinero y otros Activos.

- Pequeño contribuyente: Se consolida en un solo régimen simplificado para el tratamiento impositivo para el micro y pequeño contribuyente, aumentándose el límite anual de las ventas que no sobrepasen los Q150,000 (US\$18,750). Pagarán mensualmente un 5% sobre ingresos totales y estarán exentos de ISR. Las Facturas de Pequeño Contribuyente no dan derecho a crédito fiscal aunque sí soportan deducibilidad de costos y gastos cuando proceda.

1.5.13.3 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

- Se actualiza a Q10 el valor de la hoja de papel sellado especial para protocolos.
- El pago de dividendos o utilidades está afecta al pago de timbres fiscales, indistintamente de su forma de pago e independientemente de que se emita documento o se realice la operación contable.

1.5.13.4 Código Tributario

- Se sanciona la “simulación fiscal”, cuando se encubre el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose apariencia de otro de distinta naturaleza o se declare falsamente lo que en realidad no se ha convenido.
- El derecho de solicitar devolución de crédito fiscal de IVA prescribe en 4 años contados desde la fecha en que pudo solicitarse por primera vez.
- Se establece el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario
- Se establece la “solvencia fiscal” y se instruye al Registro Mercantil a no autorizar la disolución de sociedades mercantiles que no acrediten encontrarse solventes ante la SAT.

- Se faculta a la SAT, la instalación de dispositivos de control o sistemas que le permitan obtener información sobre la producción, importación, distribución, compraventa, transporte o comercialización de bienes.
- En general se realizan ciertos cambios en el sistema sancionatorio del Código Tributario, incluyendo cierre temporal, cierre preventivo y otros.

CAPÍTULO II

CONTABILIDAD AGRÍCOLA Y LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NO. 41 (AGRICULTURA)

2.1 Definición de contabilidad

“La contabilidad es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información financiera expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica”. (12:1).

La contabilidad es un conjunto de teorías, conceptos y técnicas, en virtud de los cuales se procesan los datos financieros con el fin de presentarlos, como información, para la comparación de informes y las funciones de planificación, control y toma de decisiones.

2.1.1 Ramas de la contabilidad

“La contabilidad es un registro metódico de las operaciones de una empresa, y su importancia se deriva de las siguientes consideraciones:

- El empresario invierte valores en el negocio y necesita controlar que su movimiento este justificado, y las existencias en todo tiempo sean las debidas.
- No solamente se invierte valores propios en el negocio, si no también valores ajenos, precedentes de compras al crédito o préstamos, y por lo tanto se requiere conocer los pormenores de estos compromisos.
- Al registrar las operaciones realizadas y los resultados de las mismas, se va haciendo historia, de cuyo estudio puede obtenerse experiencia para la toma de decisiones futuras.

- Los impuestos están basados en las operaciones que realiza, por lo tanto se requiere llevar contabilidad que sirva como fuente de datos y prueba, en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En síntesis, la contabilidad es importante porque sirve al empresario: para controlar el movimiento de sus valores; conocer el resultado de sus operaciones; su posición con respecto con sus obligaciones y servir en todo tiempo de medio de prueba de su actuación comercial, por lo que de acuerdo a su sector de aplicación la contabilidad se divide en:" (12:1)

Contabilidad estatal

Principios, costumbres y procedimientos asociados con la contabilidad de las unidades gubernamentales, municipales, estatales y nacionales, esto quiere decir la contabilidad llevada por las empresas del sector público de manera interna, un ejemplo serian las secretarías de estado o cualquier dependencia de gobierno, como la contabilidad nacional, en la cual se resumen todas las actividades del país, incluyendo sus ingresos y sus gastos.

Contabilidad privada

En contraste con el contador público, quien presta su servicio a muchos clientes, en la industria privada el contador es un empleado de una sola empresa. El jefe del departamento de contabilidad de una empresa pequeña o mediana generalmente se llama contralor, en reconocimiento al hecho de que uno de los usos principales de la información contable es el de ayudar a controlar las operaciones del negocio. El contralor dirige el trabajo de los empleados del departamento de contabilidad, hace parte del equipo de la alta gerencia encargado de manejar el negocio, establecer sus objetivos y asegurar su cumplimiento.

Los contadores en las empresas privadas sean grandes o pequeñas, deben registrar las transacciones y preparar estados financieros periódicos a partir de los registros contables.

Dentro del área de contabilidad general se ha desarrollado una variedad de fases especializadas de la contabilidad. Entre las más importantes podemos describir las siguientes:

Contabilidad de costos

Rama de la contabilidad que trata de la clasificación, contabilización, distribución, recopilación e información de los costos corrientes y en perspectiva. Se encuentran incluidos en el campo de la contabilidad de costos; el diseño y la operación de sistemas y procedimientos de costos; la determinación de costos por departamentos, funciones, responsabilidades, actividades, productos, territorios, períodos y otras unidades; así como también los costos históricos, la comparación de los costos de diferentes períodos; de los costos reales con los costos estimados, presupuestados o estándar, y de los costos alternativos.

El contador de costos clasifica los costos de acuerdo a patrones de comportamiento, actividades y procesos con los cuales se relacionan productos a los que corresponden y otras categorías, dependiendo del tipo de medición que se desea. Teniendo esta información, el contador de costos calcula, informa y analiza el costo para realizar diferentes funciones como la operación de un proceso, la fabricación de un producto y la realización de proyectos especiales. También prepara informes que coadyuvan a la administración para establecer planes y seleccionar entre los cursos de acción por los que pueden optarse.

En general los costos que se reúnen en las cuentas sirven para tres propósitos generales:

- a. Proporcionar informes relativos a costos para medir la utilidad y evaluar el inventario (estado de resultados y balance general).

- b. Ofrecer información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa (informes de control).
- c. Proporcionar información a la administración para fundamentar la planeación y la toma de decisiones (análisis y estudios especiales).

Marco legal

Se basa en la constitución y nos refiere a las leyes específicas, como el código tributario de cada país, donde nos define como se debe llevar la contabilidad a nivel fiscal.

Es innegable la importancia que reviste la contabilidad fiscal para los empresarios y los contadores ya que comprende el registro y la preparación de informes tendientes a la presentación de declaraciones y el pago de impuestos. Es importante señalar que por las diferencias entre las leyes fiscales y los principios contables, la contabilidad financiera en ocasiones difiere mucho de la contabilidad fiscal, pero esto no debe ser una barrera para llevar en la empresa un sistema interno de contabilidad financiera y de igual forma establecer un adecuado registro fiscal.

Contabilidad financiera

Es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

Muestra la información que se facilita al público en general, y que no participa en la administración de la empresa, como son los accionistas, los acreedores, los clientes, los proveedores, los sindicatos y los analistas financieros, entre otros,

aunque esta información también tiene mucho interés para los administradores y directivos de la empresa.

Esta contabilidad permite obtener información sobre la posición financiera de la empresa, su grado de liquidez y sobre la rentabilidad de la misma.

Contabilidad administrativa

También llamada contabilidad gerencial, diseñada o adaptada a las necesidades de información y controla los diferentes niveles administrativos. Se refiere de manera general a la extensión de los informes internos, de cuyo diseño y presentación se hace responsable actualmente al contralor de la empresa.

Está orientada a los aspectos administrativos de la empresa y sus informes no trascenderán la compañía, o sea, su uso es estrictamente interno y serán utilizados por los administradores y propietarios para juzgar y evaluar el desarrollo de la entidad a la luz de las políticas, metas u objetivos preestablecidos por la gerencia o dirección de la empresa; tales informes permitirán comparar el pasado de la empresa, con el presente y mediante la aplicación de herramientas o elementos de control, proveer y plantear el futuro de la entidad.

También puede proporcionar cualquier tipo de datos sobre todas las actividades de la empresa, pero suele centrarse en analizar los ingresos y costos de cada actividad, la cantidad de recursos utilizados, así como la cantidad de trabajo o la amortización de la maquinaria, equipos o edificios. La contabilidad permite obtener información periódica sobre la rentabilidad de los distintos departamentos de la empresa y la relación entre las previsiones efectuadas en el presupuesto; y puede explicar porque se han producido desviaciones.

Contabilidad por actividades

Modalidad de la contabilidad administrativa que implica la clasificación y operación de las cuentas de las distintas actividades, con objeto de facilitar el proceso de ajustar a un plan el funcionamiento de una organización; una contabilidad por funciones. Su aplicación principal se indica en situaciones en que el planeamiento por adelantado, la autoridad, la responsabilidad y la obligación de dar cuenta pueden asociarse con centros o unidades pequeñas de operación. Por su énfasis en cuanto a la responsabilidad sobre las operaciones y el rendimiento de cuentas, la contabilidad por centros de actividad proporciona una mayor realidad, así como también un incentivo de la delegación de la autoridad administrativa.

Contabilidad de organizaciones de servicio

Es aplicable a todos los tipos de organizaciones o industrias de servicios, son definidas de varias formas. Son organizaciones que producen un servicio más que un bien tangible como las firmas de contadores públicos, firmas de abogados, consultores administrativos. Casi todas las organizaciones no lucrativas o no para utilidad son industrias de servicios, como los hospitales, escuelas.

2.2 Contabilidad Agrícola

“Es una rama de la contabilidad de costos que tiene por objeto establecer el costo de explotación de un producto agrícola y los gastos originados de su comercialización o industrialización.” (11:13).

2.2.1 Objetivos

- ✓ Conocer el monto de la inversión en cada clase de cultivo.
- ✓ La utilidad o rendimiento obtenido en cada uno de ellos.
- ✓ Causas que originan pérdidas o beneficios en cada cultivo.

- ✓ Conocer el grado de desarrollo o fase del proceso productivo de los cultivos o plantaciones, sobre la base de la información contable.
- ✓ Presentar la situación económica y financiera de la empresa agrícola.

2.2.2 Clases de cultivos

Dentro de la contabilidad agrícola, para efectos de establecer las técnicas de registro contable, y de entender la jurnalización de los diversos cultivos, es importante conocer la clase de cultivos que pueden existir en una empresa agrícola. A continuación se presenta la siguiente clasificación.

Cultivos temporales, cíclicos o estacionales

Como su nombre lo indica son cultivos que se siembran, germinan, crecen y se cosechan sus productos, dentro de un mismo año o ciclo; son de una época o estación.

Todos los costos que se refieren a este tipo de producción, deberán registrarse como parte de los costos de explotación agrícola de ese período, cancelándose los gastos contra esta cuenta y establecer resultados basándose en la venta de dichos productos.

Cultivos semipermanentes

Este tipo de cultivos se siembran en un ejercicio fiscal, y es posible que puedan dar sus primeras cosechas dentro del mismo ejercicio, aunque no en un cien por ciento y por lo tanto, los costos de explotación se deben capitalizar pudiendo usarse una cuenta de activo diferido, ejemplo: plantaciones en proceso.

Puede tomarse la política de amortizar el porcentaje de producción de la cosecha obtenida, a los costos de explotación acumulados, pero previamente se debe

trasladar todos estos costos, necesarios para llevar a crear las plantaciones a una cuenta de activo fijo, sujeta a amortización, que pudiera ser la cuenta de Plantaciones.

Cultivos permanentes

Son aquellos en los que la producción o recolección, está sujeta a varios períodos anuales, requiriendo de una siembra única, Dentro de estos están el café, los cítricos, el aguacate, el hule, los árboles frutales, las rosas, etc.

En esta clase de cultivos la siembra se hace dentro de un período fiscal y lleva uno o dos y hasta cinco años de gastos de cuidados culturales, para que empiecen a dar los primeros frutos o ensayos, hasta que llegan a la etapa de producción completa y la producción puede durar entre diez a veinte años.

Lógicamente los costos de los cuidados culturales, que se han efectuado para llevar a la formación de las plantaciones, hasta la época de la producción plena, se van capitalizando siempre dentro de una cuenta de activo diferido, pudiendo usarse la cuenta de plantaciones en proceso.

Cuando las plantaciones están listas para cosechar, se deben trasladar el valor acumulado de las plantaciones capitalizadas al activo fijo, cargando una cuenta de activo fijo, siendo estas Plantaciones y se abona la cuenta de Plantaciones en Proceso.

A partir de esta reclasificación el costo acumulado pasa a ser un Activo depreciable, 15% de acuerdo con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Debe tomarse en cuenta que durante el período fiscal en que se llevara a cabo la cosecha completa, habrá gastos de cuidados culturales o costos de

mantenimiento y conservación de ese año, pero estos costos, deberán formar parte de los costos de explotación de ese período.

2.2.3 Fases de cultivos

Como la contabilidad agrícola tiene como uno de sus objetivos, proporcionar información sobre el grado de avance de los cultivos, y para efectos de llevar el historial de costos por los procesos o productos terminados anteriores, con los cuales se cargará el nuevo proceso, como materia prima para el siguiente, es importante conocer que fases son necesarias para el desarrollo o explotación de cualquier cultivo.

Fase de fomento

Esta permite hacer que una tierra virgen pueda estar en condiciones adecuadas para su cultivo, no importa que tipo de cultivo se va a cosechar, dentro de los trabajos que se hacen en esta etapa están: despejar la vegetación, arbustos, o árboles.

Dependiendo el tipo de cultivo que se desarrollará todos los gastos de mano de obra, equipo y materiales que se utilicen, se cargaran los costos de la cosecha del período o se acumularan a una cuenta de activo diferido, amortizándose dichos costos, con la primera cosecha obtenida, abonándose los importes anuales directamente a la cuenta de activo fijo que se haya creado y cargándose dicha amortización a los costos de producción de las cosechas del período.

Entre los gastos de esta fase están: fungicidas, herbicidas, gastos de arado, tractor, compra de semilla, preparación de almácigos, mano de obra y sus prestaciones, drenajes, arrendamientos, etc.

Fase de siembra

Se encuentran todos los gastos relacionados como la siembra en el lugar donde florecerán las plantaciones y se hará la cosecha de los frutos, los gastos de hacer almácigos, mano de obra y prestaciones, mantenimiento y limpieza, aplicación de insecticidas, fungicidas, herbicidas, fertilizantes.

Para efecto de presentación en el Estado de Resultado, los gastos de estas dos fases se pueden agrupar como Gastos de Pre-cosecha.

Fase de cuidados culturales

En esta fase las plantaciones están ya en producción y por lo tanto los gastos que se registran son aquellos que se refieren al mantenimiento de las plantaciones en su fase previa y durante la cosecha, comprende actividades como la aplicación de algunos herbicidas, fungicidas, mano de obra y sus prestaciones, etc., gastos que son necesarios para que la producción rinda, pero estos gastos ya no son acumulables o capitalizables, sino que forman parte del costo de explotación de ese período, salvo que a la fecha del cierre, no se espere cosechar.

Fase de recolección

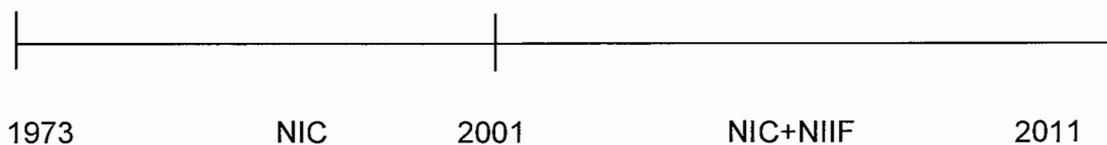
Dentro de esta fase se registran todos aquellos gastos necesarios para levantar o recolectar la cosecha, tales como: mano de obra y prestaciones por el corte de la cosecha, canastos de recolección, gastos de empaque, traslados de cosecha al lugar de acopio, o de su proceso de industrialización y otros gastos derivados de la cosecha del producto.

2.3 Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF

Las antiguas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) están implícitas en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también conocidas por sus siglas en inglés como IFRS (International Financial Reporting Standard), son unas normas contables adoptadas por el IASB, institución privada con sede en Londres. Constituyen los estándares internacionales o normas internacionales en el desarrollo de la actividad contable y suponen un manual contable, ya que en ellas se establecen los lineamientos para llevar la contabilidad de la forma como es aceptable en el mundo.

Las normas se conocen con las siglas NIC y NIIF dependiendo de cuando fueron aprobadas y se matizan a través de las "interpretaciones" que se conocen con las siglas SIC y CINIIF.

Las normas contables dictadas entre 1973 y 2001, reciben el nombre de "Normas Internacionales de Contabilidad" (NIC) y fueron dictadas por el (IASC) International Accounting Standards Committee, precedente del actual IASB. Desde abril de 2001, año de constitución del IASB, este organismo adoptó todas las NIC y continuó su desarrollo, denominando a las nuevas normas "Normas Internacionales de Información Financiera" (NIIF).



Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera a nivel Internacional

Las NIIF son usadas en muchas partes del mundo, entre los que se incluye la Unión Europea, Hong Kong, Australia, Malasia, Pakistán, India, Panamá,

Guatemala, Perú, Rusia, Sudáfrica, Singapur y Turquía. Al 28 de marzo de 2008, alrededor de 75 países obligaran el uso de las NIIF, o parte de ellas. Otros muchos países han decidido adoptar las normas en el futuro, bien mediante su aplicación directa o mediante su adaptación a las legislaciones nacionales de los distintos países.

Desde 2002 se ha producido también un acercamiento entre el IASB y el *Financial Accounting Standards Board*, entidad encargada de la elaboración de las normas contables en Estados Unidos para tratar de armonizar las normas internacionales con las norteamericanas. En Estados Unidos las entidades cotizadas en bolsa tendrán la posibilidad de elegir si presentan sus estados financieros bajo US GAAP (el estándar nacional) o bajo NIC's.

2.4 Normas Internacionales de Contabilidad

2.4.1 Introducción

Todos en el área de contabilidad hemos oído hablar de las diferentes instituciones en el ámbito internacional y nacional que agrupan nuestra profesión y nos surge la interrogante ¿Quiénes emiten las Normas Internacionales de Contabilidad?, la respuesta debe ser dada a través de la historia.

En los Estados Unidos de América, nace el APB – Accounting Principles Board (Consejo de Principios de Contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas por lo que su participación era una forma de beneficiar sus entidades donde prestaban sus servicios.

Posteriormente surge el Financial Accounting Standar Board –FASB- (Consejo de Normas de Contabilidad Financiera), este comité aun en vigencia en Estados Unidos, emitió normas que transformaron la forma de presentar la información

financiera. Conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comités y publicaciones de difusión de la profesión contable.

Las Normas Internacionales de Contabilidad surgen siendo su principal objetivo la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros, sin importar la nacionalidad de quien los estuviere leyendo e interpretando.

Es en 1973 cuando nace el International Accounting Stándar Committee –IASC- (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), por convenio de organismos profesionales de diferentes países entre los cuales se encontraban Australia, Canadá, Estados Unidos, México, Holanda, Japón y otros. Tiene su sede en Londres, Inglaterra y es el responsable de la emisión de las NIC's.

El éxito de las NIC's se centra en que las normas se han adaptado a las necesidades de los países sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos, en ese sentido el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores publica en Diario Oficial de la República de Guatemala con fecha 4 de junio de 2001 la *“Resolución para adoptar el Marco Conceptual para la Presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad”*, derogando todos los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por esta institución, los cuales serán utilizados a partir del 1 de enero de 2002 o el 1 de julio de 2002 según su período fiscal correspondiente.

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad fue creado el 29 de junio de 1973, y es resultado de un acuerdo tomado por las organizaciones de profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Estados Unidos, Gran Bretaña, Irlanda, Holanda, Japón y México y en noviembre de 1982 se firmó un acuerdo y una constitución.

“Los objetivos del comité son formular y difundir a todos los países las normas contables y su aceptación, así mejorar la armonización de las normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de estados financieros”. Los miembros del Comité son los mismos de la Federación Internacional de Contabilidad (IFAC), y en el acuerdo firmado entre ambos se reconoce plena autonomía a la IASC en el establecimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad.

El gobierno de la IASC recaerá en los administradores, que es un órgano formado por diecisiete personas seleccionadas por el Comité de Nominaciones, con anterioridad a la vigencia de la constitución aprobada en Edimburgo, Escocia, el 24 de mayo de 2000.

El período de nombramiento de los administradores será por lo regular de tres años renovables una sola vez, para poder darle seguimiento al proceso, los administradores se reúnen al menos dos veces cada año.

Elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad

Para la aprobación de cada una de las Normas Internacionales de Contabilidad se siguen los siguientes pasos:

✓ Se establece un Comité Conductor, el cual identifica y revisa todas las emisiones asociadas con el tema, por el que se solicita la emisión de la norma y considera si es de aplicación el marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros. Luego emite un dictamen para dar a conocer los resultados obtenidos.

✓ Al ser positivo el examen efectuado se prepara y publica una declaración borrador de principios, en la que se establecen los principios de la norma, las

soluciones alternativas y las recomendaciones para su aceptación o rechazo, se solicitan comentarios a las partes interesadas durante el período de exposición.

✓ Luego de revisar los comentarios se acuerda una Declaración de Principios para su aprobación y para usarlo como base del borrador público de la NIC propuesta.

✓ La aprobación de la nueva norma se logra con el voto de al menos las dos terceras partes del Consejo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, y es publicada la norma.

El Consejo, Grupo Consultivo y Consejo Asesor del IASC

✓ El Consejo

La principal cualidad del consejo es la experiencia técnica para la elaboración de las Normas internacionales de Contabilidad, los administradores serán los encargados de seleccionar a los miembros del Consejo, que será un grupo de personas que representen habilidades técnicas y la experiencia en los negocios internacionales y de mercado, con el propósito de contribuir con la elaboración y desarrollo de las normas y su alcance mundial.

La selección de los miembros del Consejo no estará basada en criterio en la representación del ámbito geográfico, los administradores serán los encargados de que no esté dominado por algún grupo geográfico o de los organismos miembros.

Cinco de los miembros del Consejo deberán poseer antecedentes como auditores, uno en el área práctica, tres en la preparación de estados financieros y uno en experiencia académica.

✓ Grupo Consultivo

En 1981, el Consejo del IASC estableció un Grupo Consultivo Internacional, en el que se incluyen representantes de las organizaciones internacionales de

elaboradores y usuarios de los estados financieros, bolsas de valores y reguladores de los mercados de valores. El grupo incluye también representantes u observadores de agencias de desarrollo, organismos reguladores contables y organizaciones intergubernamentales. Los miembros actuales del Grupo Consultivo son los siguientes:

- Asociación Internacional de Actuarios
- Asociación Internacional de Banca
- Asociación Internacional de la Abogacía
- Asociación Internacional de Supervisores de Seguros
- Asociación Internacional para la Educación y la Investigación en Contabilidad
- Banco Mundial
- Cámara de Comercio Internacional
- Comisión Europea
- Comité de Supervisión Bancaria de Basilea
- Comité Internacional de Normas de Valoración
- Confederación Internacional de Sindicatos libres y Confederación Mundial del Trabajo.
- Consejo de Normas de Contabilidad Financiera
- Corporación Financiera Internacional
- División de las Naciones Unidas para las Corporaciones y la inversión Transnacional
- Federación Internacional de Bolsas de Valores
- Organización internacional de Comisiones de Valores
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

Consejo Asesor

En 1995 el IASC estableció un Consejo Asesor Internacional, formado por personas destacadas en puestos importantes dentro de la profesión contable del mundo de las empresas y de otros usuarios de los estados financieros. El papel

del Consejo Asesor es promover, en términos generales, la aceptabilidad de las Normas internacionales de Contabilidad, así como aumentar la credibilidad del trabajo del IASC.

Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad

El Comité de Interpretaciones se constituyó en 1997, para la creación de interpretaciones para las normas, es así que el SIC consulta con los comités nacionales o sus similares de todo el mundo. Las interpretaciones tratan de explicar las dudas que existen en la práctica y aspectos asociados a una Norma existente que no fueron contemplados en el momento de desarrollar la Norma.

Se encuentra integrado hasta por 12 miembros que son profesionales contables que proceden de varios países, en la cual el IASC tiene la filosofía de concentrarse en lo esencial, evitando hacer Normas contables complejas que no puedan ser aplicadas en una forma efectiva.

2.4.2 Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (Agricultura)

2.4.2.1 Introducción

En la actualidad las empresas de tipo agrícola que se dedican al cultivo de Palma Africana, deben considerar la presentación de los Estados Financieros conforme Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's), dentro de las observaciones que se deben considerar está lo que indica la NIC 41, esta norma prescribe el tratamiento contable, la presentación en los Estados Financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad.

“La actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa de la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos) ya sea

para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales”. (2:1)

2.4.2.2 Alcance

La norma número 41 describe el tratamiento contable para los activos biológicos y para la medición inicial de la producción agrícola. Sin embargo no trata del proceso contable a seguir a partir de la cosecha, la cual es considerada un “inventario” y como tal es abordada a través de la Norma Internacional de Contabilidad número 2 “Inventarios”.

Los alcances sobre los cuales debe ser aplicada la norma número 41, son sobre los estados financieros de uso general de todas las empresas que realizan actividades agrícolas. Ejemplo de estas empresas son las que se dedican al cultivo de palma africana, arbustos, empresas que se dedican a la cría de ganado lechero y cría de cerdos. Particularmente esta norma debe ser aplicada principalmente en los siguientes casos:

a. La contabilización de todos los activos biológicos usados en la actividad agrícola. Como activo biológico se entiende a todas aquellas plantas y animales vivientes que son controlados por una empresa como resultado de eventos pasados. En el caso de la empresa de cultivo de palma africana se entenderá de la siguiente manera:

Activo Biológico	Producto de la actividad agrícola dentro del alcance de la NIC 41
Árboles Frutales	Fruta recolectada

b. Medir inicialmente la producción agrícola creada por activos biológicos en el punto de cosecha.

c. Contabilización de las concesiones del Gobierno relativas a activos biológicos.

2.4.2.3 Definiciones

Algunas de las definiciones a usar dentro del presente trabajo son descritas dentro de la Norma Internacional de Contabilidad No. 41. Los principales términos se describen a continuación:

Definiciones relacionadas

Dentro de las definiciones relacionadas a la agricultura se describen las siguientes:

- a. **Actividad agrícola:** “Es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales”. (2:5).
- b. **Producto agrícola:** “Es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad”. (2:5).
- c. **Activo biológico:** “Es un animal vivo o una planta”. (2:5).
- d. **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”. (2:5).
- e. **Costo de Ventas:** “Son los costos incrementables directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias”. (2:6).

- f. **Grupo de activos biológicos:** “Es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares”. (2:6).
- g. **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”. (2:6).

Definiciones generales

Las definiciones generales relacionados al presente tema se muestran a continuación:

- a. **Mercado activo:** “Es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes”: (2:7).

Las partidas negociadas en el mercado son homogéneas

Normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores.

Los precios están disponibles al público.

- b. **Importe en libros:** “Es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera”. (2:7).

- c. **Valor razonable:** “Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre”. (2:7).

2.4.2.4 Reconocimiento y medición

Reconocimiento

“La entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y solo cuando”: (2:7).

- a. La entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados.
- b. Sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo, y.
- c. El valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

Medición

“Un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del período sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta”. (2:8).

Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Tal medición es el costo a esta fecha.

2.4.2.5 Ganancias y Pérdidas

“Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en que aparezcan”. (7:10).

“Puede aparecer una pérdida, en el reconocimiento inicial de un activo biológico, porque es preciso deducir los costos de venta, al determinar el valor razonable menos los costos de venta del mencionado activo biológico. Puede aparecer una ganancia tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo a causa del nacimiento de un becerro”. (2:10).

“Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos de venta,

deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en el que éstas aparezca”. (2:10).

“Puede aparecer una ganancia o una pérdida, en el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo como consecuencia de la cosecha o recolección”. (2:10).

2.4.2.6 Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable

“Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de estos activos biológicos pase a medirse fiablemente, la entidad debe medirlos a su valor razonable menos los costos de venta”. (2:11).

“En el punto de cosecha o recolección, la entidad debe medir los productos agrícolas a su valor razonable menos los costos de venta. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola en el punto de su cosecha o recolección, puede medirse siempre de forma fiable”. (2:11).

2.4.2.7 Información a revelar

“Las Normas Internacionales de Contabilidad delimitan ciertos aspectos a revelar en la presentación del balance general y estado de resultados por cada grupo de activos biológicos, las cuales se presentan a continuación”: (2:12).

“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 por los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos”. (2:12).

La entidad debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.

“Se aconseja a las entidades presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo, cuando ello resulte adecuado, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar. Por ejemplo, la entidad puede revelar el importe en libros de los activos biológicos consumibles y de los que se tienen para producir frutos, por grupo de activos. La entidad puede, además dividir esos valores en libros entre los activos maduros y los que están por madurar. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. Una entidad revelará las bases sobre las que hace estas distinciones”. (2.13).

En el ámbito de la actividad agrícola, la NIC 41, hace énfasis en la transformación biológica de todo proceso de producción agrícola, por lo tanto el tener un tratamiento contable enfocado en una norma específica disminuye todas aquellas diversidades existentes en la contabilización de las actividades agrícolas.

En cuanto al reconocimiento de los activos biológicos y de los productos agrícolas en los estados financieros, de hecho no se proponen criterios específicos y, por tanto, dicho reconocimiento debe dar cumplimiento a los requisitos exigidos para los activos en el marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera.

2.4.3 Norma Internacional de Información Financiera No. 13 Medición del Valor Razonable

La Norma Internacional de Información Financiera No. 13, entre sus aspectos generales se encuentran: (3:1)

- a) Define valor razonable
- b) Establece en una sola NIIF un marco para la definición del valor razonable;
y
- c) Requiere información a revelar sobre las mediciones de valor razonable.

Esta NIIF será aplicable a partir del 1 de enero de 2013, sin embargo se permite su aplicación anticipada.

Es importante indicar que se hace referencia en la presente investigación de la NIIF 13 debido a que modifica y elimina los siguientes párrafos contemplados en la NIC 41 siguientes:

2.4.3.1 Modificaciones a la NIC 41

NIC 41	Modificaciones realizadas por NIIF 13
<p>Párrafo IN3</p> <p>Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo esa presunción, puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos, para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, la NIC 41 exige que la entidad mida estos activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de estos activos biológicos pase a medirse fiablemente, la entidad debe medirlos a su valor razonable menos los costos de venta. 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.</p>	<p>Párrafo IN3</p> <p>Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios <u>cotizados de</u> o valores fijados por el mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras <u>mediciones</u> estimaciones alternativas del valor razonable</p>
<p>Párrafo 8</p> <p>Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican: Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Las partidas negociadas en el mercado son homogéneas b) Normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y c) Los precios están disponibles al público. <p>Importe en libros es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera</p> <p>Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.</p>	<p>Párrafo 8</p> <p>Valor razonable Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o que se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 <i>Medición del Valor Razonable</i>.)</p>

Párrafo 15

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

Párrafo 16

A menudo, las entidades realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que el valor razonable pretende reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan 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. En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. La citada NIC 37 es de aplicación para los contratos onerosos

Párrafo 13

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

Párrafo 16

A menudo, las entidades realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de medir el valor razonable, puesto que el valor razonable pretende reflejar las condiciones de mercado corrientes, en las que los compradores y vendedores participantes de mercado que lo desearan podrían acordar una transacción

Párrafo 25

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 plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Al determinar el valor razonable de los activos biológicos, la entidad puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando, del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

Párrafo 25

Al medir el valor razonable de los activos biológicos, la entidad puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando, del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

Párrafo 30

Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de estos activos biológicos pase a medirse fiablemente, la entidad debe medirlos a su valor razonable menos los costos de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o ha sido incluido en un grupo de activos para su disposición que ha sido clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con los criterios de la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, se supone que el valor razonable puede ser medido con fiabilidad.

Párrafo 30

Se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios cotizados de mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras mediciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de estos activos biológicos pase a medirse fiablemente, la entidad debe medirlos a su valor razonable menos los costos de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o ha sido incluido en un grupo de activos para su disposición que ha sido clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con los criterios de la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas, se supone que el valor razonable puede ser medido con fiabilidad.

Párrafo 61

No existe

Párrafo 61

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.

<p>Párrafo 9 El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia de ello, por ejemplo, el valor razonable del ganado vacuno en una granja es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el costo del transporte y otros costos de llevar las reses a ese mercado.</p>	<p>Párrafo 9 Eliminado</p>
<p>Párrafo 17 Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Si una entidad tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la entidad tuviera acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.</p>	<p>Párrafo 17 Eliminado</p>
<p>Párrafo 18 Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará uno o más de la siguiente información para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y el final del período sobre el que se informa; (b) los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes; y (c) las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne. 	<p>Párrafo 18 Eliminado</p>
<p>Párrafo 19 En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en la lista del párrafo 18 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. La entidad considerará las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.</p>	<p>Párrafo 19 Eliminado</p>

<p>Párrafo 20 En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. En estas circunstancias, para establecer el valor razonable la entidad utilizará el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados para el activo, descontados a una tasa corriente definida por el mercado.</p>	<p>Párrafo 20 Eliminado</p>
<p>Párrafo 21 El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable de un activo biológico en su ubicación y condición actuales. Una entidad considerará esto al determinar tanto los flujos de efectivo estimados, como la tasa de descuento adecuada a utilizar. En el cálculo del valor presente de los flujos de efectivo esperados, la entidad incluirá los flujos de efectivo netos que los participantes del mercado esperarían que el activo generase en su mercado más relevante.</p>	<p>Párrafo 21 Eliminado</p>
<p>Párrafo 23 Al acordar el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados que quieran realizarla, consideraran la posibilidad de variación en los flujos de efectivo. De ello se sigue que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. De acuerdo con esto, la entidad incorpora las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, sobre las tasas de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar la tasa de descuento, la entidad utilizará hipótesis coherentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se cuenten doblemente o se ignoren.</p>	<p>Párrafo 23 Eliminado</p>
<p>Párrafo 47 La entidad revelará los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.</p>	<p>Párrafo 47 Eliminado</p>
<p>Párrafo 48 La entidad revelará el valor razonable menos los costos de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el periodo, determinando el mismo en el punto de recolección.</p>	<p>Párrafo 48 Eliminado</p>

CAPÍTULO III

EVALUACIÓN DEL PROCESO DE CONTABILIZACIÓN DEL CULTIVO DE PALMA AFRICANA

Como parte del proceso del cultivo de palma africana, a continuación en el presente capítulo se realizará una breve comparación entre las leyes locales (Ley del Impuesto Sobre la Renta) y la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 Agricultura, para identificar las variaciones que existen en el proceso de contabilización del cultivo de palma africana.

3.1 Según las leyes guatemaltecas, especialmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas)

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala establece lineamientos para el proceso de contabilización para las empresas que se establezcan en el país siendo las siguientes:

Artículo 16: Regla General

Las depreciaciones y amortizaciones cuya deducción admite esta ley, son las que corresponde efectuar sobre bienes de activo fijo e intangible, propiedad del contribuyente y que son utilizados en su negocio, industria, profesión, explotación o en otras actividades vinculadas a la producción de rentas gravadas.

Artículo 17: Base de cálculo

El valor sobre el cual se calcula la depreciación es el de costo de adquisición o de producción o de revaluación de los bienes y, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente. El valor de costo incluye los gastos incurridos con motivo de la compra, instalación y montaje de los bienes y otros

similares, hasta ponerlos en condición de ser usados. Sólo se admitirán depreciaciones y amortizaciones sobre el aumento en valores de activos que fueren activos fijos depreciables y que se hubieren revaluado y se hubiera pagado el impuesto correspondiente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de esta ley.

Para determinar la depreciación sobre bienes inmuebles estos se toman por su costo de adquisición o construcción. En ningún caso se admite depreciación sobre el valor de la tierra. Cuando no se precise el valor del edificio y mejoras, se presume salvo prueba en contrario, que éste es equivalente al 70% del valor total del inmueble, incluyendo el terreno.

Cuando se efectúen mejoras a bienes depreciables, cualquiera sea el origen de su financiamiento, la depreciación se calcula sobre el saldo no depreciado más el valor de las mejoras, y se considera para sus efectos la parte pendiente de la nueva vida útil, establecida para el bien.

Artículo 18: Forma de calcular la depreciación

La depreciación se calcula anualmente, previa determinación del período de vida útil del bien a depreciar, mediante la aplicación de los porcentajes establecidos en esta ley.

En general, el cálculo de la depreciación se hará usando el método de línea recta, que consiste en aplicar sobre el valor de adquisición o producción del bien a depreciar, el porcentaje fijo y constante que corresponda, conforme las normas de este artículo y el siguiente.

A solicitud de los contribuyentes, cuando estos demuestren que no resulta adecuado el método de línea recta, debido a las características, intensidad de uso

y otras condiciones especiales de los bienes amortizables empleados en el negocio o actividad, la Dirección puede autorizar otros métodos de depreciación.

Una vez adoptado o autorizado un método de depreciación para determinada categoría o grupo de bienes, regirá para el futuro y no puede cambiarse sin autorización previa de la Dirección.

Artículo 19: Porcentajes de depreciación

Se fijan los siguientes porcentajes anuales máximos de depreciación:

Según el inciso b) del artículo 19, se describe el siguiente porcentaje para los árboles frutales.

b) Árboles, arbustos, frutales, otros árboles y especies vegetales que produzcan frutos o productos que generen rentas gravadas, con inclusión de los gastos capitalizables para formar las plantaciones 15%

Como se observa, la Ley del Impuesto Sobre la Renta reconoce los activos biológicos al costo de adquisición.

3.2 Según las Normas Internacionales de Información Financiera en especial la Norma Internacional de Contabilidad No. 41

De acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera el proceso de evaluación del cultivo de palma africana se encuentra contemplado en la Norma Internacional de Contabilidad Numero 41, en la cual nos indica el objetivo de contabilizar adecuadamente los registros en que se incurren al momento de cultivar la palma africana, como el alcance, reconocimiento de valor razonable y otros.

La Norma Internacional de Contabilidad Número 41, nace de la necesidad de dar un tratamiento diferenciado y a su vez más preciso de las actividades agrícolas

dadas las características propias de los activos biológicos y sus procesos de transformación.

La transformación biológica de los activos da lugar a los siguientes resultados:

- Cambios en los activos
- Crecimiento
- Degradación
- Obtención de productos agrícolas
- Frutas
- Leche, etc.

Tomando en cuenta que el principal cambio que trae consigo la aplicación de la NIC 41 es la medición de activos biológicos a valor razonable, a continuación se presenta un ejemplo en la determinación del valor razonable.

Ejemplo de Valor Razonable de activos biológicos

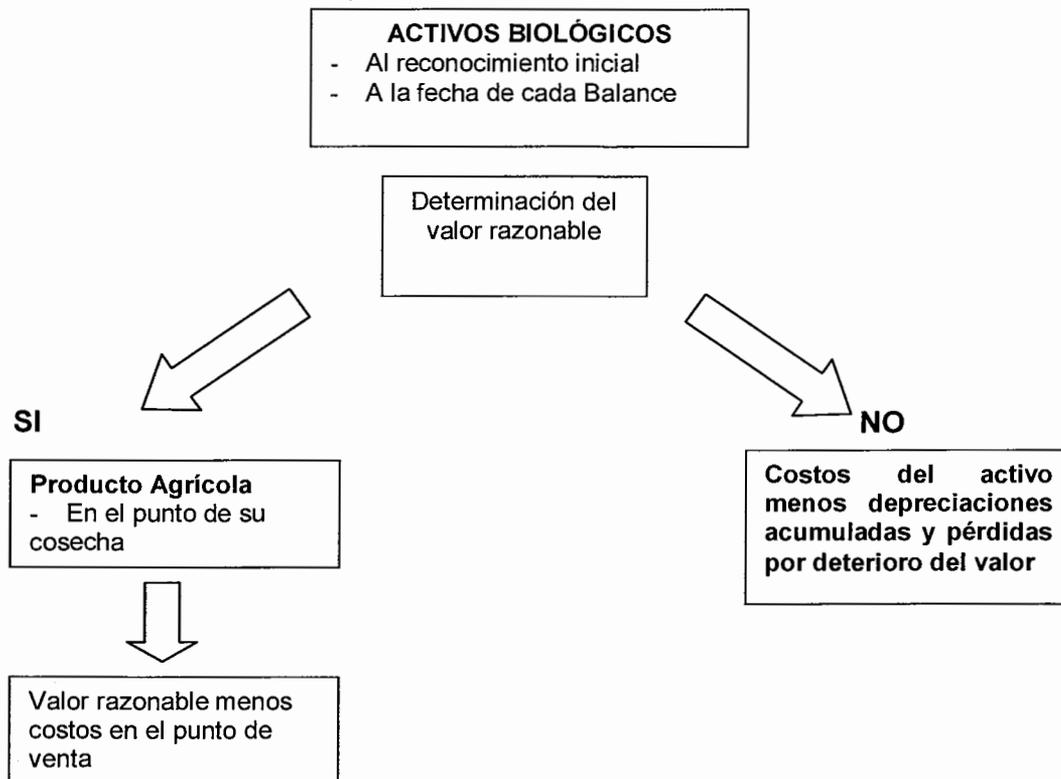
Cuadro 1: Determinación del valor razonable

Valor del mercado de los activos biológicos	Valor
Pinos (tronco)	Q 2,500.00
Costo de transporte	(Q 250.00)
Otros costos necesarios para colocar el producto en el mercado	(Q 250.00)
Valor Razonable	Q 2,000.00
Comisiones	(Q 300.00)
Otros costos estimados en el punto de venta	(Q 300.00)
Valor del activo biológico	Q 1,400.00

Fuente: Elaboración propia

Como se indica más adelante, la determinación del valor razonable, es realizado por un experto, ya sea un valuador o un ingeniero agrónomo conocedor en la industria.

Cuadro 2: Grafica Alternativa de Valoración



La actividad agrícola incluida en la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (párrafo 6) abarca una gama de actividades diversas; por ejemplo el engorde del ganado, la selvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías)”.

Asimismo, la NIC 41 indica ciertas características comunes que se pueden encontrar dentro de la diversidad a la que hace mención en su párrafo 6:

- (a) Capacidad de cambio. Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas;
- (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 a 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); y
- (c) Valoración 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 cosecha, se valorará y controlará como una función rutinaria de la dirección.

El párrafo 3 de la NIC 41 señala que esta norma “se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces son de aplicación de la NIC 2 Inventarios, o las otras Normas relacionadas con los productos. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola empleada por esta Norma”.

3.3 Comparación administrativa y financiera

En esencia, no existe una distinción específica en el método de contabilización entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (Agricultura), sin embargo pueden mencionarse las siguientes comparaciones.

Cuadro 3: Comparación entre la Ley del ISR y la NIC 41 Agricultura referente al registro contable de los activos biológicos.

Ley del ISR	NIC 41	Efecto
Se pueden tratar como inventarios o como gastos cuando se incurren en ellos	Determina claramente los requisitos para conocer los activos biológicos como productos agrícolas	La NIC 41, se ocupa de la contabilización de los activos agrícolas como animales y plantas, y los productos derivados de estos, proceso, recolección y cosecha.
Se miden al costo histórico	Se utiliza el concepto de valor razonable con efecto en resultados.	Con la medición de los activos biológicos a valor razonable, se presenta la información en los estados financieros más razonable que al medirlo al costo histórico.
Las utilidades o pérdidas solo se reconocen cuando se enajenan los productos	Mediante la aplicación del valor razonable se van reconociendo las ganancias o pérdidas aun cuando no se haya realizado la venta.	El efecto de la aplicación del valor razonable, se aplica directamente en el resultado del periodo donde se realiza.

3.4 Proceso de contabilización del cultivo de palma africana.

En este punto se realizará los registros contables de la plantación de palma africana con base a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, posteriormente en el capítulo IV se realizará el caso práctico del cultivo de palma africana aplicando la Norma Internacional de Contabilidad 41, haciendo las comparaciones con la Ley del ISR.

En los siguientes registros se muestra una forma de cómo sería el proceso de contabilización del cultivo de palma africana con base a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Pda No.1

Plantaciones en proceso	XXX	
IVA por cobrar	XXX	
Caja y Bancos		XXX
Cuota IGSS laboral por pagar		XXX
Cuota IGSS patronal por pagar		XXX
Almacén de fertilizantes		XXX
Gastos incurridos en la adquisición de semillas, así como el pago de mano de obra para preparar la tierra	XXX	XXX

Pda No.2

Plantaciones en proceso

Pre- Vivero	XXX	
IVA por cobrar	XXX	
Caja y Bancos		XXX
Cuota IGSS laboral por pagar		XXX
Cuota IGSS patronal por pagar		XXX
Almacén de fertilizantes		XXX
Gastos incurridos en la realización del vivero	XXX	XXX

Pda No.3**Plantaciones en proceso**

Vivero Principal	XXX	
Caja y Bancos		XXX
Cuota IGSS laboral por pagar		XXX
Cuota IGSS patronal por pagar		XXX
Almacén de fertilizantes		XXX
Traslado de las plantaciones del vivero al vivero principal	XXX	XXX

Pda No.4**Plantaciones en proceso**

Vivero Principal	XXX	
Mano de Obra	XXX	
IVA por Cobrar	XXX	
Caja y Bancos		XXX
Cuota IGSS laboral por pagar		XXX
Cuota IGSS patronal por pagar		XXX
Costos incurridos durante el período	XXX	XXX

Pda No.5

Plantaciones	XXX	
Plantaciones en proceso		XXX
Clasificación de plantaciones en proceso a la cuenta de activo fijo	XXX	XXX

Pda No.6

Arrendamiento	XXX	
Insumos	XXX	
Mano de Obra	XXX	
IVA por Cobrar	XXX	
Caja y Bancos		XXX
Cuota IGSS laboral por pagar		XXX
Cuota IGSS patronal por pagar		XXX
Costos incurridos en el mantenimiento de la plantación	XXX	XXX

Pda No.7**Costo de Cosecha**

Depreciación plantaciones	XXX	
Depreciación acumulada plantaciones		XXX
Registro de depreciación acumulada	XXX	XXX

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO IV
PROCESO DE CONTABILIZACIÓN CONFORME A LA NORMA
INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD No. 41 (AGRICULTURA) EN UNA
EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE PALMA AFRICANA
(CASO PRÁCTICO)

4.1 Antecedentes de la empresa

La empresa agrícola “Palmas de Inversiones, S. A.”, actualmente se encuentra inscrita en el Registro Mercantil y en la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, fue constituida como sociedad anónima el día 10 de noviembre de 2007, por un plazo indefinido. El período contable es del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año, sus oficinas administrativas se encuentra en la ciudad de Guatemala y sus plantaciones están ubicadas en Finca Pataxte, departamento de Izabal.

La actividad de la compañía es el cultivo de palma africana.

La compañía cuenta con un área cultivable de 50 hectáreas las cuales serán destinadas para el cultivo de palma africana.

Cómo se indicó en el capítulo I, el cultivo de palma africana pertenece al tipo de cultivos permanentes, lo que significa que hay un período determinado de tiempo (en la palma 3 años) en la cual la plantación no produce frutos.

Por lo tanto los costos y gastos incurridos durante ese lapso de tiempo deben acumularse en una cuenta de activo diferido (plantaciones en proceso) y posteriormente, al inicio de la fase de producción y cosecha deben ser trasladados a una cuenta de activo fijo que será depreciada

Dicha empresa agrícola productora de palma africana, objeto de análisis de estudio, desea obtener información acerca del proceso de contabilización de palma africana según la NIC 41, la cual le permita obtener información confiable, oportuna, objetiva y útil la cual le permita tomar decisiones acertadas y preparar estados financieros para cumplir con los requisitos que se deben presentar.

En el presente capítulo se desarrolla el caso práctico, con el cual se pretende aportar un modelo de proceso de contabilización que de acuerdo a la NIC 41 pueda presentar información útil y financiera para la toma de decisiones, asimismo se realiza la comparación con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.2 Desarrollo del proceso de contabilización del cultivo de palma africana

De acuerdo de la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 Agricultura, la cual prescribe el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar, relacionados con la actividad agrícola, a continuación se desarrolla el caso práctico del proceso contable de la empresa objeto de estudio.

El 15 de diciembre del año 2007 la compañía Palmas de Inversiones, S. A. compró un terreno de 50 hectáreas por Q 20,000,000.00 con el propósito de sembrar palma africana, el 20 del mismo mes incurrió en costos para la plantación de palma africana siguientes. Ver cuadro 4.

Durante el proceso de desarrollo de la palma (3 años) se incurrió en los siguientes costos. (Ver cuadro 4).

4.3 Costos Agrícolas

A continuación se detallan los costos incurridos en el proceso de plantación de Palma Africana, desde el inicio hasta la producción, con el objetivo de identificar el valor razonable de acuerdo a la NIC 41.

La compañía inicia operaciones con los siguientes rubros:

Caja y Bancos	Q. 100,000,000.00
Terreno (compra de 50 hectáreas)	Q. 20,000,000.00

Durante el inicio de operaciones la compañía realizó la compra de 665 plantas por hectáreas a un costo de Q.650.00 cada una para la plantación de palma africana. Adicional incurrió en costos de plantación por un monto de Q.7,901,250.00 como se detalla en el cuadro siguiente:

Cuadro 4: Costos incurridos para la plantación de palma africana

Compra de Planta	Unidad	Costo	Planta * Hectárea	Q
Costo de planta	Por planta	650	665	432,250.00
Costo Total de la Plantación (432,250 * 50 Has) =				21,612,500.00
Costo de Plantación	Unidad	Costo	No. Hectárea	Q Has
Sistema de riego	Unidad	20,000	1	20,000.00
Preparación de terreno	Hectárea	15,000	1	15,000.00
Plantación	Por Planta	100	665	66,500.00
Fertilización	Por Planta	85	665	56,525.00
Total Costo Implantación por Has				158,025.00
Costo Total (158,025 *50 Has)				7,901,250.00
Costo total implantación por 50 Hectáreas		(Q 21,612,500.00 + Q 7,901,250.00)		29,513,750.00

Los costos anuales en los que la Compañía espera incurrir en los próximos años se detallan a continuación:

Descripción	Año	Parcial en Q	Total en Q
Costos mantenimiento	1		17,100,000.00
• Arrendamiento de equipo y maquinaria		1,300,000.00	
• Otros costos		3,800,000.00	
• Mano de obra		12,000,000.00	
Costos mantenimiento	2		18,500,000.00
• Arrendamiento de equipo y maquinaria		1,700,000.00	
• Otros costos		4,300,000.00	
• Mano de obra		12,500,000.00	
Costos mantenimiento	3		20,950,000.00
• Arrendamiento de equipo y maquinaria		1,850,000.00	
• Otros costos		6,300,000.00	
• Mano de obra		12,800,000.00	
Costos mantenimiento	4		23,000,000.00
• Arrendamiento de equipo y maquinaria		2,200,000.00	
• Otros costos		6,800,000.00	
• Mano de obra		14,000,000.00	

Cuadro 5: Costos anuales incurridos para el mantenimiento de la Plantación de Palma Africana en el primer año (2007)

Costos Anuales Incurridos para el Mantenimiento de la Plantación			
Arrendamiento de Equipo y Maquinaria		Q	1,300,000.00
Maquinaria	Q	700,000.00	
Herramienta	Q	600,000.00	
Otros Costos		Q	3,800,000.00
Fertilización	Q	1,500,000.00	
Control de Maleza	Q	2,300,000.00	
Mano de obra		Q	12,000,000.00
Mano de Obra	Q	12,000,000.00	
Total de Costo Anual		Q	17,100,000.00

Se realizó la comparación entre la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (Agricultura) con base en el siguiente caso práctico.

Se debe tener en cuenta que como se indica en el párrafo 12 de la Norma Internacional de Contabilidad Número 41, la plantación debe ser medido tanto en el momento de su reconocimiento inicial, como al final del período sobre el que se informa, en este caso el valor razonable debe ser calculado por un experto en el área agrícola (ingeniero agrónomo) o un especialista en cálculos de valor razonable.

En el caso de terrenos, este se puede valorar de dos formas, según la NIC 16 (Propiedades, Planta y Equipo), la primera según el modelo del costo que indica que un elemento del activo fijo se puede contabilizar por su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por

deterioro del valor; y el segundo método es aquel de revalorización el cual se aplica para el desarrollo de este caso ya que es el método que refleja mejor el valor de este activo

Para nuestro caso práctico las plantaciones de palma africana aun no se encuentran en producción, por lo que el costo de producción será el saldo que se refleja, como observaremos a continuación:

4.4 Medición del valor razonable

El aumento que se refleja en el valor razonable de las plantaciones, es por el crecimiento obtenido por las plantas durante cada año.

La compañía solicitó la experiencia de un experto (Ingenieros valuadores) para la determinación del valor razonable de las plantaciones de palma africana para cada año, en donde determinó que el aumento que debe reflejar el valor razonable de las plantaciones, se deriva al crecimiento que obtuvo las plantas durante cada año. (Ver Anexo I)

1. Antecedentes del primer año –Plantaciones de 50 hectáreas de Palma Africana

**Cuadro 6: Antecedentes de la plantación de Palma Africana, en el primer año (2007)
(Cifras expresadas en Quetzales)**

Según Ley del ISR			Según NIC 41			
Descripción	Valor	Ajuste	Descripción	Valor en Libros	Valor Razonable	DIF.
PLANTACIÓN			PLANTACIÓN			
Valor de adquisición	29,513,750.00	-	Plantación	21,612,500.00	26,500,000.00	4,887,500.00
(+) Costos anuales	17,100,000.00	-	TERRENOS			
Terrenos	20,000,000.00	-	Terrenos	20,000,000.00	20,750,000.00	750,000.00
Capital	120,000,000.00	-				
			Valor razonable de la plantación al 31 de diciembre 2008			

Nota:

Una vez adquiridas las semillas, se procede a construir el vivero para lo cual se necesita bolsas de 15*13 centímetros. Para posteriormente trasladarse al terreno para la siembra.

Determinación del Valor Razonable

Registros contables

Correspondiente del 10 de noviembre al 31 de diciembre de 2007

(Cifras expresadas en quetzales)

PDA # 1 15-12-2007

SEGUN LA LEY DEL ISR		
Descripción	Debe	Haber
Plantaciones	29,513,750.00	
Arrendamiento Activo fijo	1,300,000.00	
Mano de obra		
Sueldos y salarios	10,750,000.00	
Bonificación Incentivo	175,000.00	
Cuota patronal	1,075,000.00	
Insumos	3,800,000.00	
Caja y Bancos		46,613,750.00
Costos incurridos en el primer año	46,613,750.00	46,613,750.00

SEGUN NIC 41		
Descripción	Debe	Haber
Plantaciones	21,612,500.00	
Arrendamiento de Activo fijo	1,300,000.00	
Mano de obra		
Sueldos y salarios	10,750,000.00	
Bonificación Incentivo	175,000.00	
Cuota patronal	1,075,000.00	
Costo por Plantación	7,901,250.00	
Gastos generales	3,800,000.00	
Caja y Bancos		46,613,750.00
Costos incurridos en el primer año	46,613,750.00	46,613,750.00

PDA # 2 31-12-2007

SEGÚN LA LEY DEL ISR		
Descripción	Debe	Haber
Terrenos	20,000,000.00	
Caja y Bancos		20,000,000.00
Ganancia por cambio en el valor razonable		0.00
Registro de compra de terreno	20,000,000.00	20,000,000.00

SEGÚN NIC 41		
Descripción	Debe	Haber
Terrenos	20,750,000.00	
Caja y bancos		20,000,000.00
Ganancia por cambio en el valor razonable		750,000.00
Registro de compra de terreno y de ganancia por cambio en su valor razonable	20,750,000.00	20,750,000.00

Cuadro 7. Capitalización de los costos a la Plantación

SEGÚN LA LEY DEL ISR	
Descripción	
Plantación de Palma	
Plantaciones	29,513,750.00
Plantaciones en proceso <u>a/</u>	17,100,000.00
Registro de la capitalización de los costos incurridos en la plantación durante el primer año	46,613,750.00

SEGÚN NIC 41	
Descripción	
Plantaciones de Palma	
Plantaciones	21,612,500.00
Valor razonable de plantaciones	4,887,500.00
Registro del valor razonable de las plantaciones	26,500,000.00

a/ Plantaciones en proceso: Es una cuenta transitoria que refleja los desembolsos que se hagan por la adquisición de los insumos, haciendo los respectivos cargos a mano de obra, arrendamiento de activos fijos y que puedan ser asignados con claridad en los centros de producción, al momento del cierre del balance, esta cuenta quedara saldada, ya que todos los costos que la originaron formaran parte del activo, realizando abonos que es el traslado a las cuentas; costos de plantación, plantaciones frutales y plantaciones forestales. En la presentación de sus estados financieros está basada en la NIC 1 y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, está definiendo entre otras cosas, que se debe

considerar como activo o pasivo en los estados financieros y también se hace una reclasificación de éstos en corrientes y no corrientes.

Cuadro 8. Estados Financieros del primer año

Palmas de Inversiones, S.A. Estado de Situación Financiera Al 31 de diciembre de 2007 (Cifras expresadas en quetzales)					
Según la ley del ISR			Según la NIC 41		
ACTIVO			ACTIVO		
Activo No Corriente			Activo No Corriente		
Terrenos	20,000,000.00		Plantaciones	26,500,000.00	
Plantación	46,613,750.00		Terrenos	20,750,000.00	
Total Activo No Corriente		66,613,750.00	Total activo no Corriente		47,250,000.00
Activo Corriente			Activo Corriente		
Caja	53,386,250.00		Caja	53,386,250.00	
Total Activo Corriente		53,386,250.00	Total Activo Corriente		53,386,250.00
Total Activo		120,000,000.00	Total Activo		100,636,250.00
Pasivo y Patrimonio			Pasivo y Patrimonio		
Patrimonio			Patrimonio		
Capital	120,000,000.00		Capital	120,000,000.00	
			Resultado del período	(19,363,750.00)	
Pasivo y patrimonio		120,000,000.00	Pasivo y patrimonio		100,636,250.00

Cuadro 9. Estados Financieros del primer año

Palmas de Inversiones, S.A. Estado de Resultados Del 10 de noviembre al 31 de diciembre de 2007 (Cifras expresadas en quetzales)					
Según la ley del ISR			Según la NIC 41		
INGRESOS			INGRESOS		
Ventas	-		Ventas	-	
(-) Costos	-		(-) Costos	-	
Margen Bruto		-	Margen Bruto		-
Gastos de Operación			Gastos de Operación		
		-	Mano de obra	12,000,000.00	
			Gastos de implementación	7,901,250.00	
			Arrendamiento de maquinaria	1,300,000.00	
			Gastos generales	3,800,000.00	
			Total Gastos de Operación		25,001,250.00
			Otros ingresos		
			Valor razonable de plantaciones	4,887,500.00	
			Valor razonable de terrenos	750,000.00	
			Total otros Ingresos		5,637,500.00
Resultado del ejercicio		-	Resultado del ejercicio		(19,363,750.00)

2. Antecedentes del segundo año –Plantaciones de 50 hectáreas de Palma Africana

Costos anuales incurridos para el mantenimiento de la plantación durante el segundo año.

Cuadro 10: Costos anuales en el planteamiento del segundo año (2008)

Costos anuales incurridos para el mantenimiento de la plantación			
Arrendamiento de Equipo y Maquinaria			Q 1,700,000.00
Maquinaria	Q	900,000.00	
Herramienta	Q	800,000.00	
Otros Costos			Q 4,300,000.00
Fertilización	Q	2,600,000.00	
Control de Maleza	Q	1,700,000.00	
Mano de obra			Q 12,500,000.00
Mano de obra	Q	12,500,000.00	
Total Costo Anual (2do año)			Q 18,500,000.00

NOTA

Para el antecedente del segundo año, los costos cambian con respecto al año uno. Como se presenta mas adelante, se observará que durante los primeros años el resultado de la compañía será pérdida, sin embargo a partir del tercer año el resultado que dará la compañía serán ganancias, derivado de las ventas realizadas y la utilidad correspondiente al valor razonable de la plantación.

Cuadro 11: Antecedentes de la plantación de Palma Africana, en el segundo año (2008)

(Cifras expresadas en quetzales)

Según Ley del ISR			Según NIC 41			
Descripción	Valor	Ajuste	Descripción	Valor en Libros	Valor Razonable	DIF.
PLANTACIÓN			PLANTACIÓN			
Valor de adquisición	46,613,750.00	-	Plantación	26,500,000.00	35,000,000.00	8,500,000.00
(+) Costos anuales	18,500,000.00	-	TERRENOS			
Terrenos	20,000,000.00	-	Terrenos	20,750,000.00	20,750,000.00	0.00
Capital	120,000,000.00	-				
			Valor razonable de la plantación al 31 de diciembre 2008			

Registros contables

Correspondiente al período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008

(Cifras expresadas en quetzales)

PDA # 1

SEGÚN LA LEY DEL ISR			SEGÚN NIC 41		
Descripción	Debe	Haber	Descripción	Debe	Haber
Arrendamiento Activo fijo	1,700,000.00		Arrendamiento de Activo fijo	1,700,000.00	
Mano de obra			Mano de obra		
Sueldos y salarios	11,200,000.00		Sueldos y salarios	10,000,000.00	
Bonificación incentivo	180,000.00		Bonificación incentivo	1,500,000.00	
Cuota patronal	1,120,000.00		Cuota patronal	1,000,000.00	
Insumos	4,300,000.00		Gastos generales	4,300,000.00	
Caja y Bancos		18,500,000.00	Caja y Bancos		18,500,000.00
Costos incurridos en el segundo año	18,500,000.00	18,500,000.00	Costos incurridos en el segundo año	18,500,000.00	18,500,000.00

Cuadro 12. Capitalización de los costos a la Plantación en el segundo año (2008)

(Cifras expresadas en quetzales)

SEGÚN LA LEY DEL ISR	
Descripción	Debe
Plantación de Palma	
Plantaciones	46,613,750.00
+ costos anuales	18,500,000.00
Registro de la capitalización de los costos incurridos en la plantación durante el primer año	65,113,750.00

SEGÚN NIC 41	
Descripción	Debe
Plantaciones de Palma	
Plantaciones	26,500,000.00
Valor razonable de plantaciones	8,500,000.00
Registro del valor razonable de las plantaciones	35,000,000.00

Cuadro 13. Estados Financieros del segundo año

Palmas de Inversiones, S.A. Estado de Situación Financiera Al 31 de diciembre de 2008 (Cifras expresadas en quetzales)					
Según la ley del ISR			Según la NIC 41		
ACTIVO			ACTIVO		
Activo No Corriente			Activo No Corriente		
Terrenos	20,000,000.00		Plantaciones	35,000,000.00	
Plantación	65,113,750.00		Terrenos	20,750,000.00	
Total Activo No Corriente		85,113,750.00	Total activo no Corriente		55,750,000.00
Activo Corriente			Activo Corriente		
Caja	34,886,250.00		Caja	34,886,250.00	
Total Activo Corriente		34,886,250.00	Total Activo Corriente		34,886,250.00
Total Activo			Total Activo		
		120,000,000.00			90,636,250.00
Pasivo y Patrimonio			Pasivo y Patrimonio		
Patrimonio			Patrimonio		
Capital	120,000,000.00		Capital	120,000,000.00	
			Resultado del período	(19,363,750.00)	
			Resultado años anteriores	(10,000,000.00)	
Pasivo y patrimonio			Pasivo y patrimonio		
		120,000,000.00			90,636,250.00

Cuadro 14. Estados Financieros del segundo año

Palmas de Inversiones, S.A. Estado de Resultados Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2008 (Cifras expresadas en quetzales)					
Según la ley del ISR			Según la NIC 41		
INGRESOS			INGRESOS		
Ventas	-		Ventas	-	
(-) Costos	-		(-) Costos	-	
Margen Bruto		-	Margen Bruto		-
Gastos de Operación		-	Gastos de Operación		
			Mano de obra	12,500,000.00	
			Gastos de implementación	-	
			Arrendamiento de maquinaria	1,700,000.00	
			Gastos generales	4,300,000.00	
			Total Gastos de Operación		18,500,000.00
			Otros ingresos		
			Valor razonable de plantaciones	8,500,000.00	
			Total otros Ingresos		8,500,000.00
Resultado del ejercicio		-	Resultado del ejercicio		(10,000,000.00)

ANTECEDENTES EN EL TERCER AÑO – Plantación de Palma Africana de 50 Hectáreas

Cuadro 15: Costos anuales en el planteamiento del tercer año (2009)

Costos anuales incurridos para el mantenimiento de la plantación				
Arrendamiento de Equipo y Maquinaria			Q	1,850,000.00
Maquinaria	Q	1,000,000.00		
Herramienta	Q	850,000.00		
Otros Costos			Q	6,300,000.00
Fertilización	Q	3,000,000.00		
Control de Maleza	Q	1,900,000.00		
Otros Gastos asociados a la cosecha	Q	1,400,000.00		
Mano de obra			Q	12,800,000.00
Mano de obra	Q	12,800,000.00		
Total Costo Anual (3er año)			Q	20,950,000.00

Cuadro 16: Antecedentes de la plantación de Palma Africana en el tercer año (2009)
(Cifras expresadas en quetzales)

Según Ley del ISR			Según NIC 41			
Descripción	Valor	Ajuste	Descripción	Valor en Libros	Valor Razonable	DIF.
PLANTACIÓN			PLANTACIÓN			
Valor de adquisición	65,113,750.00	-	Plantación	35,000,000.00	44,500,000.00	9,500,000.00
TERRENOS			TERRENOS			
Terrenos	20,000,000.00	20,750,000.00	Terrenos	20,750,000.00	21,500,000.00	750,000.00
Capital	120,000,000.00	-				
			Valor razonable de la plantación al 31 de diciembre de 2009			

A partir del tercer año de la producción agrícola de la cosecha de las plantaciones fue de 33KG por hectárea, por lo que se realizó en este año las ventas correspondientes:

VENTAS SEGÚN LA LEY DEL ISR

Producción agrícola	333 KG. – 3.3 quintales
Producción total (50 has)	16,650 KG.
Precio de venta	Q 750 c/Kg
Venta total de producción	Q 12,487,500.00

VENTAS SEGÚN NIC 41

Producción agrícola	333 KG. – 3.3 quintales
Producción total (50 has)	16,650 KG.
Precio de venta	Q 750.00 c/kg
Precio de mercado a la fecha de la cosecha	Q 775.00 c/kg
Venta total de la producción	Q 12,903,750.00 (valor de mercado)

Registros contables

Correspondiente al período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009

(Cifras expresadas en quetzales)

PDA # 1

SEGÚN LA LEY DEL ISR		
Descripción	Debe	Haber
Arrendamiento de Activo fijo	1,850,000.00	
Mano de obra		
Sueldos y salarios	11,455,000.00	
Bonificación incentivo	1,145,500.00	
Cuota patronal	199,500.00	
Insumos	6,300,000.00	
Caja y Bancos		20,950,000.00
Costos incurridos en el tercer año	20,950,000.00	20,950,000.00

SEGÚN NIC 41		
Descripción	Debe	Haber
Arrendamiento de Activo fijo	1,850,000.00	
Mano de obra		
Sueldos y salarios	11,455,000.00	
Bonificación incentivo	1,145,500.00	
Cuota patronal	199,500.00	
Gastos generales	6,300,000.00	
Caja y Bancos		20,950,000.00
Costos incurridos en el tercer año	20,950,000.00	20,950,000.00

PDA # 2

SEGÚN LA LEY DEL ISR		
Descripción	Debe	Haber
Caja y bancos	13,986,000.00	
Ventas		12,487,500.00
IVA por pagar		1,498,500.00
Registro de la venta realizada en el tercer año	13,986,000.00	13,986,000.00

SEGÚN NIC 41		
Descripción	Debe	Haber
Caja y bancos	13,986,000.00	
Ventas		12,487,500.00
IVA por pagar		1,498,500.00
Registro de la venta realizada en el tercer año	13,986,000.00	13,986,000.00

PDA # 3

SEGÚN LA LEY DEL ISR		
Descripción	Debe	Haber
IVA por pagar	1,498,500.00	
Caja y bancos		1,498,500.00
Pago de IVA por pagar del período	1,498,500.00	1,498,500.00

SEGÚN NIC 41		
Descripción	Debe	Haber
IVA por pagar	1,498,500.00	
Caja y bancos		1,498,500.00
Pago de IVA por pagar del período	1,498,500.00	1,498,500.00

Cuadro 17. Valuación del terreno en el tercer año

SEGÚN LA LEY DEL ISR		SEGÚN NIC 41	
Descripción	Monto	Descripción	Monto
Terrenos	20,000,000.00	Terrenos	20,000,000.00
Ganancia por cambio en el valor razonable	750,000.00	Ganancia por cambio en el valor razonable	750,000.00
Registro del valor razonable de terrenos en el tercer año	20,750,000.00	Registro del valor razonable de terrenos en el tercer año	20,750,000.00

Cuadro 18. Estados Financieros del tercer año

Palmas de Inversiones, S.A. Estado de Situación Financiera Al 31 de diciembre de 2009 (Cifras expresadas en quetzales)					
Según la ley del ISR			Según la NIC 41		
ACTIVO			ACTIVO		
Activo No Corriente			Activo No Corriente		
Terrenos	20,750,000.00		Plantaciones	44,500,000.00	
Plantación	65,113,750.00		Terrenos	21,500,000.00	
Total Activo No Corriente		85,863,750.00	Total activo no Corriente		66,000,000.00
Activo Corriente			Activo Corriente		
Caja	26,423,750.00		Caja	26,423,750.00	
Total Activo Corriente		26,423,750.00	Total Activo Corriente		26,423,750.00
Total Activo			Total Activo		
		112,287,500.00			92,423,750.00
Pasivo y Patrimonio			Pasivo y Patrimonio		
Patrimonio			Patrimonio		
Capital	120,000,000.00		Capital	120,000,000.00	
Pérdida del ejercicio	(8,462,500.00)		Resultado años anteriores	(29,363,750.00)	
Valuación activo fijo	750,000.00		Resultado del período	1,787,500.00	
Pasivo y patrimonio			Pasivo y patrimonio		
		112,287,500.00			92,423,750.00

Cuadro 19. Estados Financieros del tercer año

Palmas de Inversiones, S.A. Estado de Resultados Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2009 (Cifras expresadas en quetzales)					
Según la ley del ISR			Según la NIC 41		
INGRESOS			INGRESOS		
Ventas	12,487,500.00		Ventas		12,487,500.00
(-) Costos	(20,950,000.00)		(-) Costos		
Margen Bruto		(8,462,500.00)	Sueldos y salarios	12,800,000.00	
			Arrendamiento de maquinaria	1,850,000.00	
Gastos de Operación		-	Gastos generales	6,300,000.00	
			Total costos		(20,950,000.00)
			Margen Bruto		(8,462,500.00)
			Otros ingresos		
			Valor razonable de plantaciones	9,500,000.00	
			Valor razonable de terrenos	750,000.00	
			Total otros Ingresos		10,250,000.00
Resultado del ejercicio		(8,462,500.00)	Resultado del ejercicio		1,787,500.00

NOTA SEGÚN NIC 41: Como se observa a diferencia de la ley del ISR, en que la utilidad aparecía en el cuarto año, aquí se comienza a ver los resultados positivos en el tercer año, a pesar de que muestra un margen bruto negativo, la diferencia principal está en la utilidad producida por el valor razonable de las plantaciones, el cual va aumentando como consecuencia del crecimiento de la plantación.

ANTECEDENTES EN EL CUARTO AÑO

Cuadro 20: Costos anuales en el planteamiento del cuarto año (2010)

Costos anuales incurridos para el mantenimiento de la plantación			
Arrendamiento de Equipo y Maquinaria			Q 2,200,000.00
Maquinaria	Q	1,300,000.00	
Herramienta	Q	900,000.00	
Otros Costos			Q 6,800,000.00
Fertilización	Q	3,200,000.00	
Control de Maleza	Q	2,000,000.00	
Otros Gastos asociados a la cosecha	Q	1,600,000.00	
Mano de obra			Q 14,000,000.00
Mano de obra	Q	14,000,000.00	
Total Costo Anual (4to año)			Q 23,000,000.00

Durante el cuarto año la producción agrícola de la cosecha de las plantaciones fue de 1,000 KG por hectárea, realizando las ventas correspondientes a dicho período.

VENTAS SEGÚN LA LEY DEL ISR

Producción agrícola	1,000 KG. – 10 quintales
Producción total (50 has)	50,000 KG.
Precio de venta	Q 750.00 c/Kg
Venta total de producción	Q 37,500,000.00

VENTAS SEGÚN NIC 41

Producción agrícola	1,000 KG. – 10 quintales
Producción total (50 has)	50,000 KG.
Precio de venta	Q 750.00 c/kg
Precio de mercado a la fecha de la cosecha	Q 700.00 c/kg
Venta total de la producción	Q 35,000,000.00 (valor de mercado)

CUADRO COMPARATIVO DEL CUARTO AÑO

Cuadro 21. Antecedentes de plantación en el cuarto año (2010)

Según Ley del ISR			Según NIC 41			
Descripción	Valor	Ajuste	Descripción	Valor en Libros	Valor Razonable	DIF.
PLANTACIÓN			PLANTACIÓN			
Plantación	65,113,750.00	-	Plantación	42,275,000.00	50,000,000.00	7,725,000.00
Terrenos	20,000,000.00	20,750,000.00	TERRENOS			
Capital	120,000,000.00	-	Terrenos	21,500,000.00	21,500,000.00	-
			Valor razonable de la plantación al 31 de diciembre de 2011			

Cuadro 22. Depreciación Plantaciones

Según la ley del ISR	Valor a depreciar	Vida útil	Depreciación
Plantaciones	65,113,750.00	20 años	3,255,687.00
Según NIC 41	Valor a depreciar	Vida útil	Depreciación
Plantaciones	44,500,000.00	20 años	2,225,000

Cálculo de la depreciación plantación en la NIC 41

Valor Inicial	Q 44,500,000.00
Depreciación	<u>(Q 2,225,000.00)</u>
Valor neto en libros	Q 42,275,000.00)

Depreciación:

El activo fijo de Plantación, comienza a depreciarse a partir del cuarto año, período siguiente al cual comenzó la cosecha.

Registros contables

Correspondientes al período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2010

(Cifras expresadas en quetzales)

PDA # 1

SEGÚN LA LEY DEL ISR		
Descripción	Debe	Haber
Arrendamiento Activo fijo	2,200,000.00	
Mano de obra		
Sueldos y salarios	12,545,000.00	
Bonificación incentivo	200,500.00	
Cuota patronal	1,254,500.00	
Insumos	6,800,000.00	
Caja y Bancos		23,000,000.00
Costos incurridos en el cuarto año	23,000,000.00	23,000,000.00

SEGÚN NIC 41		
Descripción	Debe	Haber
Arrendamiento de Activo fijo	2,200,000.00	
Mano de obra		
Sueldos y salarios	12,545,000.00	
Bonificación incentivo	200,500.00	
Cuota patronal	1,254,500.00	
Gastos generales	6,800,000.00	
Caja y Bancos		23,000,000.00
Costos incurridos en el cuarto año	23,000,000.00	23,000,000.00

PDA # 2

SEGUN LA LEY DEL ISR		
Descripción	Debe	Haber
Caja y bancos	42,000,000.00	
Ventas		37,500,000.00
IVA por pagar		4,500,000.00
Registro de la venta realizada en el cuarto año	42,000,000.00	42,000,000.00

SEGUN NIC 41		
Descripción	Debe	Haber
Caja y bancos	42,000,000.00	
Ventas		37,500,000.00
IVA por pagar		4,500,000.00
Registro de la venta realizada en el cuarto año	42,000,000.00	42,000,000.00

PDA # 3

SEGUN LA LEY DEL ISR		
Descripción	Debe	Haber
IVA por pagar	4,500,000.00	
Caja y bancos		4,500,000.00
Pago de IVA por pagar del período	4,500,000.00	4,500,000.00

SEGUN NIC 41		
Descripción	Debe	Haber
IVA por pagar	1,498,500.00	
Caja y bancos		1,498,500.00
Pago de IVA por pagar del período	4,500,000.00	4,500,000.00

Cuadro 23. Estados Financieros del cuarto año

Palmas de Inversiones, S.A.
Estado de Situación Financiera
Al 31 de diciembre de 2010
(Cifras expresadas en quetzales)

Según la ley del ISR			Según la NIC 41		
ACTIVO			ACTIVO		
Activo No Corriente			Activo No Corriente		
Terrenos	20,750,000.00		Plantaciones	52,225,000.00	
Plantación	65,113,750.00		Depreciación acumulada	(2,225,000.00)	
Depreciación acumulada	(3,255,688.00)		Terrenos	21,500,000.00	
Total Activo No Corriente		82,608,062.00	Total activo no Corriente		71,500,000.00
Activo Corriente			Activo Corriente		
Caja	40,923,750.00		Caja	40,923,750.00	
Total Activo Corriente		40,923,750.00	Total Activo Corriente		40,923,750.00
Total Activo		123,531,812.00	Total Activo		112,423,750.00
Pasivo y Patrimonio			Pasivo y Patrimonio		
Patrimonio			Patrimonio		
Capital	120,000,000.00		Capital	120,000,000.00	
Resultado ejercicios anteriores	(8,462,500.00)		Resultado años anteriores	(27,576,250.00)	
Pérdida del ejercicio	11,244,312.00		Resultado del período	20,000,000.00	
Valuación activo fijo	750,000.00				
Pasivo y patrimonio		123,531.812.00	Pasivo y patrimonio		112,423,750.00

Cuadro 24. Estados Financieros del cuarto año

Palmas de Inversiones, S.A. Estado de Resultados Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2010 (Cifras expresadas en quetzales)					
Según la ley del ISR			Según la NIC 41		
INGRESOS			INGRESOS		
Ventas	37,500,000.00		Ventas		37,500,000.00
(-) Costo	(23,000,000.00)		(-) Costos		
Margen Bruto		14,500,000.00	Mano de obra	14,000,000.00	
			Arrendamiento de maquinaria	2,200,000.00	
Gastos de Operación		-	Gastos generales	6,800,000.00	
Depreciación	3,255,688.00		Total costos		(23,000,000.00)
Total gasto de operación		3,255,688.00			
			Margen Bruto		14,500,000.00
Ganancia en operación		11,244,312.00			
			Gastos de Operación		
			Depreciación maquinaria		(2,225,000.00)
			Ganancia en operación		12,275,000.00
			Otros ingresos		
			Valor razonable de plantaciones	7,725,000.00	
			Valor razonable de terrenos	-	
			Total otros Ingresos		7,725,000.00
Resultado del ejercicio		11,244,312.00	Resultado del ejercicio		20,000,000.00

CONCLUSIONES

1. De acuerdo con la hipótesis propuesta en el plan de investigación se llegó a la conclusión siguiente:

La consideración contable de las características físicas de los activos biológicos provoca cambios significativos en la valuación de los mismos y en la determinación de resultados con respecto a su consideración tradicional como bienes de cambio o bienes de uso, por lo que es importante presentar razonablemente la información contable en los estados financieros con base a las Normas Internacionales Información Financiera.

2. De acuerdo con la hipótesis propuesta en el plan de investigación se llegó a la conclusión siguiente:

El Contador Público y Auditor necesita estar actualizado en el ámbito de las Normas Internacionales de Información Financiera, debido a ello se puede obtener el reconocimiento y medición adecuados en los el registro contable de los productos agrícolas.

3. De acuerdo con la hipótesis propuesta en el plan de investigación se llegó a la conclusión siguiente:

La medición del valor razonable del activo biológico tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, realizado por el Contador Público y Auditor es de suma importancia para las empresas agrícolas, debido a que con ello obtienen de mejor manera el precio que podrían recibir por sus productos.

4. De acuerdo con la hipótesis propuesta en el plan de investigación se llegó a la conclusión siguiente:

En la aplicación realizada de la Norma Internacional de Contabilidad No. 41 (Agricultura), de la empresa, objeto de estudio, se obtuvo y presenta toda la información necesaria para el registro del valor razonable de las plantaciones de palma africana, identificando de mejor manera el valor del activo biológico en comparación con la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

RECOMENDACIONES

1. El sector agrícola de Guatemala, específicamente el Contador Público y Auditor quien es el encargado de preparar y presentar la información financiera, tiene que estar siempre actualizado de sus conocimientos administrativos como financieros, con el propósito de presentar registros contables de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financieras.
2. Las empresas agrícolas por medio del Contador Público y Auditor, tienen que estar actualizadas en los procesos contables de sus registros con las Normas Internacionales de Información Financiera, debido a que éstas dan a los usuarios la información confiable que necesitan para la toma de decisiones.
3. Todos los activos biológicos y productos agrícolas, tienen que ser reconocidos a su valor razonable y no a través del costo histórico, como lo requiere la Norma Internacional de Contabilidad No. 41, de lo contrario se estaría dejando de reconocer ganancias por la transformación biológica de estos.
4. Los activos biológicos, tienen que ser registrados a su valor razonable, lo que permite tener información contable fiable, comparable y comprensible, ya que los efectos de los cambios causados por las transformaciones biológicas quedan correctamente reflejadas en el rubro de activos no corrientes de los estados financieros, puesto que los cambios en el valor razonable, tienen relación directa con los beneficios económicos futuros que la empresa desea.
5. Las empresas dedicadas al cultivo de palma africana para obtener mejores resultados en sus operaciones, tienen que aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera en sus registros contables.

BIBLIOGRAFÍA

1. Chiavenato, Idalberto. Introducción a la Teoría General de Administración. Editorial McGraw-Hill, 2005.
2. International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Contabilidad No. 41. Versión 2010. <http://www.ifrs.org/Home.htm>
3. International Accounting Standards Board (IASB) Norma Internacional de Información Financiera No. 13. Versión 2012. <http://www.ifrs.org/Home.htm>
4. Koontz, Harold, Administración Una Perspectiva Global y Empresarial, 13 Edición. Editorial McGraw-Hill. 2008
5. Lair Ribeiro, "Generar Beneficios" Ediciones Urano S.A. 2005.
6. Pallares Zoilo, Romero Diego y Herrera Manuel "Hacer Empresa: Un Reto Cuarta Edición, Fondo Editorial Nueva Empresa, 2005, Pág. 41.
7. Requena Belteton, Hugo Vidal, Contabilidad Agropecuaria, TOMO I, CONTABILIDAD AGRÍCOLA, Pag. 13 – Publicación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala - 2001. Págs. 146
8. <http://es.wikipedia.org/wiki/Elaeis>
9. http://rafaela.inta.gov.ar/cambiorural/empresa_agropecuaria.htm
10. www.eco-finanzas.com/diccionario/E/EMPRESAS_PRIVADAS.htm
11. www.es.wikipedia.org/wiki/Tipos_de_contabilidad

12. www.monografias.com/trabajos5/contab/contab.shtml
13. www.promonegocios.net/empresas/tipos-empresa.html
14. www.unl.edu.ec/juridica/wp-content/uploads/2010/03/M%C3%B3dulo-42010.pdf

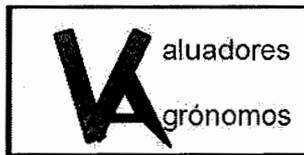
ANEXO

La compañía Palma de Inversiones, S.A. solicitó los servicios de la empresa Valuadores Agrónomos, S.A., para que determinara el valor razonable de las plantaciones durante estos años.

El cálculo del valor razonable de las plantaciones de palma africana, fue determinado al utilizar el valor presente de los flujos de efectivo esperados considerando los siguientes factores

- Precio del aceite de palma en el mercado internacional
- Productividad esperada

Se presenta el siguiente informe proporcionado por la empresa Valuadores Agrónomos, S.A.



INFORME DEL VALUADOR

Objetivo:

Realizar el cálculo del valor razonable de las plantaciones de palma africana por los años 2008 al 2011

Alcance

Plantaciones de palma africana

Realizar la valoración de las plantaciones de palma africana de acuerdo con los lineamientos de la Norma Internacional de Contabilidad No. 41

Fuentes de información

Calculo de la tasa de descuento

Norma Internacionales de Información Financiera –NIC 41

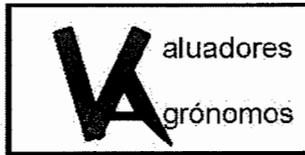
Metodología de valoración

De acuerdo con la información proporcionada por el cliente, la metodología utilizada se detalla a continuación:

- Palmas de Inversiones, S.A., posee plantaciones de palma africana, las cuales están ubicadas en finca Pataxte, departamento de Izabal.
- Se prepararon flujos de efectivo descontados de la siguiente forma:
 - El punto de partida fueron las áreas sembradas actualmente
 - Se determinó la cantidad de producción esperada durante los próximos 20 años
 - Se determinaron precios de venta por kilogramos los cuales se espera operar en el mercado en el futuro.



- Con base al número de kilogramos que se espera obtener multiplicado por los precios de venta por kilo, se determinaron los ingresos proyectados a obtener.
- Para la determinación de los costos, se determinó un costo por kilo que multiplicado por el número de kilos a producir dio como resultado el costo total.
- Se verificó la razonabilidad de los gastos generales.
- Se verificó la razonabilidad del EBITDA (Ingresos antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones).
- El monto total del EBITDA, se le restaron los impuestos, se le sumó la depreciación, así también se restó los cambios en el capital de trabajo y se le sumó la inversiones de capital (capex) para llegar al flujo de caja libre.
- El flujo de caja libre es igual al flujo a descontar.
- Los flujos a descontar se les aplicó la tasa de descuento determinada para llegar al flujo neto descontado.
- La tasa de descuento aplicado fue utilizando el método WAAC (Promedio Ponderado del Costo de Capital)



Como resultado de la metodología de valoración, se obtuvieron los siguientes resultados del cálculo de valor razonable de las plantaciones:

Informe final de la determinación del valor razonable de las plantaciones de palma africana, presentado a la Administración de la Compañía Palmas de Inversiones		
Descripción		Palmas de Inversiones, S.A.
Activo biológico al inicio del 2007	Q	21,612,500.00
Activo biológico al final del 2007		26,500,000.00
Efecto Neto del año 2007 (Ganancia determinada de valor razonable del año)		4,887,500.00
Activo biológico al inicio del 2008		26,500,000.00
Activo biológico al final del 2008		35,000,000.00
Efecto Neto del año 2008 (Ganancia determinada de valor razonable del año)		8,500,000.00
Activo biológico al inicio del 2009		35,000,000.00
Activo biológico al final del 2009		44,500,000.00
Efecto Neto del año 2009 (Ganancia determinada de valor razonable del año)		9,500,00.00
Activo biológico al inicio del 2010		44,500,000.00
(-) depreciación acumulada 2010		(2,225,000.00)
Valor en libros		42,275,000.00
Activo biológico al final del 2010		50,000,000.00
Efecto Neto del año 2010 (Ganancia determinada de valor razonable del año)	Q	7,725,000.00

Valuadores Agrónomos, S.A.

Firma

Fecha