

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**PROCESO DE CONTABILIZACIÓN DE ACUERDO A LA SECCIÓN 34,
ACTIVIDADES ESPECIALES DE LA NORMA INTERNACIONAL DE
INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES,
EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE CAFÉ**



LICENCIADO

GUATEMALA, ABRIL DE 2016

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

Decano	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal segundo	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal tercero	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Cocal cuarto	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal quinto	P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

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

Matemática-Estadística	Lic. Edgar Ranulfo Valdés Castañeda
Contabilidad	Lic. Erik Roberto Flores López
Auditoría	Lic. Moisés Mardoqueo Sapón Ulín

**PROFESIONALES QUE REALIZARON
EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Presidente	Lic. Olivio Adolfo Cifuentes Morales
Secretario	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Examinador	Lic. Oscar Fernando Aguilar García

Guatemala, 29 de septiembre de 2015

Licenciado Luis Antonio Suárez Roldán
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor Decano:

De conformidad con la designación que me fue otorgada el día 18 de febrero de 2015, según Dictamen 070-2015, procedí a asesorar al estudiante Joaquín de Jesús Churumia Lemus, con carné No. 200812086, durante la investigación para la elaboración de la tesis denominada: **“Proceso de contabilización de acuerdo a la sección 34, Actividades Especiales de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, en una empresa que se dedica al cultivo de café”** con base a lo anterior expuesto informo:

- Que he revisado el trabajo en mención y considero que el mismo satisface los objetivos propuestos.
- Que se respetó la forma y contenido que el estudiante realizó, pero se le trasladaron sugerencias relacionadas con el tema, que fueron aceptadas e incluidas en el trabajo.

Por lo anterior recomiendo que se acepte el trabajo en mención para sustentar el Examen Privado de Tesis, previo a optar al título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Atentamente,



José de Jesús Portillo Hernández
No. de Colegiado 4938

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
José de Jesús Portillo H.
Col. 4938



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS

Edificio "S-8"

Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
NUEVE DE MARZO DE DOS MIL DIECISÉIS.

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 3-2016 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 22 de febrero de 2016, se conoció el Acta AUDITORÍA 344-2015 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 11 de noviembre de 2015 y el trabajo de Tesis denominado: "PROCESO DE CONTABILIZACIÓN DE ACUERDO A LA SECCIÓN 34, ACTIVIDADES ESPECIALES DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES, EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE CAFÉ", que para su graduación profesional presentó el estudiante JOAQUÍN DE JESÚS CHURUMIA LEMUS, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. LUIS ANTONIO SUÁREZ ROLDÁN
DECANO

Smp.



DEDICATORIA

- A DIOS** Por la vida, la salud y la oportunidad de educación que me ha dado en el transcurso de mi vida. Gracias Por ser fuente inagotable de amor y sabiduría.
- A MI MADRE** Eufemia Lemus, por su inmenso amor y apoyo en todo momento, que me inspiraron en este proceso de estudio.
- A MI ESPOSA** Hilda Rebeca Pérez Rodríguez por ser el amor de mi vida, por su paciencia y comprensión. Gracias por motivarme en cada momento a alcanzar mis sueños.
- A MIS HIJOS** Justin Joaquín y Krista Fernanda por ser un regalo maravilloso de Dios.
- A MIS HERMANOS** Carmen, Mayra, Juan Carlos, Silvia y Lina por su apoyo incondicional.
- A MI ASESOR** Lic. José Portillo gracias por su colaboración y apoyo.
- A LA FACULTAD
DE CIENCIAS
ECONÓMICAS DE
LA USAC** Por la oportunidad de pertenecer a tan prestigiosa casa de estudios y brindarme el conocimiento para forjarme como profesional.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
---------------------	----------

CAPÍTULO I

EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE CAFÉ

1.1	La empresa	1
1.2	Tipología empresarial	1
1.2.1	Tipos de empresas de acuerdo a su tamaño	2
1.3	Pequeñas y medianas empresas	3
1.3.1	Pequeñas y medianas empresas según las NIIF para las PYMES	3
1.4	Empresas agrícolas	4
1.5	Empresa cafetalera	4
1.5.1	Objetivos de la empresa cafetalera	5
1.5.2	Recursos de la empresa cafetalera	5
1.6	Introducción del café en Guatemala	6
1.7	Tipos de Café	8
1.8	Especies y variedades de cafeto	9
1.8.1	Principales variedades de café cultivadas en Guatemala	9
1.9	Proceso productivo del café	12
1.9.1	Siembra	13
1.9.2	Producción	17
1.9.3	Cosecha	18
1.9.4	Postcosecha	19

CAPÍTULO II

LEGISLACIÓN APLICABLE A LA EMPRESA DE CULTIVO DE CAFÉ

2.1	Constitución Política de la República de Guatemala	21
-----	--	----

2.2	Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala	22
2.3	Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República de Guatemala	24
2.4	Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala	25
2.5	Decreto Número, 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria	25
2.6	Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.	30
2.7	Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala	32
2.8	Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto Número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala	32
2.9	Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto Número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala	33
2.10	Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala	33
2.11	Ley del Café Decreto Número 19-69 del Congreso de la República y su Reglamento y sus reformas	34
2.12	Fideicomiso Apoyo Financiero para los Productores del Sector Cafetalero Guatemalteco, Decreto Número 12-2013 del Congreso de la República	35
2.13	Estado de Emergencia Fitosanitaria, Acuerdo Ministerial Número 11-2013	36

CAPÍTULO III
NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA
PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES

3.1	Que son las NIIF para las PYMES	37
3.1.1	Importancia	37
3.1.2	Objetivos	38
3.2	Adopción de las NIIF para las PYMES en Guatemala	38
3.3	Sección 2, Conceptos y principios generales	38
3.4	Sección 3, Presentación de estados financieros	41
3.4.1	Presentación Razonable	41
3.4.2	Conjunto completo de estados financieros	42
3.5	Sección 4, Estado de situación financiera	42
3.5.1	Activos corrientes	44
3.5.2	Pasivos corrientes	44
3.6	Sección 5, Estado de resultados integral y estado de resultados	46
3.6.1	Estado de resultados y ganancias acumuladas	48
3.7	Sección 6, Estado de cambios en el patrimonio	49
3.8	Sección 7, Estado de flujos de efectivo	50
3.9	Sección 8, Notas a los estados financieros	51
3.9.1	Estructura de las notas	52
3.10	Sección 9, Estados financieros consolidados y separados	52
3.11	Sección 10, Políticas contables, estimaciones y errores	54
3.12	Sección 11, Instrumentos financieros básicos	55
3.13	Sección 12, Otros temas relacionados con los instrumentos financieros	56
3.14	Sección 13, Inventarios	57
3.15	Sección 14, Inversiones en asociadas	58
3.16	Sección 15, Inversiones en negocios conjuntos	59

3.17	Sección 16, Propiedades de inversión	60
3.18	Sección 17, Propiedades, planta y equipo	61
3.19	Sección 18, Activos intangibles distintos a la plusvalía	63
3.20	Sección 19, Combinación de negocios y plusvalía	64
3.21	Sección 20, Arrendamientos	65
3.22	Sección 21, Provisiones y contingencias	65
3.23	Sección 22, Pasivos y patrimonios	66
3.24	Sección 23, Ingresos de actividades ordinarias	68
3.25	Sección 24, Subvenciones del gobierno	69
3.26	Sección 25, Costos por préstamos	69
3.27	Sección 26, Pagos basados en acciones	70
3.28	Sección 27, Deterioro del valor de los activos	71
3.29	Sección 28, Beneficios a los empleados	72
3.30	Sección 29, Impuesto a las ganancias	74
3.31	Sección 30, Transacciones en moneda extranjera	75
3.32	Sección 31, Hiperinflación	76
3.33	Sección 32, Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa	77
3.34	Sección 33, Información a revelar sobre partes relacionadas	77
3.35	Sección 34, Actividades especiales	79
3.36	Sección 35, Transición a la NIIF para las PYMES	94

CAPÍTULO IV

PROCESO DE CONTABILIZACIÓN DE ACUERDO A LA SECCIÓN 34, ACTIVIDADES ESPECIALES DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES, EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE CAFÉ (CASO PRÁCTICO)

4.1	Generalidades de la empresa agrícola	96
-----	--------------------------------------	----

4.2	Proceso de contabilización según la sección 34 de NIIF para las PYMES	97
4.3	Metodología para la conversión de los estados financieros a la NIIF para las PYMES	98
4.4	Estados financieros preparados de acuerdo a los principios contables de la entidad	100
4.4.1	Identificar las diferencias en políticas contables entre la NIIF para las PYMES con los principios contables anteriores adoptados por la entidad	105
4.5	Cálculos y procedimiento para la preparación de ajustes en la conversión de los estados financieros	106
4.5.1	Efectivo y equivalentes al efectivo	106
4.5.2	Cuentas por Cobrar	108
4.5.3	Inventarios	109
4.5.4	Anticipo por compras de café	110
4.5.5	Otros inventarios	110
4.5.6	Inversión en acciones	111
4.5.7	Propiedades, planta y equipo	112
4.5.8	Activos biológicos	117
4.5.9	Proveedores	120
4.5.10	Cuentas por pagar	120
4.5.11	Préstamo bancario	121
4.6	Asiento de ajustes de conversión de estados financieros a NIIF para las PYMES	122
4.7	Cédula de conversión del estado de situación financiera a NIIF para las PYMES	125
4.7.1	Cálculo del efecto bruto de la conversión a NIIF para las PYMES	126
4.8	Presentación del estado de situación financiera conforme a la NIIF para las PYMES	127

4.9	Cedula de comparación del estado de situación financiera conforme las políticas contables internas anteriores y la NIIF para las PYMES	128
4.10	Guía para el contador de la empresa Explotaciones Agrícolas Café Verde S.A. en la transición de los Estados financieros del periodo 2014 a la NIIF para las PYMES	129
4.11	Informe (Conversión de los EF a NIIF para las PYMES)	133
	CONCLUSIONES	144
	RECOMENDACIONES	146
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	147

ÍNDICE DE TABLAS Y FIGURAS

Tabla No.1	Criterios para la definición de las MIPYMES en Guatemala	3
Figura No.1	Fases de la producción agrícola	82

INTRODUCCIÓN

En Guatemala uno de los sectores más importantes en la economía del país lo constituye el sector agrícola, por lo tanto se le debe dar 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, es importante obtener información confiable a través del adecuado registro contable, en el caso de las pequeñas y medianas entidades conforme a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

La empresa agrícola en Guatemala, necesita tener una mayor definición en cuanto a los registros contables, es por ello que la contabilidad agrícola de las PYMES se debe realizar con base a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, esta norma trata en su sección 34 la actividad agrícola, la cual involucra ciertos cambios, en particular con la forma de tratar los activos biológicos.

La utilización de la NIIF para las PYMES estandariza la aplicación de principios de contabilidad en todos los países que la adopten. Esto facilita el análisis de los estados financieros que se produzcan, porque se emiten bajo los mismos lineamientos.

El objetivo fundamental de la presente investigación es: determinar los efectos que contrae el proceso de contabilización de acuerdo a la sección 34 actividades especiales, de la NIIF para las PYMES en una empresa que se dedica al cultivo de café.

Para ello la presente tesis se estructuró en cuatro capítulos:

El Capítulo I, contiene las generalidades de la empresa agrícola, específicamente la que se dedica al cultivo de café, se describe el concepto de empresa cafetalera así como el proceso productivo del café.

En el Capítulo II, se hace referencia a las regulaciones y obligaciones legales que enmarcan a la empresa agrícola, así como las que aplican específicamente a la explotación cafetalera.

En el capítulo III se describen las generalidades de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, se hace énfasis en la sección 34 de dicha norma, la cual trata lo concerniente a la actividad agrícola, específicamente el tratamiento que una entidad debe dar a sus activos biológicos.

En el capítulo IV, se presenta el caso práctico, en el cual se desarrolla el proceso contable básico de acuerdo a la sección 34 actividades especiales, de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, se inicia con las generalidades de la empresa “Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.” Luego se establece la base sobre la cual la entidad prepara su información contable, seguidamente se realiza el proceso contable aplicando a las partidas correspondientes lo que establece la NIIF para las PYMES y se realizan los ajustes necesarios para preparar los estados financieros de acuerdo a esta norma.

Finalmente se presenta las conclusiones y recomendaciones, así como las referencias bibliográficas consultadas.

CAPÍTULO I

EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE CAFÉ

1.1 La empresa

“La empresa es una unidad económica, autónoma organizada para combinar un conjunto de factores de producción, con vista a la producción de bienes o prestación de servicios para el mercado”. (18:4)

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 participación en un mercado, con la finalidad de lucrar o no; y que se constituye en base a compromisos mutuos entre las personas que la conforman.

Es una entidad constituida por un conjunto de recursos humanos, técnicos, materiales y financieros, coordinados por una autoridad que toma decisiones para lograr sus fines.

La empresa es la unidad económica y social que se integra por los elementos humanos, materiales y financieros, que tienen por objetivo obtener utilidades en su participación en el mercado de bienes y servicios. Los elementos necesarios para la creación de una empresa son: trabajo, tierra y capital.

1.2 Tipología empresarial

Se acostumbra a clasificar y denominar a las empresas en función de diferentes criterios:

- a) “Por su origen. Empresas públicas y empresas privadas y de economía mixta.
Las públicas se crean por la autoridad del Estado. Las privadas se crean por

voluntad de los particulares en uso del derecho natural conocido como libertad de iniciativa o libertad de empresa. Las de economía mixta cuando su administración en sus bienes participa tanto el estado como personas privadas.

- b) Por su misión u objetivo. Empresas industriales comerciales y de servicios.
- c) Por su tamaño. Empresa grande, empresa mediana, empresa pequeña y microempresa". (18: 6)

1.2.3 Tipos de empresas de acuerdo a su tamaño

- a) Microempresa: son aquellas que poseen hasta 10 trabajadores y generalmente son de propiedad individual, su dueño suele trabajar en esta y su facturación es más bien reducida. No tienen gran incidencia en el mercado, tienen pocos equipos y la fabricación es casi artesanal.
- b) Pequeñas empresas: poseen entre 11 y 49 trabajadores, tienen como objetivo ser rentables e independientes, no poseen una elevada especialización en el trabajo, su actividad no es intensiva en capital y sus recursos financieros son limitados.
- c) Medianas empresas: son aquellas que poseen entre 50 y 250 trabajadores, suelen tener áreas cuyas funciones y responsabilidades están delimitadas.
- d) Grandes empresas: son aquellas que tienen más de 250 trabajadores, generalmente tienen instalaciones propias, sus ventas son muy elevadas y sus

trabajadores están sindicalizados. Además estas empresas tienen posibilidades de acceder a préstamos y créditos importantes.

1.3 Pequeñas y medianas empresas

En Guatemala existen varias definiciones acerca de las PYMES O MIPYMES, el Ministerio de Economía las caracteriza utilizando el número de empleados, el Banco Centroamericano de Integración Económica utiliza el criterio de número de empleados pero en diferentes dimensiones, por su parte la Cámara de la Industria de Guatemala utiliza su propia definición.

Tabla 1
Criterios para la definición de las MIPYMES en Guatemala

Criterio	Micro	Pequeña	Mediana
Número de empleados			
Ministerio de Economía	1 a 10	11 a 25	26 a 60
Cámara de la Industria	1 a 5	6 a 50	51 a 100
Banco Centroamericano de Integración Económica	1 a 10	11 a 40	41 a 60

Fuente: elaboración propia con base a información del Centro de Investigaciones Económicas Nacionales

1.3.1 Pequeñas y medianas empresas según las NIIF para las PYMES

“Son entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la

gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia”. (2:14)

1.4 Empresas agrícolas

Empresa agrícola es cualquier unidad técnica y económica dentro de la cual el respectivo agricultor, utilizando recursos limitados de trabajo, tierra y capital, toma las decisiones necesarias para la implementación de un sistema de producción dado, a fin de lograr en una duración determinada un conjunto de objetivos, resultados económicos o de otra manera. Hoy en día, se utiliza el término como sinónimo de explotación de la empresa agrícola.

Son entidades que se encargan de todas las actividades económicas que abarca el sector agrícola, tiene su fundamento principal en la explotación del suelo o de los recursos que de este se originan de forma natural o por la propia acción del ser humano.

Una empresa agrícola es una entidad que desarrolla su actividad en el sector agrícola. Se dedica a la producción de recursos derivados de la agricultura. Puede ser una gran empresa, una pequeña empresa o una cooperativa.

1.5 Empresa cafetalera

Unidad agroeconómica que combina recursos naturales, humanos, financieros y tecnológicos, para producir bienes de origen vegetal (café y otros) en forma racional y efectiva, que permita obtener un margen de rentabilidad aceptable.

1.5.1 Objetivos de la empresa cafetalera

a) Productividad

Las empresas cafetaleras deben establecer un objetivo de productividad, basado en mejorar la calidad y cantidad de producción, en menos tiempo y a menos costo, lo cual permitirá aumentar y mejorar las utilidades.

b) Rentabilidad

Cada empresa debe definir su objetivo de rentabilidad, ya que esta proporciona los recursos financieros para futuras expansiones o innovaciones; la rentabilidad se expresa como retorno a la inversión y muestra la cantidad de quetzales obtenidos por concepto de ganancias.

c) Competitividad

La competitividad significa aprovechar al máximo las ventajas que pueden ofrecer ciertos aspectos dentro de la empresa con el fin de obtener los mejores resultados.

d) Efectividad

Determina que tan bien se están utilizando los recursos de la empresa, aplicados a los planes establecidos y logros obtenidos en operación. Para que la rentabilidad sea realista a largo plazo, es necesario un buen nivel de eficiencia y eficacia a corto plazo.

1.5.2 Recursos de la empresa cafetalera

El proceso de toma de decisiones en la empresa cafetalera requiere la identificación de los recursos y sus características para poder analizar su contribución al proceso de producción. Esto implica tomar decisiones sobre su utilización y combinación, ya que de ello depende la calidad y cantidad del producto obtenido.

- **Recursos Naturales**

En este aspecto se incluyen tierra, aire, luz, agua y clima; estos son variables según la ubicación de la empresa y afectan en forma positiva o negativa, los rendimientos así como las prácticas del cultivo.

- **Recursos Humanos**

El recurso humano de la empresa cafetalera es uno de los más valiosos y es el recurso que determina y condiciona la eficiencia y la eficacia de la misma, contribuyendo en gran medida a la disminución o aumento de costos. Está constituido por todos los trabajadores, desde el propietario hasta los trabajadores del campo.

- **Recursos Financieros**

Constituyen la base para poner en operación los planes de la empresa y está constituido por reservas de capital propio, fondos de capital familiar, préstamos bancarios, sociedades con otros inversionistas.

1.6 Introducción del café en Guatemala

El café se considera como el segundo producto más comercializado a nivel mundial después del petróleo.

Se desconoce exactamente la fecha y como se introdujo el café al país, se cree que las primeras plantas llegaron a Guatemala como resultado de una iniciativa por sacerdotes jesuitas, según Regina Wagner esto debió haber ocurrido antes de 1767, la autora del libro “Historia del Café de Guatemala” indica en el mismo que es poco probable que los jesuitas trajeran la planta directamente de Moka (Yemen), sino, más bien, de los conventos que la orden religiosa poseían en Jamaica y Cuba a donde había llegado el café en 1730 y 1748 respectivamente.

A mediados del siglo XVII se consume café en público por primera vez en Guatemala, en la celebración del ascenso de la Catedral a la categoría de Metropolitana. Anteriormente a esta fecha el consumo como bebida no se había generalizado. La invención de tintes sintéticos elimina el producto de exportación de la época, la cochinilla una materia prima de tinte natural y de intercambio internacional, en 1832 por disposición gubernamental que entra en vigor en esa fecha, se considera durante una década al cacao, azúcar, algodón y café, libres de impuesto para incentivar y promover el cultivo de café, en el año de 1835, se decretó un premio de doscientos pesos al agricultor que fuera el primero en cosechar cien quintales de café y con premio de cien pesos a los siguientes tres lugares.

En 1859 se realiza la primera exportación del grano, consistente en 383 sacos de 60 kilogramos enviada a Europa casi en su totalidad, al año siguiente la producción se triplica a 1,117 sacos y la industria del café despegaba en el país.

En 1867 el café de Guatemala participa por primera vez en un evento internacional, La Exhibición Internacional de París, Francia en 1888 gana el primer lugar en esta exhibición mundial, alcanzando a esa fecha sus mayores niveles de producción debido a una alta cotización en el mercado internacional. En el año de 1915 nuevamente es galardonado el café guatemalteco, con el primer lugar en la exposición de San Francisco, Estados Unidos.

El Ingeniero Robert Okrassa ingeniero mecánico alemán quien llegó a Guatemala en 1884 a la edad de 21 años, en el año 1910 desarrolla en su finca ubicada en Antigua Guatemala, una retrilla con quebradora y pulidora que sigue siendo usada mundialmente. Su invento recibió el conocido nombre de Retrilla Okrassa, además contribuyó a la mejora e invención de otras máquinas para lavar, secar, pelar, trillar, pulir y separar café cuyas patentes vendió en Inglaterra así como en Estados Unidos de América.

Los cafés que se cultivan en Guatemala se clasifican como Arábicos Lavados, producidos en todos los departamentos, sus características varían con la altitud, tipo de suelo, temperatura y nubosidad según la región donde se cultiven.

1.7 Tipos de Café

Los cafés que se producen en Guatemala se clasifican como “Arábicos Lavados”, clasificación que comparte con los demás países centroamericanos, México, Colombia, entre otros. Brasil es el principal productor del grupo. El segundo productor dentro del grupo es Vietnam y el octavo lugar en este orden corresponde a Guatemala.

En Guatemala se produce café en todos sus departamentos. El tipo de café depende principalmente de la altura y el clima donde se esté la plantación. La producción guatemalteca abarca una amplia gama de tipos de café. Las zonas productoras se encuentran localizadas a diferentes alturas sobre el nivel del mar y tienen climas diversos. Los microclimas que existen en las regiones cafetaleras marcan la diferencia en las características de fragancia, aroma, acidez, cuerpo y sabor, de los granos guatemaltecos. En las zonas bajas, de 760 a 1070 metros sobre el nivel del mar, el crecimiento es más rápido. Esto hace que el cafeto no posea mucha acidez y cuerpo. Es considerado un café suave y agradable, conocido internacionalmente como Prime o Extra Prime. En las zonas intermedias entre 1,070 y 1,200 metros sobre el nivel del mar, las calidades aumentan. El café de esta altura es conocido como Duro o Semiduro. En las zonas más altas, a partir de los 1,300 metros sobre el nivel del mar, se cultiva el café estrictamente duro, muy cotizado a nivel mundial por su acidez, cuerpo consistente, sabor definido y fuerte aroma.

Los siguientes son los tipos de mayor producción:

- Prima Lavado

- Extra Prima Lavado
- Semi Duro
- Duro
- Duro Fantasía
- Estrictamente Duro
- Genuino Antigua

1.8 Especies y variedades de cafeto

Según la Asociación Nacional del Café (ANACAFE) en Guatemala se cultivan básicamente variedades de la especie *coffea arabica*, que es la más difundida en el mundo, con un aporte del 70-75 por ciento de la producción mundial. En América latina se cultivan diversas variedades desarrolladas a partir de las primeras introducciones, donde algunas son el resultado de mutaciones, hibridaciones naturales o artificiales.

Otra especie es *Coffea canephora*, con Robusta, como la variedad más importante. En general, robusta ha mostrado resistencia y tolerancia a plagas y enfermedades (nematodos, roya, otras), en Guatemala, este café representa únicamente el 1 por ciento del café exportado.

1.8.1 Principales variedades de café cultivadas en Guatemala.

a) Typica

Tiene la importancia histórica de ser la base del desarrollo de la caficultura en Guatemala, según ANACAFE, su cultivo predominó desde sus inicios hasta la década de los años cincuenta. A inicio de los años cuarenta empezó a ser sustituida por el Bourbon, cafeto de mejor rendimiento.

b) Bourbón

En experimentos realizados en una finca del país, en los años cuarenta, destacó una selección de Bourbón. Este material sirvió de base a muchos de los Bourbónes que actualmente se cultivan en el país.

El Bourbón es una variedad muy precoz en su maduración, con riesgo de caída de frutos en zonas donde la cosecha coincide con lluvias intensas. Por su porte alto, es más susceptible a vientos fuertes, siendo necesario protegerlo en zonas con estos problemas. El Bourbón se ha cultivado en diferentes altitudes, sin embargo, los mejores resultados se obtienen en zonas medias y altas, de 3,500 a 6,500 pies.

c) Caturra

Esta variedad es una mutación de bourbón, esta fue descubierta en Brasil a principios del siglo veinte. Fue introducida en Guatemala, en la década de los años cuarenta, sin embargo, su comercialización se realizó varios años más tarde.

Es una variedad de alta producción y buena calidad que requieren de buenas prácticas culturales y adecuada fertilización. Se adapta bien en las diferentes regiones del país.

d) Catuai

Es el resultado del cruzamiento artificial de las variedades Mundo Novo y Caturra, este cruzamiento fue realizado en Brasil, las primeras generaciones dieron líneas con fruto rojo y amarillo. Alrededor de 1970 se dieron las primeras introducciones al país.

A inicios el interés por esta variedad generó una fuerte comercialización de la semilla, este cafeto se adapta muy bien en altitudes de 2,000 a 4,500 pies, en la zona central, oriental y norte del país. Es una variedad de alta producción y requiere de una adecuada fertilización así como de cuidados adecuados.

e) Pache común

Es una mutación de la variedad típica, descubierta en Guatemala en 1949. Las plantaciones de esta se establecen principalmente en el oriente del país, donde su producción y adaptabilidad al clima son satisfactorias. Su comportamiento de producción es bianual.

f) Pachecolis

Fue descubierta en Guatemala, en una finca en Mataquescuintla, Jalapa, dentro de una plantación de Caturra y Pache común, se cree que es una hibridación natural de estas dos, recombinando dos factores de enanismo, las plantas adultas alcanzan una altura de 0.80 a 1.25 metros y se adapta a rangos de altitudes de 3,000 a 6,000 pies, donde las temperaturas son frescas y los suelos franco-arcillosos, y zonas muy secas. Su adaptación es muy específica, por lo que es recomendable su cultivo si se tiene la experiencia local.

g) Pacamara

Resultado que obtuvieron caficultores en El Salvador, derivado del cruzamiento entre Pacas y Maragongype. Combina características propias del Pacas, como planta de porte pequeño, entrenudos cortos y alta productividad, con frutos y hojas de tamaño grande de tipo Maragogype. Presenta variaciones en el tamaño del fruto y grano. Se adapta a rangos de altitud de 3,000 a 4,000 pies.

h) Maragogype

Descubierta en Brasil, es una mutación de Typica, que presenta un porte alto, superior a Typica y Bourbon. La calidad de tasa de esta variedad es muy apreciada en los mercados especiales. La productividad es muy baja. Las pocas plantaciones comerciales se ubican en la región de Cobán, en altitudes de 2,000 a 2.500 pies.

i) Mundo Novo

Es el resultado de una hibridación natural entre Sumatra y Bourbon, originaria de Brasil, su introducción en Guatemala se dio en 1963. Es una variedad muy vigorosa, su crecimiento es lateral muy abundante, formando palmillas, se adapta bien en las regiones del centro y oriente del país, en rangos de altitud de 3,500 a 5,500 pies. Su maduración es un poco tardía en comparación con el Bourbon.

j) Catimor

Esta variedad es descendiente del cruce entre el híbrido de Timor (resistente a la roya) y caturra, realizado en Portugal en 1959. Posteriormente y debido a diferentes procesos de selección realizados en varios países, se desarrollan diversos Catimores, con características particulares en cada grupo.

En general, los Catimores son muy precoces y productivos, y exigentes en el manejo del cultivo. Especialmente en la fertilización y manejo de sombra. Por su resistencia a la roya, se recomienda su cultivo en altitudes bajas y medias, donde esta enfermedad constituye un problema.

K) Robusta

Esta representa la variedad de la especie *Coffea canephora*, cultivada principalmente en África y Asia. Es un arbusto grande y vigoroso, rebasa los 4 metros de altura. Los brotes de recepa alcanzan los 3.50 metros antes de 3 años. La robusta se comporta muy bien en altitudes de 1500 a 2500 pies. Esta variedad representa un mínimo porcentaje de la producción nacional, sin embargo, a partir del desarrollo del injerto Reyna, se ha constituido un valioso material para patrón de injertos, presentando resistencia y tolerancia a plagas del suelo.

1.9 Proceso productivo del café

Siendo el café el producto agrícola que genera mayores ingresos para el país, requiere de una serie de procesos cada vez más especializados para ser un

producto de calidad. Para que un café manifieste todas sus cualidades (aroma, sabor y cuerpo) es necesario un estricto control de calidad y llevar registro de los sistemas de producción, recolección y procesamiento.

1.9.1 Siembra

“A la planta de café se le conoce como cafeto. Las semillas utilizadas son los granos de café que ya han pasado por la etapa del beneficio”. (16:47)

- **Semilleros**

Se utiliza semilla seleccionada de buena calidad. Se debe sembrar lo antes posible, no conviene almacenar el material porque sufre deterioro rápidamente. El semillero deberá iniciarse unos dos meses antes de transplantar al almacigal.

- **Preparación de las eras**

Las eras son un espacio de tierra limpio y preparado para sembrar las semillas, las medidas de estas pueden variar, pero las dimensiones más comunes son: ancho de 1 a 1.20 metros, altura 10 centímetros y largo máximo 10 metros. El suelo se debe desinfectar para prevenir ataques de hongos del suelo y ataques de nemátodos e insectos cortadores.

- **Almácigos**

Los almácigos pueden ser al suelo o en bolsa. En los almácigos al suelo, se debe seleccionar el sitio, el terreno debe ser plano o poco inclinado y protegido del efecto de los vientos, los suelos deben ser fértiles, profundos y con buen drenaje. Debe de existir disponibilidad de agua para riego y para preparar las aplicaciones de fungicidas y foliares.

- **Almácigo en bolsa**

“El desarrollo de almácigos en bolsa es una opción para producir plantas en menor tiempo y con características que le permite soportar mejor el estrés asociado al

transplante en el campo. Esta tecnología permite un uso más intenso de los recursos involucrados en la producción como lo son, riego, terreno e insumos. Dependiendo de las condiciones climáticas y preferencias del productor, los almácigos en bolsa se pueden realizar para obtener plantas desde 6 hasta 12 meses”. (15:13)

El tamaño de la bolsa debe estar en función del clima y de la duración de la planta en el almácigo. Para almácigos de 6 meses se puede utilizar tamaño de 15.2 cm por 20.32 cm y de 13.97 cm por 16.51 cm.

Al igual que el almácigo de suelo, el almacigo en bolsa debe tener fácil acceso y disponibilidad de riego. Este debe ubicarse en un sitio con buen drenaje y luminosidad, no debe estar expuesto a fuertes vientos.

- **Fertilización del almácigo en bolsa**

La fertilización del almácigo en bolsa debe ser muy cuidadosa ya que una mala aplicación puede quemar la planta. Para evitar la “quema” se recomienda aplicar el fertilizante junto al borde de la bolsa, en dosis recomendadas por ingeniero agrónomo. Una vez que las plántulas alcancen un par de hojas verdaderas se recomienda la aplicación mensual del fertilizante.

También deberán combatirse las enfermedades en los semilleros y almácigos esto se inicia evitando lugares mal drenados y demasiado sombreados. El mal del talluelo “es la enfermedad más importante de los semilleros presentándose también en los almácigos. El patógeno es un habitante común del suelo. Se propaga rápidamente cuando existen condiciones de alta humedad en el suelo y exceso de sombrero que provoca un ataque súbito de la enfermedad”. (15:17)

- **Adecuación del terreno**

La planta se transfiere del almacigo al campo, guardando distancias que varían dependiendo de las características específicas del cultivo.

El primer paso es limpiar el terreno por medio de chapeas, herbicidas o ambos.

- **Variedad y distancia de siembra**

“En general se puede establecer una densidad de 5,000 plantas por hectárea en distancia de 2.0 metros entre hileras por 1.0 metros entre plantas. En condiciones de clima y suelos muy favorables, las variedades de porte mas bajo se pueden sembrar un poco más denso. Por otra parte las variedades de mayor desarrollo y largo de bandolas, debe sembrarse a una menor densidad”. (15:27)

- **Hoyado**

Las dimensiones del hueco para establecer la plantación pueden variar según el tipo de suelo, sin embargo, la profundidad de 25-30 cm por 20 cm de ancho se considera apropiada para la planta.

- **Fertilización, prevención de plagas y enfermedades**

“Al momento de la siembra debe aplicarse un fertilizante alto en fósforo recomendable para café en desarrollo. También la aplicación de nematicida-insecticida en el momento de la siembra para la prevención de ataques ocasionados por nematodos o insectos”. (15:28)

- **Manejo de plantaciones**

La sombra del cafeto deberá establecerse junto con la siembra del mismo en la misma hilera del cultivo. Se deben utilizar tapavientos en áreas demasiado ventanosas, esto con el propósito de evitar daños a las plantaciones en los primeros años de crecimiento.

Las funciones de la sombra son:

- “Regula el microclima, el cafeto es una planta sensible a los cambios bruscos de temperatura.
- Regula la radiación, mejora el balance hídrico y aumenta la humedad relativa dentro del cafetal.
- Mejora la fertilización del suelo mediante el aporte de materia orgánica.

- Control de erosión; la hojarasca y las ramas que provienen de los árboles de sombra por desprendimiento o por arreglos de la sombra, forma una cobertura que protege el suelo de la erosión y evita la proliferación de malezas”. (15:33)

- **Sostenimiento del cultivo**

“El cultivo del café necesita de atención constante y de una administración eficiente. Hay que desyerbar, fertilizar, controlar plagas y enfermedades (la roya, el pudrimiento de las raíces, la broca del café, entre otras”. (16:47)

Para desyerbar o control de malezas se deberán limpiar los cultivos, sin caer en los extremos de suelos completamente limpios, expuestos a la erosión, pero tampoco dejar que el nivel de malezas afecte de forma negativa el cultivo.

Los métodos más comunes para limpieza de malezas es el mecánico, que consiste en la eliminación de malezas por medio del machete o chapeadoras mecánicas. Otro método común es el uso de químicos, se efectúa por medio de herbicidas, estos al ser aplicados sobre las malezas las intoxican hasta destruirlas. Este método es efectivo dependiendo de la selección del químico, la forma y el momento de aplicación así como la clase de maleza sobre la que se aplicará, y las condiciones climáticas.

- **Poda**

Luego de un número de cosechas variables, el cafeto entra en un agotamiento productivo que requiere del inicio de la poda.

La planta del café presenta dos tipos de crecimiento uno hacia arriba o vertical llamado ortotrópico y otro hacia los lados denominado plagiotrópico, donde se forman las yemas florales.

La altura de la poda puede variar dependiendo del estado de agotamiento que presenta la planta. Se debe dejar todas las bandolas con capacidad productiva debajo del corte.

Entre los principales tipos de podas se tienen:

- Selectiva por planta
- Sistema con ciclos a diferente número de años
- Total por lote

1.9.2 Producción

Según Anacafé Dentro de las diferentes fases y actividades del cultivo del café existen dos de especial relevancia: la floración y la cosecha, con una lógica y reconocida dependencia de la segunda en relación a la primera.

a) Floración

La floración ocurre después de periodos secos, cuando la planta sufre un estrés hídrico. La diferencia y desarrollo de los botones florales en las bandolas sucede progresivamente, variando en número e intensidad debido a factores climáticos y de la agronomía del cultivo. La lluvia o la irrigación, luego de un periodo de sequía, provocan que los botones florales continúen creciendo rápidamente hasta su apertura como flores aproximadamente de 8 a 10 días más tarde.

Registro de las floraciones: las fechas de floración representan los días del “nacimiento” de la siguiente cosecha, por lo que el registro documentado constituirá una fuente de información estratégica para cada finca. El registro servirá para estimar la futura cosecha, además se obtendrá información sobre las fechas de mayor volumen de producción y los requerimientos de personal durante los meses de corte.

Debe evaluarse en forma cualitativa la intensidad de las floraciones y cómo se presenta y distribuye dentro de las plantaciones. Se debe tomar en cuenta que están influenciadas por el régimen de lluvias, variedad de café, edad de la plantación, altitud sobre el nivel del mar y condiciones de sombra.

b) Producción

En el café arábico la recolección ocurre aproximadamente 32 semanas después de la floración. La producción por área está directamente relacionada al incremento de la densidad de siembra, la edad de la plantación y las condiciones climáticas prevalecientes. Según el Ministerio de Agricultura Ganadería y Alimentación, el rendimiento promedio nacional presentado en quintales (46kg) oro por hectárea para el periodo cafetalero 2011-2012, fue de 18.8 quintales y de 16.4 quintales pergamino por manzana.

1.9.3 Cosecha

“La cereza se recolecta sólo cuando está completamente madura, esto es, cuando toma un color rojo intenso, permitiendo que las flores y granos inmaduros sigan su desarrollo en el árbol. Esta labor es necesariamente manual”. (16:48)

El momento de la recolección se puede determinar por el color de las cerezas o drupas, que son las que contienen los granos de café. Se debe tener en cuenta la elección del fruto antes de recolectarlo ya que un grano verde o poco maduro cambia la calidad del sabor del café. Los recolectores van cortando o cogiendo una a una las cerezas, seleccionando solo aquellos granos que estén realmente maduros y sanos, este sistema es costoso y lento pero asegura un grano de calidad y por lógica más cotizado. La temporada en la cual las bayas de café maduran y están listas para la cosecha varía de acuerdo con las condiciones del clima y el suelo, con las prácticas de cultivo y con la especie. Donde existe un solo período seco más o menos bien definido, el café puede madurar como una sola cosecha; si la temporada de lluvias está bastante bien distribuida, pueden madurar dos veces con intervalos durante el año. La temporada puede extenderse desde unas cuantas semanas a varios meses.

1.9.4 Postcosecha

Las cerezas recolectadas se llevan a estaciones de despulpe o beneficio. En las de beneficio se someten a un proceso de despulpado, desmucilaginado, fermentación, lavado y secado.

- **Beneficio:** la pulpa que rodea la semilla o grano se retira mediante el proceso de despulpado. Asimismo, el mucílago que rodea el grano se retira utilizando agua, la cual, a su vez, permite separar los granos más densos y aquellos que deben clasificarse como inferiores en calidad. La fermentación busca separar los azúcares que rodean el grano para asegurar una calidad superior.
- **Secado:** los granos deben secarse para obtener el café pergamino, cuya humedad debe oscilar entre el 10 y el 12%. El proceso de secado se puede realizar de manera natural, exponiendo el café al sol o mediante procesos artificiales, utilizando equipos diseñados para ello.

“La cadena del café está conformada por los productores que se encargan de cosechar los granos, los cuales son vendidos a los beneficios ya sea directamente o por medio de un intermediario. Existen fincas en las cuales la cosecha y el beneficio están integrados verticalmente (productores medianos y grandes). Los beneficios se encargan de despulpar el café en cereza y secar el pergamino húmedo resultante (beneficiado húmedo) y luego se descascara el pergamino seco, lo que produce el café oro exportable (café verde). El paso siguiente es venderlo a un agente exportador, que se encargue de colocar el producto en el mercado internacional, o a una tostadora, la cual se encarga de desarrollar el aroma y de darle el tono oscuro al grano de café: es un cultivo relativamente intensivo en capital, ya que el cafeto alcanza su producción óptima después de un tiempo, y el beneficio requiere importantes inversiones en maquinaria para el despulpado y el secado del grano de café, y camiones para el transporte, entre otros insumos”. (20:221)

“La producción de café continúa siendo una actividad muy importante para la economía de Guatemala. Dentro de los cultivos tradicionales representa alrededor del 50% de la producción total. El número de fincas productoras representa el 37% del total de fincas dedicadas a la producción agropecuaria. La mayoría son pequeñas, el 92% de ellas tienen una extensión superior a las 10 manzanas y produce el 23% del café”. (20:221)

CAPÍTULO II

LEGISLACIÓN APLICABLE A LA EMPRESA DE CULTIVO DE CAFÉ

Las empresas agrícolas así como las empresas que se dedican a diversas actividades, en general están reguladas por diferentes leyes, tanto para constituirse como empresas mercantiles como para su constante actividad. En adelante se hace referencia a las regulaciones y obligaciones legales que enmarcan a la empresa agrícola, así como las que aplican específicamente a la explotación cafetalera.

2.1 Constitución Política de la República de Guatemala

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.

En su capítulo primero, sección de derechos individuales, la Constitución hace referencia a la libertad de industria, comercio y trabajo, que posee toda persona como se indica a continuación.

Artículo 43. Libertad de industria, comercio y trabajo:

“Se reconoce la libertad de industria, comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional, impongan las leyes”. (1:15)

Asimismo la Constitución, en su segundo capítulo, sobre derechos sociales, refiere el derecho de trabajo que todo ser humano posee y en su sección sobre educación indica la obligación que tienen los propietarios de empresas de proveer educación escolar a sus trabajadores.

Artículo 77. Obligaciones de los propietarios de empresas:

“Los propietarios de las empresas industriales, agrícolas, pecuarias y comerciales están obligados a establecer y mantener, de acuerdo con la ley, escuelas, guarderías y centros culturales para sus trabajadores y población escolar”. (1:19)

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”. (1:23)

2.2 Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala

El Código de Comercio regula todo lo concerniente al comercio, la industria y personas que ejercen la profesión de comerciantes y sus formas de organización. Este marco legal establece que son comerciantes, aquellas personas que ejercen el comercio como fuente de ingresos a través de la venta y prestación de servicios a la población en general y su fin es el lucro. Especifica como comerciantes los siguientes:

- La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.
- La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.
- La banca, seguros y fianzas.
- Los auxiliares de los anteriores

En su artículo noveno el Código de Comercio hace referencia a quienes no son comerciantes.

No son comerciantes:

- Los que ejercen una profesión liberal.

- Los que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias o similares en cuanto se refiere al cultivo y transformación de los productos de su propia empresa.
- Los artesanos que sólo trabajen por encargo o que no tengan almacén o tienda para el expendio de sus productos.

La Constitución Política de la República de Guatemala reconoce la libertad de industria, comercio y de trabajo, por lo tanto toda persona puede dedicarse al cultivo y producción de café, sin embargo, el Código de Comercio no considera como comerciantes los que se dediquen a actividades agrícolas o pecuarias, para que una persona pueda operar como comerciante, deberá constituirse como empresa individual o a través de una persona jurídica como sociedad. Son sociedades mercantiles, aquellas organizadas en forma mercantil y que poseen un grupo de socios, las cuales son:

- La sociedad colectiva
- La sociedad en comandita simple
- La sociedad de responsabilidad limitada
- La sociedad anónima
- La sociedad en comandita por acciones

Si la empresa se organiza como sociedad o empresa individual, es obligatoria la inscripción en el registro mercantil tal como lo indica el artículo 334 del Código de Comercio.

Según el artículo 368 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.

Para ese efecto deberá llevar, los siguientes libros o registros:

- Inventario
- De primera entrada o diario
- Mayor o centralizador
- De estados financieros

Además podrán utilizar los otros que estimen necesarios por exigencias contables o administrativas o en virtud de otras leyes especiales.

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala publicó en el diario oficial el 13 de julio de 2010 la resolución de su Junta Directiva donde se adopta las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades “NIIF para las PYMES”, emitida en julio de 2009 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, como parte de los principios de contabilidad generalmente aceptados a que se refiere el Código de Comercio, la resolución establece que dichas disposiciones son obligatorias a partir del 1 de enero de 2011.

2.3 Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República de Guatemala

El Código de Trabajo establece las normas para el desarrollo de la persona que labora y abarca todo tipo de especialidades profesionales y oficios. Los derechos que se toman en consideración en este código son: tiempo de contratación, descansos, vacaciones, alimentación y vivienda, salarios e indemnización. Para el cumplimiento de estas normas, el ente regulador es el Ministerio de Trabajo y Previsión Social de Guatemala, que se encarga de velar por el buen desempeño de las relaciones entre empleado y empleador, con el fin de establecer un equilibrio y respeto entre ambos.

Artículo 14. “El presente Código y sus reglamentos son normas legales de orden público y a sus disposiciones se deben sujetar todas las empresas de cualquier naturaleza que sean, existentes o que en lo futuro se establezcan en Guatemala, lo mismo que todos los habitantes de la República, sin distinción de sexo ni de nacionalidad.

Igualmente deben aplicarse las disposiciones protectoras del trabajador que contienen este Código, al caso de nacionales que sean contratados en el país para prestar sus servicios en el extranjero”. (4:13)

2.4 Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

Todas las empresas deben observar las disposiciones legales del Código Tributario y sus Reformas, pues son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras, a las que se aplicarán de forma supletoria.

El Código Tributario contiene lo referente a las normas tributarias, plazos y vigencias de las obligaciones tributarias así como formas de su extinción, regula las obligaciones de los contribuyentes y sanciones por los incumplimientos a los deberes tributarios, entre otros.

2.5 Decreto Número, 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, llamado “Ley de Actualización Tributaria” se publicó en el Diario oficial el 05 de marzo del 2012. Este documento reforma totalmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta y modifica parcialmente otras leyes como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otras. Entra en vigor a partir del 1 de enero de 2013.

Artículo 1. Objeto

“Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro”. (6:10)

Esta ley en su artículo 2 indica las categorías de rentas según su procedencia, de la siguiente manera:

Se gravan las siguientes rentas según su procedencia:

- Las rentas de las actividades lucrativas.
- Las rentas del trabajo.
- Las rentas del capital y las ganancias de capital.

Artículo 4. Rentas de fuente guatemalteca.

“Son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes:

- **Rentas de actividades lucrativas, artículo 4**

Con carácter general, todas las rentas generadas dentro del territorio nacional, se disponga o no de establecimiento permanente desde el que se realice toda o parte de esa actividad.

Entre otras, se incluyen las rentas provenientes de:

- a) La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala.
- b) La exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comercializados, incluso la simple remisión de los mismos al exterior, realizadas por medio de agencias, sucursales, representantes, agentes de compras y otros intermediarios de personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios.
- c) La prestación de servicios en Guatemala y la exportación de servicios desde Guatemala”. Entre otras. (5:11)

➤ **Rentas del trabajo, artículo 4**

“Con carácter general, las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala.

Entre otras, incluyen como rentas del trabajo, las provenientes de:

- a) El trabajo realizado dentro o fuera de Guatemala por un residente en Guatemala, que sea retribuido por otro residente en Guatemala o un establecimiento permanente u organismo internacional que opere en Guatemala”. (5:12)

➤ **Rentas de Capital, artículo 4**

“Con carácter general, son rentas de fuente guatemalteca las derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en Guatemala:

- a) Los dividendos, utilidades, beneficios y cualesquiera otras rentas derivadas de la participación o tenencia de acciones en personas jurídicas, entes o patrimonios residentes en Guatemala o derivados de la participación en beneficios de establecimientos permanentes de entidades no residentes.
- b) Los intereses o rendimientos pagados por personas individuales, jurídicas, entes patrimonios o entidades residentes o que tengan establecimientos permanentes situados en el país derivados de:
 - depósitos de dinero;
 - la inversión de dinero en instrumentos financieros;
 - operaciones y contratos de créditos tales como la apertura de crédito, el descuento, el crédito documentario o los préstamos de dinero, entre otros.

- d) Las rentas derivadas de bienes muebles e inmuebles situados en Guatemala.”
(5:13)

Artículo 10. Hecho generador

“Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala.

Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente.

Se incluyen entre ellas, pero no se limita, como rentas de actividades lucrativas, las siguientes:

- 1) Las originadas en actividades civiles, de construcción, inmobiliarias, comerciales, bancarias, financieras, industriales, agropecuarias, forestales, pesqueras mineras o de explotaciones de otros recursos naturales y otras no incluidas”. (5:20)

Libro I, capítulo IV. Regímenes de actividades lucrativas.

El Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 14 establece los regímenes para las rentas de actividades lucrativas, de la manera siguiente:

- ✓ Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.
- ✓ Régimen Opcional Simplificado Sobre ingresos de Actividades Lucrativas.

➤ **Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas**

En este régimen, para cancelar el Impuesto Sobre la Renta es necesario juntar todos los gastos deducibles, los cuales según la ley del ISR sean útiles, necesarios, importantes, indispensables, gastos sobre los cuales su incorporación es vital para obtener rentas gravadas.

Sumados estos gastos se restan de los Ingresos obtenidos sin tomar en cuenta las rentas exentas, una vez obtenido el resultado se le aplica la tasa del 31% para el año 2013, 28% para el año 2014 y del 25% para el año 2015.

Entre las Obligaciones que tienen dicho régimen tenemos las siguientes:

- Realizar pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta
- Cancelar el Impuesto de Solidaridad siempre y cuando se realicen actividades Mercantiles y Agropecuarias
- Presentar informes de inventario en el mes de enero y junio de cada año.
- Presentar y cancelar Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- Ser agente de retención de ISR en caso se lleve contabilidad completa.

➤ **Régimen Opcional Simplificado Sobre ingresos de Actividades Lucrativas.**

En este régimen para cancelar el Impuesto Sobre la Renta es necesario establecer de manera mensual el monto de la facturación y sobre el ingreso total sin incluir el IVA ni rentas exentas se debe aplicar el 5% o el importe fijo de Q.1,500.00 de ISR sobre los primeros Q30,000.00 y sobre el excedente aplicar el 6% para el año 2013 y 7% para el año 2014 en adelante.

Para este tipo de régimen solo está autorizado el pago por medio de retención definitiva, razón por la cual cuando preste servicios o ventas a contribuyentes que lleven contabilidad completa estará sujeto a que le retengan el Impuesto Sobre la

Renta por medio de una tasa del 6% razón por la cual al realizar su pago o presentación mensual de su Impuesto Sobre la Renta le toca realizar de manera mensual una liquidación de ISR sobre la cual aplicará la tasa en mención, restando las retenciones realizadas y cancelando la diferencia.

Dentro de las características de este régimen se pueden mencionar:

- Está obligado a presentar declaración anual de ISR de manera informativa
- Está obligado a ser agente de retención de ISR cuando lleve contabilidad completa
- Está obligado a cancelar de manera mensual el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

2.6 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas, establece que las empresas mercantiles en todas sus compras de bienes y servicios que efectúen, así como en sus ventas de bienes y servicios que realicen, están afectas al 12% de Impuesto al Valor Agregado (IVA), no así para las exportaciones de bienes y servicios ya que esta ley en su artículo 7 numeral 2 establece que las exportaciones de bienes y servicios están exentas del IVA.

Artículo 14. Débito fiscal

“El débito fiscal es la suma cargada por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo”. (6:12)

Para el efecto la base de cálculo del débito fiscal que establece la ley es el precio del bien o prestación de servicios, ya incluidos los descuentos concedidos.

Artículo 15 Crédito Fiscal

“El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período”. (6:13)

Según el artículo 18 de la ley se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los siguientes requisitos.

- Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito, recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas.
- Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contenga su número de identificación tributaria
- Que en el documento se indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes o servicios.

Artículo 16. Procedencia del crédito fiscal

“Procede el derecho al crédito fiscal para su compensación, por la importación y la adquisición de bienes y la utilización de servicios que se vinculen con la actividad económica. Se entiende por actividad económica, la actividad que supone la combinación de unos o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios”. (6:13)

Este artículo en su párrafo tercero indica que los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o a la utilización de servicios, que se apliquen a actos grabados o a operaciones afectas por esta ley, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.

A efecto de lo que se indica en el párrafo anterior los productores agrícolas dedicados al cultivo de café y que el destino de la producción del grano sea la exportación, tienen derecho a la devolución del IVA por parte del estado de Guatemala.

Artículo 37. De los libros de compras y 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. Estos podrán ser llevados de forma manual o computarizada”. (6:30)

2.7 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala.

El Decreto Número 37-92 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 documentos que contengan contratos civiles y mercantiles que se desarrollen y demás actividades especificadas en dicho decreto, aplicando para efecto de pago las tarifas establecidas para cada uno de los casos.

Artículo 11. Actos y contratos exentos

Están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos, en los siguientes casos:

15. “La exportación de mercancías y productos; la compraventa de mercancías y productos destinados a la exportación; la compraventa de café sin beneficiar, café en pergamino, café en oro, azúcar, banano, y otros productos o frutos destinados a la exportación”. (6:24)

2.8 Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto Número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala

El Decreto 70-94 del Congreso de la República establece un Impuesto anual sobre la Circulación de Vehículos que se desplacen dentro del territorio nacional, las

aguas y espacio aéreo, comprendido dentro de la soberanía del estado. Los cuales clasifica como vehículos terrestres, marítimos y aéreos.

Dentro de la clasificación de vehículos terrestres se encuentran los utilizados para usos particular, comerciales, industrial y para uso agrícola, entre otros.

Para el cálculo del impuesto sobre vehículos particulares la ley indica que el valor del vehículo, para efecto de la aplicación del Impuesto Sobre Circulación, se determina en tablas de valores imponibles, elaboradas anualmente por la Administración Tributaria, la cual será publicada en el diario oficial y en la página de internet de la Administración Tributaria a más tardar el treinta de noviembre de cada año y regirán para el año inmediato siguiente.

Para los demás vehículos, entre ellos los de uso agrícola y de transporte de carga, la ley establece impuestos específicos.

2.9 Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Decreto Número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala

Mediante el Decreto 15-98 del Congreso de la República se establece un impuesto único anual, sobre el valor de los inmuebles situados en el territorio Nacional de Guatemala. Por lo cual los propietarios ya sea persona individual o jurídica que se dedique al cultivo de café que posea terrenos para la siembra de café, deberán observar lo que establece esta norma.

2.10 Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala

Mediante el Decreto Número 73-2008 se decreta un impuesto que debe ser pagado por quienes realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el

territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

Este impuesto se crea para dar cumplimiento a las obligaciones que le impone al Estado la Constitución Política de la República de Guatemala en materia de inversión social. Lo recaudado de este impuesto se destina para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada en el país.

Según el artículo 4 inciso f de esta ley están exentas del impuesto las personas individuales o jurídicas y los demás entes o patrimonios afectos al Impuesto de Solidaridad, que paguen el Impuesto Sobre la Renta de conformidad con el Régimen opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas de este Impuesto. Entre otras exenciones.

2.11 Ley del Café Decreto Número 19-69 del Congreso de la República y su Reglamento y sus Reformas

La Ley del Café establece que la autoridad máxima del sector cafetalero es el Consejo de Política Cafetalera el cual tiene a su cargo la definición, organización y ejecución de las políticas cafetaleras del país. El Consejo de Política Cafetalera está integrado por el Ministro de Economía, Finanzas Públicas y Relaciones Exteriores, además está integrado por el presidente de la Junta Monetaria y el presidente de la Asociación Nacional del Café (ANACAFE).

La Ley del Café reglamenta el funcionamiento de ANACAFE la cual fue fundada en 1960. El propósito de la Asociación gira alrededor de apoyar al Estado en la protección de la economía nacional respecto a la producción y comercialización de café y defiende los intereses de sus afiliados.

2.12 Fideicomiso Apoyo Financiero para los Productores del Sector Cafetalero Guatemalteco, Decreto Número 12-2013 del Congreso de la República

Con base al Decreto 31-2001 del Congreso de la República, el 1 de agosto de 2001 se constituyó el “Fideicomiso Apoyo Financiero para los Productores del Sector Cafetalero Guatemalteco” el cual tenía un plazo de vencimiento en 2016. Como consecuencia de la crisis que atraviesa la caficultora nacional por el rebrote de la Roya del Café se autoriza la ampliación del plazo del fideicomiso por 10 años más, mediante el decreto 12-2013 del Congreso de la República.

Los fondos del Fideicomiso son administrados por el Banco de Desarrollo Rural, el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación es responsable de la supervisión de dichos fondos. Los créditos concedidos a los caficultores servirán principalmente para mantenimiento de los cafetales, siembra, renovación de plantaciones y diversificación de cultivos.

Mediante el Decreto 12-2013 se establecen para los créditos que se concedan con recursos del fideicomiso y los créditos que se encuentran al día con los pagos de capital e intereses las tasas siguientes:

- La tasa de 2% anual para micro y pequeños productores del sector cafetalero.
- La tasa del 3% para los medianos y grandes productores del sector cafetalero.

El fideicomiso también incluye asistencia de carácter no reembolsable para implementar programas dirigidos a pequeños y medianos productores, con el objetivo de fortalecer la caficultura y los procesos productivos de ese sector.

2.13 Estado de Emergencia Fitosanitaria, Acuerdo Ministerial Número 11-2013

El Acuerdo Ministerial Número 11-2013, del Ministerio de Agricultura Ganadería y Alimentación publicado en febrero de 2013, señala que el MAGA velará porque los pequeños productores de café no registrados ante ANACAFE, tengan acceso para implementar en sus unidades de producción las medidas fitosanitarias de emergencia para el control de la roya del café.

CAPÍTULO III

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES

3.1 Que son las NIIF para las PYMES

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) desarrolló y publicó en el año 2009 la NIIF para las PYMES, esta es una norma separada de las NIIF completas para la preparación de los estados financieros con propósito de información general de entidades que en muchos países son conocidas como, pequeñas y medianas entidades y entidades sin obligación pública de rendir cuentas.

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, comprende un conjunto de reglas contables que constituyen estándares internacionales en el desarrollo de la actividad y práctica contable.

3.1.2 Importancia

La importancia radica en que la NIIF para las PYMES mejora la presentación de la información financiera, esta se hace transparente, de mejor calidad y permite su comparabilidad. Las diferentes formas de presentar la información contable y sobre todo las bases que se utilizan pueden oscurecer las comparaciones que requieren los inversores, los prestamistas y los usuarios en general.

La NIIF para las PYMES, proporciona una base contable reconocida a nivel internacional que rige la contabilidad y estandariza la preparación y presentación de estados financieros. El hecho de ser una norma estándar facilita los procesos de auditoría.

3.1.3 Objetivos

El objetivo primordial de la NIIF para las PYMES es establecer el tratamiento contable para la preparación y presentación de información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para la toma de decisiones económicas.

Las NIIF para las PYMES están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general y en otras informaciones financieras de todas las entidades con ánimo de lucro.

3.2 Adopción de las NIIF para las PYMES en Guatemala

El Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala publicó en el Diario Oficial el 13 de julio de 2010 la resolución de su Junta Directiva donde se adopta la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades emitida en julio de 2009 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, como parte de los Principios de contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio Decreto número 2-70 del Congreso de la República.

Dicha resolución indica que la normativa deberá aplicarse de forma obligatoria a partir del 1 de enero de 2011 y su aplicación anticipada es permitida.

En adelante se presenta un resumen de cada una de las secciones de la NIIF para las PYMES.

3.3 Sección 2, Conceptos y principios generales

Los conceptos más importantes de la norma, se deriva del objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad, que es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la

toma de decisiones económicas. Los conceptos son: las características cualitativas de la información financiera y la definición de los elementos. Los elementos de los estados financieros son los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos y los gastos.

La NIIF para las PYMES exige la base contable de acumulación o devengo, significa que un activo o un pasivo se reconoce cuando es probable que fluyan hacia o desde la entidad beneficios económicos futuros asociados al elemento, y cuando el elemento tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

➤ **Características cualitativas de la información en los estados financieros**

Las características cualitativas son atributos que hacen que la información financiera sea verdaderamente útil para la toma de decisiones; que haya rigor en la valoración y la suma de todos conduce a evidenciar la razonabilidad de los estados financieros.

En la NIIF para las PYMES se establecen diez características cualitativas que son:

- **Comprensibilidad:** la información proporcionada en los estados financieros debe presentarse de modo que sea comprensible para los usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y empresariales y de la contabilidad, así como voluntad para estudiar la información con diligencia razonable. La clasificación, caracterización y presentación de información de forma clara y concisa hace que esta sea comprensible.
- **Relevancia:** la información proporcionada en los estados financieros debe ser relevante para las necesidades de toma de decisiones de los usuarios. La información financiera es útil en la toma de decisiones cuando es capaz de generar diferencia en una decisión.

- **Materialidad:** la materialidad (importancia relativa) depende de la cuantía de la partida o del error juzgados en las circunstancias particulares de la omisión o de la presentación. La importancia relativa es un aspecto de relevancia, ya que la información que carece de dicha importancia no influye en las decisiones del usuario.
- **Fiabilidad:** la información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar.
- **Esencia sobre la forma:** las transacciones y demás sucesos y condiciones deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su esencia y no solamente en consideración a su forma legal.
- **Prudencia:** la prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para efectuar las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de forma que los activos o los ingresos no se expresen en exceso y que los pasivos o los gastos no se expresen en defecto.
- **Integridad:** para ser fiable, la información en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el costo. Una omisión puede causar que la información sea falsa o equivocada, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia.
- **Comparabilidad:** los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, para identificar las tendencias de su situación financiera y su rendimiento financiero.

3.4 Sección 3, Presentación de estados financieros

La sección 3 de la NIIF para las PYMES explica la presentación razonable de los estados financieros, los requerimientos para el cumplimiento de la norma y que es un conjunto completo de estados financieros.

3.4.2 Presentación Razonable

El párrafo 3.2 de la norma explica cómo debe de presentarse razonablemente la información financiera, tal como se indica a continuación, “los estados financieros presentarán razonablemente, la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad. La presentación razonable requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en la sección de conceptos y principios generales”. (2:26)

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, se divide en secciones, y cada sección trata acerca de un tema específico. Los estados financieros se tratan en siete secciones: la sección 3 explica los aspectos generales acerca de los estados financieros y la presentación razonable, las secciones 4,5,6 y 7, tratan sobre los cuatro primeros estados financieros, aquellos que presentan información cuantitativa, explican la información a incluir en un estado de situación financiera, un estado del resultado integral, un estado de cambios en el patrimonio y un estado de flujos de efectivo (respectivamente) y como presentarla. La sección 8, establece qué son las notas a los estados financieros.

En la sección 3 de la norma se establecen algunas consideraciones, que deben tener presente quienes elaboran y preparan los estados financieros:

- ✓ Adicionalmente a la base de acumulación o devengo, para la contabilización de las transacciones, la presentación de los estados financieros, debe, hacerse sobre la hipótesis de un negocio en marcha, es decir, considerando que la entidad continuará con sus operaciones, tal y como se muestran en un futuro previsible, esto es, al menos, los doce meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros.
- ✓ Los estados financieros deberán presentarse al menos una vez al año, esto es al finalizar su ejercicio económico. La presentación de estados financieros anuales, contempla la presentación de un conjunto completo de estados financieros.
- ✓ Para la elaboración de los estados financieros deberán utilizarse políticas contables uniformes.
- ✓ Deberán presentarse los estados financieros con el mismo nivel de importancia y deberán identificarse con el nombre de la entidad o grupo de entidades, la fecha de presentación, y el nivel de redondeo de dicha moneda.

3.4.3 Conjunto completo de estados financieros

Un conjunto completo de estados financieros comprende: un estado de situación financiera, un estado del resultado integral o estado de resultados, un estado de flujos de efectivo, un estado de cambios en el patrimonio y las notas explicativas a los estados financieros.

3.5 Sección 4, Estado de situación financiera

La sección 4 de la norma, establece la información a presentar en un estado de situación financiera. Según lo define la norma “la situación financiera de una

entidad es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio en una fecha concreta”. (2:18)

Al estado de situación financiera también se le conoce como balance general, dicho estado financiero presenta información relacionada con los recursos que posee una entidad y las fuentes de financiamiento utilizadas para obtener dichos recursos.

La norma indica que como mínimo en el estado de situación financiera se incluirán partidas que presenten los siguientes importes:

- Efectivo y equivalentes al efectivo
- Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar
- Activos financieros
- Inventarios
- Propiedades, planta y equipo
- Propiedades de inversión registradas al valor razonable con cambios en resultados
- Activos intangibles
- Activos biológicos registrados al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor
- Activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados
- Inversiones en asociadas
- Inversiones en entidades controladas de forma conjunta
- Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar
- Pasivos financieros
- Pasivos y activos por impuestos corrientes
- Pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos
- Provisiones

- Participaciones no controladoras presentadas dentro del patrimonio de forma separada al patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora
- Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora

Con respecto a la presentación en el estado de situación financiera, la norma no establece el formato ni el orden de colocación de las partidas, pero establece que debe hacerse una distinción entre partidas corrientes y no corrientes.

3.5.1 Activos corrientes

“Una entidad clasificará un activo como corriente cuando;

- Espera realizarlo o tiene intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;
- Mantiene el activo principalmente con fines de negociación:
- espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la fecha sobre la que se informa; o
- se trate de efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización este restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses desde la fecha sobre la que se informa.

Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes, cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses”. (2:32)

3.5.2 pasivos corrientes

“Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

- Espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la entidad;
- Mantiene el pasivo principalmente con el propósito de negociar;
- El pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa; o

- La entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.

Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes". (2:32)

3.5.3 Base contable de acumulación (o devengo)

Una entidad elaborará sus estados financieros excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación o devengo. De acuerdo con la base contable de acumulación o devengo, las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas.

Activos

Una entidad reconocerá un activo en el estado de situación financiera cuando sea probable que del mismo se obtengan beneficios económicos futuros para la entidad y, además, el activo tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. Un activo no se reconocerá en el estado de situación financiera cuando no se considere probable que, del desembolso correspondiente, se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro más allá del periodo actual sobre el que se informa.

Una entidad no reconocerá un activo contingente como un activo. Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros hacia la entidad sea prácticamente cierto, el activo relacionado no es un activo contingente, y es apropiado su reconocimiento.

Pasivos

Una entidad reconocerá un pasivo en el estado de situación financiera cuando la entidad tiene una obligación al final del periodo sobre el que se informa como resultado de un suceso pasado, cuando sea probable que se requiera a la entidad en la liquidación, la transferencia de recursos que incorporen beneficios económicos, y el importe de la liquidación puede medirse con fiabilidad.

Una entidad no reconocerá un pasivo contingente como pasivo, excepto en el caso de los pasivos contingentes de una adquirida en una combinación de negocios.

3.6 Sección 5, Estado de resultados integral y estado de resultados

Es el estado financiero que muestra el resultado de las operaciones llevadas a cabo por la entidad. En él se presentan los ingresos y los gastos de la entidad, en un periodo determinado, por sus operaciones ordinarias o accesorias.

➤ Ingresos:

“El reconocimiento de los ingresos procede directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una entidad reconocerá un ingreso en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en un activo o un decremento en un pasivo, que pueda medirse con fiabilidad”. (2.23)

➤ Gastos:

“El reconocimiento de los gastos procede directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una entidad reconocerá gastos en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) cuando haya

surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en un activo o un incremento en un pasivo que pueda medirse con fiabilidad". (2.23)

La norma establece la diferencia entre el resultado y el resultado integral. Se entiende como resultado integral total, la diferencia aritmética entre ingresos y gastos, y se entiende como resultado, la diferencia aritmética entre ingresos y gastos distintos de las partidas de ingresos y gastos, que la norma clasifica como partidas de otro resultado integral.

A continuación se presenta una lista de las partidas que, como mínimo deben incluirse en el estado del resultado integral, independientemente de la política de presentación adoptada:

- Los ingresos de actividades ordinarias
- Los costos financieros
- La participación en el resultado de las inversiones en asociadas y entidades controladas de forma conjunta, contabilizadas utilizando el método de la participación
- El gasto por impuesto
- Un único importe, que comprenda el total de: el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas, y la ganancia o pérdida después de impuestos, reconocida en la medición al valor razonable, menos costos de venta, o en la disposición de los activos netos, que constituyan la operación discontinuada
- El resultado
- Cada partida de otro resultado integral, clasificada por naturaleza
- La participación en el otro resultado integral de asociadas y entidades controladas de forma conjunta, contabilizadas por el método de la participación
- El resultado integral total

La lista anterior es extraída de la norma, y se describe de manera enunciativa de manera que pudieran presentarse tantos encabezados, partidas adicionales y subtotales sean necesarios para la comprensión del rendimiento de la entidad.

La norma establece que los gastos podrán desglosarse en el cuerpo del estado de resultados, atendiendo a su naturaleza o a su función. Un desglose por naturaleza de los gastos, implica que el gasto se relaciona directamente con el motivo que le dio origen, independientemente del área o departamento en el que se aplicó. Por el contrario, un desglose por función de los gastos, separa el gasto atendiendo al lugar dentro de la empresa que le dio origen.

3.6.1 Estado de resultados y ganancias acumuladas

Es un estado financiero que mezcla las partidas presentadas en el estado de resultados y las presentadas en el estado de cambios en el patrimonio. Una empresa podría escoger presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas, en lugar de un estado de resultados y un estado de cambios en el patrimonio, si los únicos cambios en el patrimonio de la entidad, se originaron por el resultado del ejercicio, la corrección de errores de periodos anteriores, cambios en políticas contables o decreto de dividendos en efectivo, es decir, cuando los cambios en el patrimonio afecten únicamente a la cuenta utilidades retenidas.

➤ Información a presentar en el estado de resultados y ganancias acumuladas

Además de la información exigida en la sección 5 Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados, una entidad presentara en el Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas la siguiente información:

- ✓ Ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa.
- ✓ Dividendos declarados durante el periodo, pagados o por pagar.

- ✓ Reexpresión de ganancias acumuladas por correcciones de los errores de periodos anteriores.
- ✓ Reexpresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables.
- ✓ Ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

3.7 Sección 6, Estado de cambios en el patrimonio

El estado de cambios en el patrimonio, presenta el movimiento de cada una de las cuentas que conforman el patrimonio de la entidad y la razón por la que se afectaron. El objetivo de este estado financiero, es mostrar los cambios en las inversiones hechas por los propietarios de las empresas.

“Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio que muestre:

- El resultado integral total del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras.
- Para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la sección 10 Políticas Contables Estimaciones y Errores.
- Para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al comienzo y al final del periodo, revelando por separado los cambios procedentes de:
 - ✓ El resultado del periodo.
 - ✓ Cada partida de otro resultado integral
 - ✓ Los importes de las inversiones por los propietarios y de los dividendos y otras distribuciones hechas a estos, mostrando por separado las emisiones de acciones, las transacciones de acciones propias en cartera, los dividendos y otras distribuciones a los propietarios, y los

cambios en las participaciones en la propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control”. (2:38)

3.8 Sección 7, Estado de flujos de efectivo

“El estado de flujos de efectivo proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad durante el periodo sobre el que se informa, mostrando por separado los cambios según procedan de actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación”. (2:40)

El objetivo principal del estado de flujos de efectivo es, suministrar la información pertinente acerca de las cantidades de efectivo recibidas y pagadas por una empresa durante un periodo.

Dependiendo de la actividad que generó el movimiento del efectivo, los recibos y pagos en efectivo se clasifican en tres grupos:

- Actividades de operación
- Actividades de inversión
- Actividades de financiamiento

➤ Actividades de operación

Los flujos de efectivo por actividades de operación, son aquellos que generalmente proceden de las transacciones y otros sucesos y condiciones, que entran en determinación del resultado; se asocian con las actividades normales de la empresa. Los flujos de efectivo por actividades de operación, pueden presentarse utilizando dos métodos, el método directo o el método indirecto.

➤ **Actividades de inversión**

Los flujos de efectivo por actividades de inversión, son aquellos derivados de las actividades relativas a la adquisición y disposición de activos a largo plazo, y otras inversiones no incluidas en equivalentes al efectivo.

➤ **Actividades de financiamiento**

Los flujos de efectivo por actividades de financiamiento, son aquellos que dan lugar a cambios en el tamaño y composición de los capitales aportados y de los préstamos tomados de una entidad.

3.9 Sección 8, Notas a los estados financieros

Las notas representan descripciones narrativas, informaciones adicionales, desagregaciones de partidas y revelaciones de interés para los usuarios, al momento de utilizar los estados financieros para la toma de decisiones.

Las notas contienen información adicional a la presentada en el cuerpo de los estados financieros, conforman la parte cualitativa de la información financiera, ya que además de presentar desagregaciones de las partidas, que se presentaron agrupadas en los estados financieros, proporcionan descripciones narrativas. Para elaborarse las notas debe considerarse tanto la información contenida en la sección 8, como la contenida en el cuerpo de las demás secciones de la NIIF para las PYMES.

Las notas deben presentar toda la información correspondiente a los juicios, las bases para realizar estimaciones y las políticas contables utilizadas para contabilizar las transacciones.

3.9.1 Estructura de las notas

- “Las notas:
 - ✓ Presentarán información sobre las bases para la preparación de los estados financieros y sobre las políticas contables específicas utilizadas.
 - ✓ Revelarán la información requerida por esta NIIF que no se presente en otro lugar de los estados financieros, y
 - ✓ Proporciona información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos.
- Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros a cualquier información en las notas con la que esté relacionada.
- Una entidad presentará normalmente las notas en el siguiente orden:
 - ✓ una declaración de que los estados financieros se han elaborado cumpliendo con la NIIF para las PYMES,
 - ✓ un resumen de las políticas contables significativas aplicadas,
 - ✓ información de apoyo para las partidas presentadas en los estados financieros en el mismo orden en que se presente cada estado y cada partida: y
 - ✓ cualquier otra información a revelar”. (2:46)

3.10 Sección 9, Estados financieros consolidados y separados

Esta sección define las circunstancias en la que una entidad presenta estados financieros consolidados y los procedimientos para la preparación de esos estados financieros consolidados. También incluye una guía sobre estados financieros separados y estados financieros combinados.

“Una entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias de acuerdo con lo establecido en esta NIIF, los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de la controladora”. (2:48)

Los ingresos y los gastos de una subsidiaria se incluirán en los estados financieros consolidados hasta la fecha en que la controladora deje de controlar la subsidiaria.

Existe información que debe ser revelada en los estados financieros consolidados: el hecho de que los estados son estados financieros consolidados, la base para concluir que existe control cuando la controladora no posee, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad de poder de voto, cualquier diferencia en la fecha sobre la que se informa de los estados financieros de la controladora y sus subsidiarias utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, la naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa, sobre la capacidad de las subsidiarias para transferir fondos a la controladora en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos de préstamo.

Los estados financieros de una entidad que no tenga una subsidiaria no son estados financieros separados. La información que debe revelar en los estados financieros separados, cuando una controladora, un inversor en una asociada o un participante con una participación en una entidad controladora de forma conjunta elabore estados financieros separados, revelaran: que los estados son estados financieros separados y una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas.

3.11 Sección 10, Políticas contables, estimaciones y errores

Esta sección proporciona una guía para la selección y aplicación de las políticas contables que se usan en la preparación de estados financieros. También de los cambios en las estimaciones contables y correcciones de errores en estados financieros de periodos anteriores. Las políticas contables son los principios las bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros, una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros sucesos que sean similares.

Una entidad cambiará una política contable solo si el cambio es requerido por cambios en la NIIF para las PYMES, o de lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento y de los flujos de efectivo de la entidad.

Un cambio en una estimación contable es un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con estos. “Los cambios en estimaciones contables proceden de nueva información o nuevos acontecimientos y, por consiguiente, no son correcciones de errores. Cuando sea difícil distinguir un cambio en una política contable de un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como cambio en una estimación contable”. (2:57)

Una entidad revelará la naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto del cambio sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos para el periodo corriente. Si es practicable para la entidad estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la entidad revelará estas estimaciones; son

errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad.

3.12 Sección 11, Instrumentos financieros básicos

Esta sección trata del reconocimiento, baja en cuentas, medición e información a revelar de los instrumentos financieros. Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero de una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio de otra, son ejemplo de estos el efectivo, los depósitos a la vista y depósitos a plazo fijo cuándo la entidad es la depositante, por ejemplo cuentas bancarias, obligaciones negociables y facturas comerciales mantenidas, cuentas, pagares y préstamos por cobrar y por pagar entre otros.

Una entidad reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero solo cuando se convierta en una parte según las cláusulas contractuales del instrumento, al reconocer inicialmente un activo o un pasivo financiero una entidad medirá al precio de la transacción excepto si el acuerdo constituye, en efecto una transacción de financiación.

Los instrumentos de deuda que cumplan las condiciones de esta sección se medirán al costo amortizado, utilizando el método del interés efectivo. El método del interés efectivo es un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financiero y de distribución del ingreso por intereses o gasto por intereses a lo largo del periodo correspondiente. La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o cuando sea adecuado en un periodo más corto. La tasa de interés efectiva se determina sobre la base del importe en libros del activo financiero o pasivo financiero en el momento del reconocimiento inicial, al calcular la tasa de interés efectiva una entidad estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las

condiciones contractuales del instrumento financiero y pérdidas crediticias conocidas en las que se haya incurrido, pero no tendrá en cuenta las posibles pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido todavía.

3.13 Sección 12, Otros temas relacionados con los instrumentos financieros

Esta sección se aplica a todos los instrumentos financieros excepto; los tratados en la sección 11, las participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, los derechos y obligaciones de los empleadores procedentes de planes de beneficios a los empleados, los derechos procedentes de contratos de seguro a menos que el contrato de seguro pudiera dar lugar a una pérdida a cualquiera de las partes como consecuencia de condiciones contractuales que no tienen relación con:

- cambios en el riesgo asegurado,
- cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera, o
- un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.

Esta sección también se aplica a los instrumentos financieros que cumplan la definición de instrumentos de patrimonio propios de la entidad, los arrendamientos, los contratos por contraprestación contingente en una combinación de negocios.

Esta sección se aplica a todos los contratos que imponen riesgos al comprador o vendedor que no son típicos de los contratos de compra o venta de activos tangibles. Por ejemplo, esta sección se aplica a todos los contratos que puedan dar lugar a una pérdida para el comprador o el vendedor como consecuencia de las condiciones del contrato que no están relacionadas con cambios en moneda extranjera, o un incumplimiento por parte de una de las contrapartes. Además de los contratos descritos en el párrafo anterior esta sección se aplica a los contratos de compra o venta de partidas no financieras si el contrato puede liquidarse por el

importe neto en efectivo u otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros como si los contratos fueran instrumentos financieros.

Cuando se reconoce inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá por su valor razonable que es normalmente el precio de transacción.

3.14 Sección 13, Inventarios

Esta sección establece los principios para el reconocimiento y medición de los inventarios. Los inventarios son activos mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones; en proceso de producción con vistas a esa venta, o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta, una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.

Los costos de adquisición de los inventarios comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos, los costos de transformación de los inventarios incluirán los costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa, de igual manera una entidad distribuirá los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción, la capacidad normal es la producción que se espera conseguir en promedio a lo largo de un número de periodos o temporadas en circunstancias normales, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad procedente de las operaciones previstas de mantenimiento. El proceso de producción puede dar lugar a la

fabricación simultanea de más de un producto, una entidad incluirá otros costos en el costo de los inventarios solo en la medida en que haya incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales.

Para los inventarios que comprenden productos agrícolas que una entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos deben medirse, en el momento inicial por su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha o recolección.

Una entidad deberá evaluar al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados es decir, si el importe en libros no es totalmente el recuperable por ejemplo, por daños u obsolescencia. Si una partida de inventario está deteriorada, esto requiere que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por deterioro del valor.

3.15 Sección 14, Inversiones en asociadas

Esta sección se aplicará a la contabilización de las asociadas en estados financieros consolidados y en los estados financieros de un inversor que no es una controladora pero tiene una inversión en una o más asociadas. Una asociada es una entidad sin forma jurídica definida tal como una formula asociativa con fines empresariales sobre la que el inversor posee influencia significativa y que no es una subsidiaria ni una participación en un negocio conjunto.

Un inversor contabilizará todas sus inversiones en asociadas utilizando una de estas opciones: el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable.

Según el modelo del costo un inversor medirá sus inversiones en asociadas, distintas de aquellas para las que hay un precio de cotización publicado, al costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Según el método de participación una inversión en patrimonio se reconocerá inicialmente al precio de la transacción y se ajustará posteriormente para reflejar la participación del inversor tanto en el resultado como en otro resultado integral de la asociada.

El modelo del valor razonable establece que cuando se reconoce una inversión en una asociada inicialmente, un inversor la medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los costos de transacción. En cada fecha sobre la que se informa un inversor medirá sus inversiones en asociadas al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos en los resultados.

Un inversor clasificará las inversiones en asociadas como activos no corrientes y debe revelar su política contable, el importe en libros de las inversiones en asociadas y el valor razonable de las inversiones en asociadas, contabilizadas utilizando el método de la participación para las que existan precios de cotización públicos. Un inversor revelará el importe de los dividendos y otras distribuciones reconocidas como ingresos.

3.16 Sección 15, Inversiones en negocios conjuntos

Esta sección se aplica a la contabilización de negocios conjunto en los estados financieros consolidados y en los estados financieros de un inversor que no siendo una controladora tiene participación en uno o más negocios conjuntos, un negocio conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica y se da únicamente cuando las decisiones estratégicas tanto

financieras como operativas de dicha actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control.

La operación de algunos negocios conjuntos implica el uso de los activos y otros recursos de los participantes, en lugar de la constitución de una sociedad por acciones asociación con fines empresariales u otra entidad, o una estructura financiera independiente de los participantes, algunos negocios conjuntos implican el control conjunto y a menudo también la propiedad conjunta de los participantes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos de dicho negocio conjunto, una entidad controlada de forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad. Un participante contabilizará todas sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta utilizando una de las siguientes opciones: el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable. Cuando un participante aporte o venda activos al negocio conjunto, el reconocimiento de cualquier porción de las ganancias o pérdidas procedentes de la transacción, reflejará la esencia económica de esta.

3.17 Sección 16, Propiedades de inversión

Esta sección se aplicará a la contabilidad de inversiones en terrenos o edificios que cumplen la definición de propiedades de inversión, las propiedades de inversión son propiedades que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas y no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos o su venta en el curso ordinario de las operaciones. Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán como propiedades planta y equipo. Una participación en una propiedad que se mantenga por un arrendatario

dentro de un acuerdo de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como propiedad de inversión utilizando esta sección.

Una entidad medirá las propiedades de inversión por su costo en el reconocimiento inicial. El costo de una propiedad de inversión comprada comprende precio de compra y cualquier gasto directamente atribuible, tal como honorarios legales. Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado se medirán al valor razonable en cada fecha sobre la que se informa, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable, cuando ya no esté disponible una medición fiable del valor razonable sin costo o esfuerzo desproporcionado para un elemento de propiedades de inversión que se mide utilizando el valor razonable, la entidad contabilizará a partir de ese momento la partida como propiedades, planta y equipo.

3.18 Sección 17, Propiedades, planta y equipo

Esta sección se aplicará a la contabilidad de las propiedades planta y equipo así como a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.

Las propiedades planta y equipo son activos tangibles que se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos y se esperan usar durante más de un periodo, las propiedades planta y equipo no incluyen: los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleos, gas natural y recursos no renovables similares a dichos activos, ciertos componentes de algunos elementos de la propiedad, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares. Una entidad añadirá el costo de reemplazar componentes de tales elementos al importe en libros de un elemento

de propiedades planta y equipo cuando se incurra en ese costo si se espera que el componente reemplazado vaya a proporcionar beneficios futuros adicionales a la entidad.

Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando puede ser la realización periódica de inspecciones generales en busca de defectos, una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial, el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros, un elemento de propiedades, planta y equipo puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios o de una combinación de activos monetarios y no monetarios.

Una entidad medirá todos los elementos de propiedad, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

La entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente. Si estos indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de estimación contable.

3.19 Sección 18, Activos intangibles distintos a la plusvalía

Esta sección se aplicará a la contabilización de todos los activos intangibles distintos de la plusvalía y activos intangibles mantenidos para la venta en el curso ordinario de sus actividades, un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física, los activos intangibles no incluyen los activos financieros o los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Una entidad aplicará los criterios de reconocimiento para determinar si reconocer o no un activo intangible, la empresa reconocerá un activo intangible si es probable que los beneficios económicos futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la entidad, el costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad y el activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible. Una entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen la mejor estimación de la gerencia de las condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo, el activo intangible debe medirse inicialmente al costo, si un activo intangible se adquirió mediante una subvención del gobierno el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha en la que se recibe o es exigible la subvención. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos no se reconocerán en fecha posterior como parte del costo de un activo.

Los activos intangibles deben medirse al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada. Se distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil, el cargo por amortización de cada periodo se reconocerá como un gasto.

3.20 Sección 19, Combinación de negocios y plusvalía

Esta sección es aplicable para la contabilización de las combinaciones de negocios y proporciona una guía para la identificación de la adquirente, la medición del costo de la combinación de negocio y la distribución del costo entre los activos adquiridos, los pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes asumidos.

Combinación de negocios es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa, el resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que una entidad, la adquirente obtiene el control de uno o más negocios de la adquirida, una combinación de negocios puede efectuarse mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, la transferencia de efectivo, equivalentes al efectivo u otros activos. Los costos de una combinación de negocios deben medirse como la suma de los valores razonables en la fecha de intercambio de los activos entregados los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente a cambio del control de la entidad adquirida más cualquier costo directamente atribuible a la combinación de negocios.

La adquirente reconocerá como un activo la plusvalía adquirida en una combinación de negocios y medirá inicialmente esa plusvalía a su costo siendo este el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos pasivos y pasivos contingentes identificables, después del reconocimiento inicial, la adquirente medirá la plusvalía adquirida en una combinación de negocios al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Para todas las combinaciones de negocios la adquirente debe revelar los cambios que surgen de las nuevas combinaciones de negocios, las pérdidas por deterioro del valor, las adquisiciones de negocios adquiridos previamente y otros cambios.

3.21 Sección 20, Arrendamientos

Esta sección trata de la contabilización de todos los arrendamientos distintos de los arrendamientos para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos renovables similares, la medición de los inmuebles mantenidos por arrendatarios que se contabilicen como propiedades de inversión y la medición de las propiedades de inversión suministradas por arrendadores bajo arrendamientos operativos, entre otros que establece la sección.

“Un arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como arrendamiento operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad”. (2:115)

“La clasificación de un arrendamiento se hace al inicio del mismo y no se cambia durante su plazo salvo que el arrendatario y el arrendador acuerden cambiar las cláusulas del arrendamiento en cuyo caso la clasificación del arrendamiento deberá ser evaluada nuevamente”. (2:116)

Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero un arrendatario reconocerá sus derechos de uso y obligaciones bajo el arrendamiento financiero como activos y pasivos en su estado de situación financiero por el importe igual al valor razonable del bien arrendado, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento debe calcularse utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento. Un arrendador reconocerá en su estado de situación financiera los activos que mantengan en arrendamiento financiero y los presentarán como una partida por cobrar por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

3.22 Sección 21, Provisiones y contingencias

Esta sección se aplicará a todas las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes excepto a las provisiones tratadas en otras secciones, los

requerimientos de esta sección no se aplicará a los contratos pendientes de ejecución a menos que sean contratos de onerosos. Una entidad reconocerá una provisión cuando la entidad tenga una obligación en la fecha sobre la que se informa como resultado de un suceso pasado, sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos para liquidar la obligación y el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.

“La entidad reconocerá la provisión como un pasivo en el estado de situación financiera y el importe de la provisión como un gasto a menos que otra sección de la NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tal como inventarios o propiedades, planta y equipo”. (2:124)

La obligación en la fecha que se informa que surge de un suceso pasado implica que la entidad no tiene otra alternativa más realista que liquidar la obligación, esto puede ocurrir cuando la entidad tiene obligación legal que puede ser exigida por ley o cuando la entidad tiene una obligación implícita porque el suceso pasado ha creado una expectativa válida ante terceros de que cumplirá con sus compromisos o responsabilidades; una entidad medirá una provisión como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación en la fecha sobre la que se informa, la mejor estimación es el importe que una entidad pagaría racionalmente para liquidar la obligación al final del periodo sobre el que se informa o para transferirla a un tercero a esa fecha. Una entidad cargará contra provisión únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida.

3.23 Sección 22, Pasivos y patrimonio

Esta sección establece los principios para clasificar los instrumentos financieros como pasivos o como patrimonio, y trata la contabilización de los instrumentos de patrimonio emitidos para individuos u otras partes que actúan en capacidad de

inversores en instrumentos de patrimonio. El patrimonio es la participación residual en los activos de una entidad una vez deducidos todos sus pasivos, un pasivo es una obligación presente de la entidad surgida a raíz de sucesos pasados al vencimiento de la cual y para cancelarla la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos, el patrimonio incluye las inversiones hechas por los propietarios de la entidad.

Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad a cambio. Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de los costos directos de emisión de los instrumentos de patrimonio. Si se aplaza el pago y el valor en el tiempo del dinero es significativo, la medición inicial se hará sobre la base del valor presente.

Una entidad contabilizará los costos de transacciones del patrimonio como una deducción del patrimonio neto de cualquier beneficio fiscal relacionado. Las leyes que sean aplicables determinarán como se presenta en el estado de situación financiera el incremento en el patrimonio que surge de la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio, una capitalización de ganancias o una emisión gratuita consiste en la entrega de nuevas acciones a los accionistas en proporción a sus acciones antiguas, estas pueden dar a sus accionistas un dividendo de una acción por cada cinco acciones antiguas que tenga.

Un instrumento con opción de venta se clasifica como patrimonio si, al ejercer la opción de venta, el tenedor recibe una parte proporcional de los activos netos de la entidad que se mide de acuerdo con la NIIF para las PYMES, sin embargo, si el tenedor tiene derecho a un importe medido sobre alguna otra base, el instrumento se clasifica como pasivo.

3.24 Sección 23, Ingresos de actividades ordinarias

Esta sección se aplicará al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos: la venta de bienes (si los produce o no la entidad para venta o los adquiere para su reventa), la prestación de servicios, los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista, el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos.

“Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad”. (2:141)

Cuando se difieren las entradas de efectivo o equivalentes al efectivo y el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contraprestación es el valor presente de todos los cobros futuros determinados utilizando una tasa de interés imputada. Una transacción financiera surge cuando, por ejemplo, una entidad concede un crédito sin intereses al comprador o acepta un efecto comercial, cargando al comprador una tasa de interés menor que la del mercado, como contraprestación por la venta de bienes. La evaluación de cuándo ha transferido una entidad al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. No reconocerá ingresos de actividades ordinarias si conserva riesgos significativos inherentes.

3.25 Sección 24, Subvenciones del gobierno

Una subvención del gobierno es una ayuda del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad en contra partida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación.

Las subvenciones del gobierno excluyen las formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

En esta sección no se tratan las ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en forma de beneficios que se materializan al calcular la ganancia o pérdida, fiscal, o bien que se determinan o se limitan sobre la base de las obligaciones fiscales. Ejemplos de estos beneficios son las exenciones fiscales.

3.26 Sección 25, Costos por préstamos

“Esta sección especifica la contabilidad de los costos por préstamos. Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que una entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Los costos por préstamos incluyen:

(a) Los gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo como se describe en la Sección 11 de la NIIF para PYMES instrumentos financieros básicos.

(b) Las cargas financieras con respecto a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la Sección 20 de NIIF para PYMES arrendamientos.

(c) Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren ajustes de los costos por intereses”. (2:158)

Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el periodo en el que se incurre en ellos.

Esta sección de la NIIF para PYMES requiere que se revelen los costos financieros. Esta NIIF requiere que se revele el gasto total por intereses (utilizando el método del interés efectivo) de los pasivos financieros que no están al valor razonable en resultados.

3.27 Sección 26, Pagos basados en acciones

Esta sección especifica la contabilidad de todas las transacciones con pagos basados en acciones incluyendo: a) transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio, en las que la entidad adquiere bienes o servicios como contraprestación de instrumentos de patrimonio de la entidad, b) transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, en las que la entidad adquiere bienes o servicios incurriendo en pasivos con el proveedor de esos bienes o servicios, por importes que están basados en el precio de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio de la entidad, y c) transacciones en las que la entidad recibe o adquiere bienes o servicios, y los términos del acuerdo proporcionan a la entidad o al proveedor de esos bienes o servicios, la opción de liquidar la transacción en efectivo o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio.

Las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo incluyen los derechos sobre la revaluación de acciones. Una entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones en el momento de la obtención de los bienes o cuando se reciban servicios, si los pagos basados en acciones concedidos a los empleados se consolidan inmediatamente no se requerirá que el empleado complete un determinado periodo de servicios antes de que adquiera incondicionalmente el derecho sobre esos pagos basados en acciones, si los pagos basados en

acciones no se consolidan hasta que el empleado complete un periodo de servicios especificado, la entidad supondrá que los servicios se van a prestar por el empleado durante el periodo para la consolidación de la concesión como contraprestación de los pagos basados en acciones que recibirá en el futuro, la entidad contabilizará esos servicios a medida que sean prestados por el empleado durante el periodo de consolidación de la concesión, junto con el correspondiente incremento en el patrimonio o en los pasivos.

En las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio una entidad medirá los bienes o servicios recibidos y el correspondiente incremento en el patrimonio al valor razonable de los bienes o servicios recibidos a menos que ese valor razonable no pueda ser estimado con fiabilidad.

3.28 Sección 27, Deterioro del valor de los activos

Una pérdida por deterioro se produce cuando el importe en libros de un activo es superior a su importe recuperable.

Una entidad evaluará en cada fecha sobre la que se informa si ha habido un deterioro del valor de los inventarios. La entidad realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida del inventario con su precio de venta menos los costos de terminación y venta, si es impracticable determinar el precio de venta menos los costos de terminación de los inventarios, partida por partida, la entidad podrá agrupar a efectos de evaluar el deterioro del valor las partidas de inventario relacionadas con la misma línea de producto que tenga similar propósito o uso final, y se produzcan y comercialicen en la misma zona geográfica, se realizará una nueva evaluación del precio de venta menos los costos de terminación y venta en cada periodo posterior al que se informa cuando

las circunstancias que previamente causaron el deterioro del valor de los inventarios hayan dejado de existir.

La entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio del deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo. Si no existen indicios del deterioro del valor, no será necesario estimar el importe recuperable. Se debe evaluar si existe algún indicio de deterioro del valor de un activo para esto debe considerarse: fuentes externas de información, fuentes internas de información. El importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso.

Valor razonable menos los costos de venta. El valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas menos los costos de disposición. Se reconocerá la pérdida por deterioro si el importe recuperable de la unidad es inferior al importe en libros de la misma.

3.29 Sección 28, Beneficios a los empleados

Los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores, incluyendo administradores y gerentes, a cambio de sus servicios. Los beneficios a los empleados que trata esta sección son:

- a) Beneficios a corto plazo a los empleados, son los beneficios cuyo pago será totalmente atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios.
- b) Beneficios post-empleo son los beneficios a los empleados que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad.

- c) Otros beneficios a largo plazo para los empleados, que son los beneficios a los empleados cuyo pago no vence dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios.
- d) Beneficios por terminación, que son los beneficios por pagar a los empleados como consecuencia de: la decisión de una entidad de rescindir el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro, o una decisión de un empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de esos beneficios.

Los beneficios a los empleados también incluyen las transacciones con pagos basados en acciones, por medio de la cual reciben instrumentos de patrimonio (tales como acciones u opciones sobre acciones), o efectivo u otros activos de la entidad por importes que se basan en el precio de las acciones de la entidad u otros instrumentos de patrimonio de ésta.

Una entidad puede retribuir a los empleados por ausencia por varias razones incluyendo los permisos retribuidos por vacaciones anuales y las ausencias remuneradas por enfermedad. Algunas ausencias remuneradas a corto plazo se acumulan y pueden utilizarse en periodos futuros si los empleados no usan en su totalidad a las que tienen derecho en el periodo corriente, una entidad medirá su obligación por beneficios definidos sobre la base de un valor presente descontado. La entidad medirá la tasa usada para descontar los pagos futuros por referencia a las tasas de mercado que a la fecha sobre la que se informa tengan los bonos corporativos de alta calidad. En los países donde no exista un mercado amplio para estos títulos, se utilizarán las tasas de mercado de los bonos emitidos por el gobierno. La moneda y el plazo de los bonos corporativos deberán ser coherentes con la moneda y el periodo para los pagos futuros.

3.30 Sección 29, Impuesto a las ganancias

Para el propósito de la NIIF para las PYMES, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en ganancias fiscales.

El impuesto a las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por una subsidiaria, asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.

Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes, reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos corrientes como gasto por el impuesto en resultados, excepto que el cambio atribuible a una partida de ingresos o gastos reconocida conforme a esta NIIF como otro resultado integral, también deba reconocerse en otro resultado integral.

La entidad determinará la base fiscal de un activo, pasivo u otra partida de acuerdo con la legislación que se haya aprobado o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado. Si la entidad presenta una declaración fiscal consolidada, la base fiscal se determinará en función de la legislación fiscal que regule dicha declaración. Si la entidad presenta declaraciones fiscales por separado para las distintas operaciones, la base fiscal se determinará según las legislaciones fiscales que regulen cada declaración fiscal.

“Las diferencias temporarias surgen cuando:

- a) Existe una diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos, o en el momento en que se crea una base fiscal para esas partidas que tienen una base fiscal pero que no se reconocen como activos o pasivos.
- b) Existe una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado integral o en el patrimonio de un periodo sobre el que se informa pero se reconoce en ganancias fiscales en otro periodo diferente.
- c) La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún periodo". (2:189)

Una entidad reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos diferidos como gasto por el impuesto a las ganancias en resultados, excepto si el cambio atribuible a una partida de ingresos o gastos, reconocida de conforme a esta NIIF como otro resultado integral, también se deba reconocer en otro resultado integral.

3.31 Sección 30, Transacciones en moneda extranjera

Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos formas diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero. Además, una entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. Esta sección prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados financieros de una entidad, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación.

Moneda funcional: la moneda funcional de una entidad es la moneda del entorno económico principal en el que opera dicha entidad. El entorno económico principal en el que opera una entidad es, normalmente, aquel en el que esta genera y emplea el efectivo.

“Una transacción en moneda extranjera es una transacción que está denominada o requiere su liquidación en una moneda extranjera, incluyendo transacciones que surgen cuando una entidad:

- a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera,
- b) presta o toma prestados fondos, cuando los importes por pagar o cobrar se denominan en una moneda extranjera; o
- c) aparte de eso, adquiere o dispone de activos, incurre o liquida pasivos, denominados en una moneda extranjera”. (2:195)

Una entidad reconocerá, en los resultados del periodo en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron para su conversión en el reconocimiento inicial durante el periodo o en periodos anteriores. El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, una entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio en la fecha en que se produzca la modificación. Los importes convertidos resultantes para partidas no monetarias, se tratarán como sus costos históricos. Deben realizarse los procedimientos correspondientes de cambios a la moneda funcional.

3.32 Sección 31, Hiperinflación

Esta sección se aplicará a una entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria. Requiere que una entidad prepare los estados financieros que hayan sido ajustados por los efectos de la hiperinflación. Esta sección no establece una tasa absoluta a partir de la cual se considera a una economía como hiperinflacionaria, indica que una entidad realizará ese juicio considerando toda la información disponible, la sección incluye algunos ejemplos de indicadores de posible hiperinflación.

3.33 Sección 32, Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

Esta Sección define los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa y establece los principios para el reconocimiento, medición y revelación de esos hechos, los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa son todos los hechos favorables o desfavorables que se han producido entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación.

Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, incluyendo la información a revelar relacionada, para los hechos que impliquen ajuste y hayan ocurrido después del periodo sobre el que se informa. Una entidad no ajustará los importes reconocidos en estados financieros, para reflejar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa si estos hechos no implican ajuste. Si una entidad acuerda distribuir dividendos a los tenedores de sus instrumentos de patrimonio después del final del periodo sobre el que se informa, no reconocerá esos dividendos como un pasivo al final del periodo sobre el que se informa. El importe del dividendo se puede presentar como un componente segregado de ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa. La entidad revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para publicarlos y quién ha concedido esa autorización.

3.34 Sección 33, Información a revelar sobre partes relacionadas

La Sección requiere que una entidad incluya la información a revelar que sea necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que su situación financiera y su resultado del periodo puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes. Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con

la entidad que prepara sus estados financieros. En el contexto de esta NIIF, los siguientes casos no se consideran necesariamente partes relacionadas:

- a) Dos entidades que simplemente tienen en común un administrador u otra persona clave de la gerencia.
- b) Dos participantes en un negocio conjunto, por el mero hecho de compartir el control conjunto sobre dicho negocio conjunto.
- c) Cualquiera de los siguientes, simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aún cuando puedan afectar la libertad de acción de una entidad o participar en su proceso de toma de decisiones); suministradores de financiación, sindicatos, entidades de servicios públicos, departamentos y agencias gubernamentales.
- d) Un cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que la entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.

Deberán revelarse las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias con independencia de que haya habido transacciones entre dichas partes relacionadas.

Una entidad revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última del grupo. Una transacción entre partes relacionadas es una transacción de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio.

3.35 Sección 34, Actividades especiales

La sección 34 proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES que realicen cualquiera de estos tres tipos de actividades consideradas especiales: actividades agrícolas, actividades de extracción y concesión de servicios.

❖ Agricultura

Antes de entrar en materia en la sección 34 de la norma, es necesario conocer algunos conceptos en relación a las actividades agrícolas.

➤ Actividad agrícola

“La actividad agrícola es, la gestión por parte de una entidad, de la transformación biológica de activos biológicos ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener productos agrícolas adicionales”. (2:221)

➤ Producto agrícola

“Es el producto recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad”. (2:238)

Es la denominación de cada uno de los productos de la agricultura, son materias primas de origen vegetal que se obtiene a través del cultivo.

Según el destino que se le dé al producto, se debe hacer una división entre producto agrícola recolectado y producto agrícola industriales. En el caso de la caficultura el café recolectado es considerado como producto agrícola, al realizar el proceso de beneficiado del mismo este se considera como inventario, ya sea en proceso o terminado.

➤ **Contabilidad agrícola**

Es una rama de la contabilidad de costos, “tiene por objeto dar las normas para el registro contable de todas las operaciones relacionadas al cultivo de la tierra la recolección de frutos y su negociación”. (19:13)

✓ **Costos de producción agrícola**

Son todos aquellos desembolsos en los que la empresa incurre desde la preparación del suelo hasta la cosecha. Estas erogaciones se realizan mediante el uso de los recursos o factores de producción (tierra, mano de obra e insumos) con el fin de obtener un activo biológico o producto agrícola. La determinación de los costos de producción tiene varias finalidades; como elemento auxiliar del agricultor en la elección del cultivo y la tecnología que será utilizada o bien para poder presupuestar y estimar las necesidades de capital.

El costo de producción es una herramienta indispensable para la toma de decisiones y el establecimiento de controles. Para ello debe entenderse como costos variables a las cantidades que se erogan con relación a la cantidad productiva en un periodo de tiempo. Por ejemplo, el gasto en semillas, fertilizantes y pesticidas.

En cuanto a los costos fijos son aquellos en que incurre la entidad en un determinado periodo independientemente de su nivel de operación, por ejemplo mano de obra permanente, depreciaciones de las máquinas y los equipos, seguros, ente otros.

✓ **Clasificación de los costos agrícolas**

Por rubros o líneas de producción: costos incurridos en cada una de las ramas que integran el negocio agrícola. Banano, café, otros cultivos.

Por fases de producción: preparación de suelos siembra, labores culturales y cosecha.

Por factores productivos. Mano de obra e insumos (semilla, abono, fertilizantes).

✓ **Ciclo de producción agrícola**

El ciclo de producción agrícola comprende una serie de fases que se inician con la preparación de los suelos y finalizan con la cosecha del cultivo y la comercialización del producto agrícola. El éxito de este proceso productivo depende del cuidado que se le dé a cada una de estas etapas

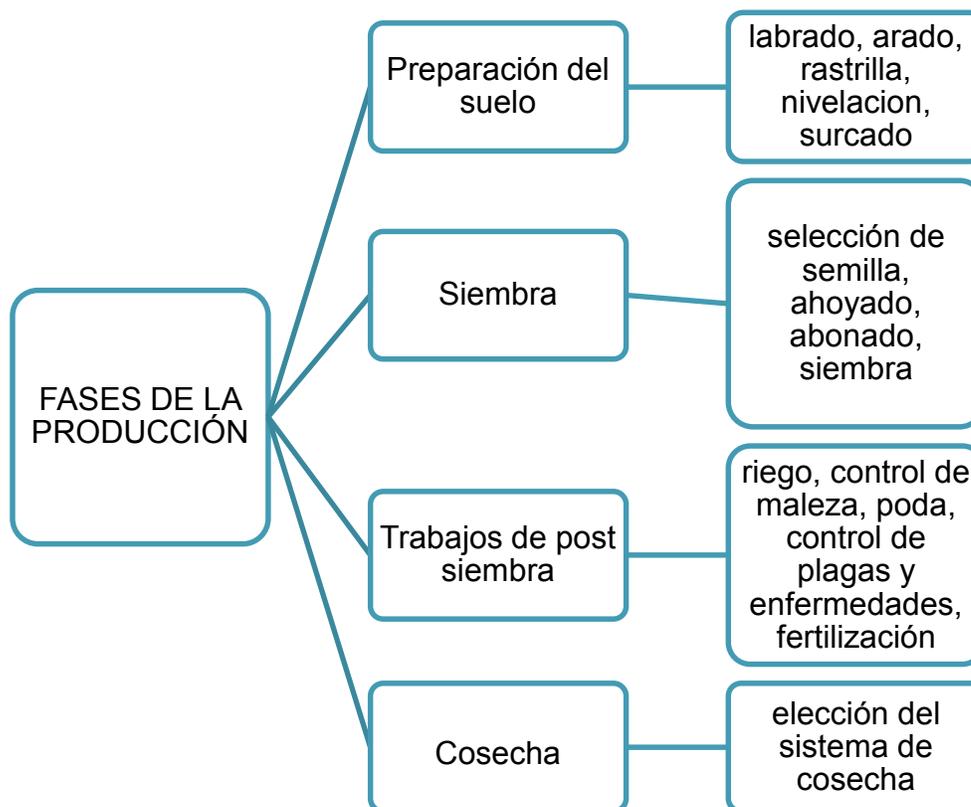
Durante cada una de las etapas, la empresa deber realizar desembolsos los cuales sirven para calcular el costo de la producción o cosecha. La duración del ciclo productivo depende del tipo de cultivo, estos pueden ser: temporales (ciclo productivo menor o igual a seis meses), semitemporales (ciclo productivo superior a seis meses pero menor a un año), permanentes (productos agrícolas cuya producción es mayor a un año).

Cada una de las etapas genera costos de materia prima e insumos (semilla, fertilizantes, abonos, fungicidas, herbicidas e insecticidas) los cuales se transforman en producto terminado, con la incorporación de mano de obra directa (jornales) y otros costos.

✓ **Fases de la producción agrícola**

Figura 1

Fases de la producción agrícola



Fuente: elaboración propia

❖ **Activo biológico**

Es un animal vivo o una planta, propiedad de la empresa.

Para que los activos biológicos se contabilicen de acuerdo con la Sección 34, la entidad debe estar involucrada en la gestión de la transformación biológica de dichos activos, ya sea para la venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales (actividad agrícola). 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). Además, las

actividades agrícolas no incluyen el uso de animales para competencias, carreras o exhibiciones.

Una entidad que utilice la NIIF para las PYMES y que se dedique a actividades agrícolas determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos como se indica a continuación:

- “La entidad utilizará el modelo del valor razonable para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
 - La entidad usará el modelo del costo para todos los demás activos biológicos”.
- (2:211)

Según el tipo de activo biológico y la jurisdicción específica, puede existir un mercado activo en el que haya precios de cotización fácilmente disponibles. En tales casos, la medición del costo suele ser más gravosa y subjetiva que la determinación del valor razonable, debido a las múltiples distribuciones de costos que se requieren.

Por ejemplo, puede resultar difícil determinar el costo de un ternero a dos semanas de su nacimiento (es decir, incluir todos los costos de crianza del animal y la distribución de los costos indirectos correspondientes). No obstante, si existiera un mercado activo para terneros de dos semanas de edad se podría determinar el valor razonable.

Una entidad no puede elegir libremente el método para medir sus activos biológicos. Debe utilizar el modelo del valor razonable para todas las clases de activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Todas las demás clases de activos biológicos se medirán utilizando el modelo del costo.

La sección 34 prescribe el tratamiento contable para los activos biológicos, y para la medición inicial de la producción agrícola en cosecha. Sin embargo, esta sección no trata del procesamiento posterior de la producción agrícola.

Cabe mencionar que esta sección de la norma no considera los terrenos relacionados con la actividad agrícola ya que esta hace referencia a la sección 17 propiedades, planta y equipo o a la sección 16 propiedades de inversión.

❖ **Valor razonable**

A continuación se describe el concepto de valor razonable según la NIIF para las PYMES, en un inciso posterior se trata la medición usando el modelo del valor razonable para medir los activos biológicos.

“Valor razonable es el importe por el cual puede cambiarse un activo, cancelarse un pasivo o intercambiarse un instrumento de patrimonio concedido, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua”. (2:241)

❖ **Reconocimiento**

“Una entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando y solo cuando:

- 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, sin un costo o esfuerzo desproporcionado”. (2:211)

Los activos biológicos y productos agrícolas que cumplan con las condiciones anteriormente mencionadas para su reconocimiento deben ser registrados de

manera inmediata en el estado de situación financiera. De la misma forma cuando exista un cambio en el valor razonable deberá ser reflejado en el estado de resultados.

❖ **Medición, modelo del valor razonable**

A continuación se transcribe lo que indica la norma respecto al modelo del valor razonable.

- a) “Una entidad medirá un activo biológico en el momento de reconocimiento inicial y en cada fecha sobre la que se informe, a su valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocerán en resultados.
- b) 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”. (2:211)

La norma establece las consideraciones que deberá tener en cuenta una entidad en la determinación del valor razonable:

- a) Se considerará en primer término si existe un mercado activo para el activo biológico o producto agrícola en la ubicación y condición actuales, el precio de cotización de ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Por ejemplo si la entidad tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente del mercado en el que espera operar.

Una medición del valor razonable es para un activo o pasivo concreto. Por ello, al medir el valor razonable de una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición. Estas características incluyen, por ejemplo, la condición y localización del activo y restricciones, si las hubiera sobre la venta o uso del activo.

Una medición al valor razonable supondrá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar, en el mercado principal del activo o pasivo, o en ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso para el activo o pasivo.

El valor razonable es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal.

Para la estimación razonable de los activos biológicos o productos agrícolas se deben considerar los siguientes aspectos:

1. Agrupación de activos biológicos o productos agrícolas según las características principales utilizadas en el mercado.
2. La existencia de un mercado activo.
3. Significa un mercado en que se dan todas las condiciones siguientes:
 - ✓ Los bienes o servicios intercambiados son homogéneos, se puede encontrar en cualquier momento compradores o vendedores.
 - ✓ Si existe un mercado activo, para un activo biológico o producto agrícola el precio de cotización del mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del mismo y si la entidad tiene diferentes accesos a mercados activos se utilizan el precio de cotización en el mercado más representativo, y si tiene acceso a dos entidades o mercados activos usará el precio existente en el mercado que se espera operar.

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 la edad o calidad. La

entidad seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

El valor razonable no es una medida específica de la entidad. Debe reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Con frecuencia, suele haber precios utilizables formados por el mercado, ya que los productos agrícolas suelen adoptar la forma de materias primas básicas cotizadas que se negocian de manera activa.

En el caso del café la Asociación Nacional del café publica diariamente en su página los precios de mercado a nivel mundial al inicio y al cierre del día, de la misma manera en el mercado nacional se manejan precios bases, ya que los pequeños y medianos caficultores venden el café maduro a fincas con beneficios las cuales lo procesan para posteriormente venderlo en el mercado internacional.

El mercado principal para el activo y el producto biológico será aquel en el cual la entidad normalmente lleva a cabo las transacciones de venta de los mismos.

b) En el caso de que no exista un mercado activo para el activo a medir ya sea porque a la fecha de la medición el mercado donde se comercializa este tipo de bienes no está activo o porque no hay mercado activo para estos bienes en su condición actual, la entidad utilizará otra información disponible como utilizar el precio de la última transacción realizada en el mercado suponiendo que no ha habido variaciones significativas entre la fecha de operación y el final del periodo sobre el que se informa o los precios de mercado de activos similares ajustados para reflejar las diferencias existentes y podrá tomar las referencias del sector tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la explotación, fanegas o hectáreas o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

- c) Una entidad también considerará si el valor presente de los flujos de efectivos netos que se espera genere el activo descontados por una tasa corriente de mercado da lugar a una medición viable del valor razonable.

La medición de los activos biológicos y productos agrícolas mediante el modelo del valor razonable tiene una gran ventaja en su aplicación en un medio donde se encuentra un mercado activo en el cual se pueda cotizar fácilmente el activo o producto agrícola que la empresa tiene.

Si bien es cierto la actividad agropecuaria se caracteriza por la existencia de mercados activos para la casi totalidad de los productos agropecuarios, no sucede lo mismo en relación con los activos biológicos, sobre todo en la actividad agrícola en donde en la mayoría de los casos no existen mercados activos para las plantaciones en desarrollo o para las de larga duración (plantaciones permanentes) que se encuentran en la etapa de producción de frutos.

De la misma forma se debe considerar que los activos biológicos, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo una plantación de café) pudiera no tener un mercado separado para dichos activos plantados en la tierra, mucho menos un mercado activo para activos combinados, (tierra y plantaciones), además no se consideraría adecuado toda vez que las transacciones que ocurren son muy pocas y, de acuerdo con las indagaciones con la administración de la empresa de café en los últimos 5 años no se han presentado compras de plantaciones de café adheridas a la tierra.

Como se menciona anteriormente en la sección 34 de la norma enumera las consideraciones que se tendrán en cuenta para medir el activo biológico al valor razonable, indica que “en algunas circunstancias, el valor razonable puede ser fácilmente determinable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado, aun cuando no haya disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. Una entidad considerará si el valor presente de los flujos de efectivo neto esperados procedentes del activo descontados a una

tasa corriente de mercado da lugar a una medición fiable del valor razonable”.
(2:212)

La norma indica que cuando no existan valores o precios determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual, el valor presente de los flujos de efectivo netos esperados procedentes del activo, descontados a una tasa corriente determinada por el mercado, puede igualmente dar lugar a una medida fiable del valor razonable, y por consiguiente podrá ser utilizado por la entidad. El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos de efectivo netos esperados es determinar el valor razonable del activo en su ubicación y condiciones actuales. La entidad estimará los flujos de efectivo netos esperados, y determinará la tasa de descuento adecuada a utilizar. Para coincidir con el objetivo de estimación del valor razonable, los flujos de efectivo deberán basarse en datos del mercado, en la mayor medida de lo posible. La entidad incluirá los flujos de efectivo netos que los participantes del mercado esperarían que el activo generase en su mercado más relevante. La entidad no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar los árboles en una plantación forestal, después de la tala de los mismos).

En nuestro país la posición geográfica en la que se encuentra se ve influenciada por varios factores, la corriente cálida de “el niño” y los excesos de lluvia que dan como resultado un clima muy variado. El clima es un factor en el cual el hombre no puede intervenir lo único que puede hacer es buscar medios para que los impactos no sean tan dañinos para los cultivos ya que por ende estos son susceptibles del ataque de plagas y enfermedades, siendo preciso tomar todas las medidas preventivas que estén al alcance del productor a fin de evitar su aparición, o propagación, además se debe vigilar permanentemente la plantación para adoptar a tiempos las medidas correctivas que permitan reducir y manejar

los problemas que puedan presentar. Esto puede afectar significativamente la medición al valor razonable ya que existiría una incertidumbre, al calcular los flujos proyectados.

❖ **Información a revelar**

Una entidad revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable.

- a) Una descripción de cada clase de activos biológicos.
 - b) Los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada categoría de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección y de cada categoría de activos biológicos.
 - c) Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente.
- ✓ La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta.
 - ✓ Los incrementos procedentes de compras.
 - ✓ Los decrementos procedentes de la cosecha o recolección
 - ✓ Los incrementos procedentes de combinaciones de negocios
 - ✓ Las diferencias netas de cambio que surgen de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa
 - ✓ Otros cambios

❖ **Medición modelo del costo**

Al aplicar el modelo del costo a un activo biológico es porque no se pudo determinar su valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

El párrafo 34.8 indica que “la entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida del valor acumulada”. (2:213)

Una entidad no puede elegir libremente el modelo del costo para medir sus activos biológicos. La entidad utilizará el modelo del costo para una clase de activos biológicos usados en actividades agrícolas, si el valor razonable de dicha clase de activos no se puede determinar fácilmente sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Las siguientes definiciones resultan básicas para entender de mejor manera el modelo del costo:

Costo: estará dado por el precio del activo biológico, más los desembolsos en los que se incurre hasta que el activo esté en condiciones de producir.

Incluye todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la empresa. Estos costos pueden incluir los costos de entrega y manipulación inicial. En el caso de una vaca lechera, por ejemplo, los costos directamente atribuibles podrían incluir los costos de entrega iniciales, además de los alimentos, las vacunas y otros medicamentos hasta la fecha en que la vaca pueda producir leche por primera vez.

Por ejemplo en los cultivos permanentes los costos se van acumulando desde la preparación de los semilleros, preparación de almácigos, plantaciones en proceso, hasta las plantaciones definitivas en producción.

Depreciación: es el desgaste físico que sufre un activo biológico por el uso normal o intensivo. Este desgaste está asociado con la utilización del activo en los propósitos para los cuales fue adquirido.

Una entidad debe depreciar un activo biológico a partir de la fecha en la que está disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentra en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de forma prevista por la gerencia. En el caso de una plantación de café, por ejemplo, la fecha en la que puede operar de forma prevista por la gerencia podría ser el momento en que la planta comienza a producir por primera vez.

Una entidad debe distribuir el importe depreciable de un activo biológico de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Por consiguiente, la gerencia deberá estimar la vida útil, el valor residual y el método de depreciación más adecuado para cada uno de sus activos biológicos medidos según el modelo del costo.

La empresa estimará la vida útil de un activo biológico como el periodo durante el cual se espera que el activo esté disponible para el uso por parte de la entidad, o como el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. Por ejemplo en el caso de la plantación de café se le considera una vida útil de 10 a 15 años.

Al igual que para otros tipos de activos, resulta muy difícil establecer criterios únicos y objetivos de la vida útil en este caso que un cultivo pueda tener, debido a las diferentes condiciones de manejo agronómico, especies, variedades, condiciones agroecológicas involucradas en el proceso productivo. Además, es necesario tomar en cuenta que durante la fase de establecimiento o fundación y mantenimiento hasta que inicie la producción económica, se requieren de una erogación de recursos para cubrir varios conceptos. De esta manera, la vida útil

probable de un cultivo permanente estaría representada solo por su etapa productiva.

Deterioro del valor: se utiliza para registrar la pérdida de valor monetario de un activo biológico. Se produce un deterioro cuando el importe en libros de un activo biológico es superior a su valor recuperable.

En cada fecha sobre la que se informa, una entidad debe aplicar la sección 27 de la NIIF para las PYMES para determinar si existen indicios de deterioro del valor de un activo biológico medido utilizando el modelo del costo, y en caso de haberlo, debe realizar una comprobación del deterioro del valor y reconocer y medir todas las pérdidas por deterioro.

❖ **Información a revelar**

“Una entidad revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:

- Una descripción de cada clase de activos biológicos
- Una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable
- El método de depreciación utilizado
- El importe en libros brutos y la depreciación acumulada (a las que se agregan las pérdidas por deterioro del valor acumuladas) al principio y al final del periodo”. (2:213)

La información a revelar consiste en detallar cada activo biológico que posee la empresa, se debe también explicar los motivos por los cuales a dicho activo no se le pudo asignar un valor razonable.

3.36 Sección 35, Transición a la NIIF para las PYMES

“Esta Sección se aplicará a una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las NIIF completas o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, o en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local. Una entidad solo puede adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES en una única ocasión. Si una entidad que utiliza la NIIF para las PYMES deja de usarla durante uno o más periodos sobre los que se informa y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de esta sección no serán aplicables a nueva adopción”. (2:215)

Los primeros estados financieros de una entidad conforme a esta NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reserva contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con la NIIF para las PYMES.

Una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES:

- ✓ reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES;
- ✓ no reconocer partidas como activos o pasivos si esta NIIF no permite dicho reconocimiento;
- ✓ reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta NIIF; y
- ✓ aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Las políticas contables que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a la NIIF para las PYMES pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta NIIF. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta NIIF, directamente en ganancias acumuladas.

CAPÍTULO IV

PROCESO DE CONTABILIZACIÓN DE ACUERDO A LA SECCIÓN 34 ACTIVIDADES ESPECIALES DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES EN UNA EMPRESA QUE SE DEDICA AL CULTIVO DE CAFÉ (CASO PRÁCTICO)

4.1 Generalidades de la empresa agrícola

La empresa agrícola se encuentra en la ciudad de Guatemala, fue constituida en el año 1998 como sociedad anónima, bajo la razón social “Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.”, actualmente se encuentra inscrita en el Registro Mercantil y en la Superintendencia de Administración tributaria. El período contable es del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

La actividad principal de la empresa es el cultivo de café, el cual se cosecha y posteriormente el café en cereza se procesa en el beneficio propiedad de la entidad obteniendo el café pergamino. Las instalaciones y demás activos fijos para el proceso de beneficiado se adquirieron en el año 2011, anteriormente se vendía el café en cereza. La plantación de café se renovó en el año 2006, en el año 2011 se inició de nuevo la producción del grano.

Por ser un cultivo permanente, el período de la primera cosecha del grano se produce a los 5 años después de la siembra, habiendo en este período gastos por cuidados culturales los cuales se van acumulando en una cuenta de activo corriente (plantaciones en proceso), hasta que se produce la primera cosecha, posteriormente el costo acumulado se traslada a una cuenta de activo no corriente que se empieza a depreciar, esta depreciación va formando parte del costo de explotación del período. La cosecha de café se produce una vez al año, el corte se realiza en dos o tres fases.

Derivado de que la administración considera adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES como marco financiero contable, para incorporarse a un mundo globalizado de negocios, con un mismo lenguaje contable, es indispensable determinar los efectos que conlleva la aplicación de la sección 34 de la norma, la cual trata lo concerniente a la actividad agrícola, específicamente el tratamiento contable que una entidad debe dar a sus activos biológicos y producto agrícola.

4.2 Proceso de contabilización según la sección 34 de NIIF para las PYMES

Para aplicar la sección 34 de la norma y determinar la política contable que adoptará la entidad para medir sus activos biológicos y producto agrícola, se deberá hacer una transición a la NIIF para las PYMES ya que la entidad prepara su información contable con base a otro marco contable diferente a la NIIF para las PYMES.

Según el párrafo 35.3 de la norma, una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES, aplicará la sección 35 en sus primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF.

Una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES, es una entidad que presenta su primer estado de situación financiera anual conforme a la NIIF para las PYMES, independientemente del marco contable utilizado anteriormente, sea este NIIF completas, otro conjunto de normas contable o si alguna vez se elaboraron estados financieros con propósito de información general en el pasado.

De acuerdo al párrafo 35.8 de la norma las políticas contables que la entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme la NIIF pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a la NIIF para las

PYMES. Por lo tanto los ajustes resultantes en la fecha de transición a la NIIF, se reconocerán directamente en las ganancias acumuladas.

4.3 Metodología para la conversión de los estados financieros a la NIIF para las PYMES.

A continuación se presentan los pasos a seguir en el proceso de conversión;

- a) Se presentan los estados financieros con base a los principios contables de la entidad, preparados por el contador de la empresa “Explotaciones Agrícolas Café Verde S.A.” (inciso 4.4)
- b) Se inicia el proceso de conversión el cual incluye:
 - ✓ El cálculo y el procedimiento para la formulación de cada ajuste por nombre de la cuenta afectada, después de efectuar los cálculos se hace referencia al número de ajuste. (inciso 4.5)
 - ✓ Después de realizado el cálculo se procede a realizar el ajuste de conversión a la NIIF para las PYMES. (inciso 4.6)
 - ✓ Posteriormente se presenta una hoja de trabajo en donde se realiza la conversión de los estados financieros, partiendo de los saldos de la base contable anterior de la entidad, se incluyen las columnas de ajustes y reclasificaciones en donde se trasladan los ajustes realizados, para obtener posteriormente los saldos según la NIIF para las PYMES. (inciso 4.7)
 - ✓ Se hace la presentación del estado de situación financiera de acuerdo a la NIIF para las PYMES. (4.8)

- c) Se presenta una guía para que el contador realice el proceso de transición a la NIIF para las PYMES.

- d) Se presenta un informe del trabajo realizado.

4.4 Estados financieros preparados de acuerdo a los principios contables de la entidad.

A continuación se presentan los estados financieros de la empresa "Explotaciones Agrícolas Café Verde S.A. preparados por el contador de la empresa.

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.
Estado de situación financiera
Al 31 de diciembre de 2014
Cifras expresadas en Quetzales

ACTIVO

Corriente

Efectivo y equivalentes de efectivo		298,630.23	
Cuentas por cobrar	269,513.11		
(-)Provisión cuentas incobrables	- 6,109.88	263,403.23	
IVA por cobrar inventarios		143,165.10	
Anticipo por compras de café		3,989,313.38	
Otros inventarios		145,730.10	
		113,644.35	4,953,886.38

No corriente

Inversión en acciones		188,784.38	
Propiedades, planta y equipo			
Terrenos		1,585,662.17	
Construcciones en proceso		718,842.39	
Edificios e Instalaciones	1,103,085.12		
(-) Depreciación acumulada	- 220,617.03	882,468.09	
Herramientas	52,244.24		
(-) Depreciación acumulada	- 52,244.24		-
Maquinaria y equipo	497,434.58		
(-) Depreciación acumulada	- 397,947.66	99,486.91	
Vehículos	232,639.32		
(-) Depreciación acumulada	- 186,111.51	46,527.81	
Mobiliario y equipo	70,996.28		
(-) Depreciación acumulada	- 56,796.96	14,199.32	
Equipo de computación	106,559.18		
(-) Depreciación acumulada	- 106,559.18		-
Plantaciones	788,105.33		
(-) Depreciación acumulada	- 264,887.60	523,217.73	4,059,188.79
TOTAL ACTIVO			<u>9,013,075.17</u>

PASIVO Y PATRIMONIO**PASIVO****Corriente**

Cuentas por pagar		557,190.14	
Proveedores		500,425.62	
Impuesto por pagar	206,571.83		
(-) Impuesto trimestral	- 22,961.91	183,609.92	1,241,225.68

No corriente

Préstamo Bancario		4,860,000.00	
Provisión para indemnizaciones		242,690.49	5,102,690.49

TOTAL PASIVO**PATRIMONIO**

Capital Autorizado, suscrito y pagado		1,500,000.00	
Reserva legal		58,457.94	
Ganancia del período		504,625.47	
Ganancias acumuladas		606,075.60	2,669,159.01

TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO9,013,075.17

El infrascrito Perito Contador registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, con el número de registro 10526, CERTIFICA: que el Estado de Situación Financiera arriba incluido, pertenece a la empresa “Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.” y que los mismos reflejan sus resultados de operación por el periodo que terminó el 31 de diciembre de 2014.

Rigoberto Rodríguez
Representante legal

Mario García
Contador General

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.
 Estado de Resultados
 Del 01 de enero al 31 de diciembre de 2014
 Cifras expresadas en Quetzales

Ventas			2,059,751.97
Costo de ventas			
Inventario inicial de producto terminado	1,799,955.05		
(+) Costo de Producción	809,941.95		
Disponibile	2,609,897.00		
(-)inventario final de producto terminado	- 2,249,943.81		- 359,953.19
Ganancia bruta en ventas			1,699,798.78
Gastos de operación			
Gastos de administración	- 379,913.57		
Costos de distribución	- 387,728.69		- 767,642.25
Ganancia en operación			932,156.53
Otros gastos			
Gastos financieros			- 194,400.00
Ganancia antes de impuesto y reserva legal			737,756.53
(-) Impuesto corriente			- 206,571.83
Ganancia antes de reserva legal			531,184.70
(-) Reserva legal			- 26,559.24
Ganancia neta del período			504,625.47

El infrascrito Perito Contador registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, con el número de registro 110526, CERTIFICA: que el Estado de Resultados arriba incluido, pertenece a la empresa “Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.” y que los mismos reflejan sus resultados de operación por el periodo que termino el 31 de diciembre de 2014.

Rigoberto Rodríguez
 Representante legal

Mario García
 Contador General

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.
Estado de flujos de efectivo
Por el año terminado el 31 de diciembre de 2014
Cifras expresadas en Quetzales

Actividades de operación		
Ganancia del período		531,184.70
Actividades que no requieren efectivo		
Depreciaciones	294,651.26	
Provisión cuentas incobrables	- 435.33	
Provisión para prestaciones laborales	14,826.98	
Provisión para indemnizaciones	79,837.56	388,880.46
Cambios de cuentas de activo y pasivo		
Disminución de cuentas por cobrar	19,203.09	
Aumento de IVA por cobrar	- 28,633.02	
Aumento de Inventarios	- 797,862.68	
Aumento de anticipo por compras de café	- 29,146.02	
Aumento de otros inventarios	- 22,728.87	
Incremento de proveedores	295,659.98	
Incremento de cuentas por pagar	347,646.06	
Variación en impuesto por pagar	82,952.59	-132,908.87
Flujo de efectivo de actividades de operación		787,156.29
Actividades de inversión		
Aumento de construcciones en proceso	- 249,304.76	
Aumento de plantaciones	- 69,325.20	
Flujo de efectivo de actividades de inversión		-318,629.96
Actividades de financiamiento		
Disminución en préstamo bancario	- 540,000.00	
Flujo de efectivo de actividades de financiamiento		-540,000.00
Disminución en el efectivo		- 71,473.67
Efectivo al inicio del año		370,103.90
Efectivo al final del año		298,630.23

El infrascrito Perito Contador registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, con el número de registro 110526, CERTIFICA: que el Estado de Flujos de Efectivo arriba incluido, pertenece a la empresa “Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.” y que los mismos reflejan sus resultados de operación por el periodo que termino el 31 de diciembre de 2014.

Rigoberto Rodríguez
Representante legal

Mario García
Contador General

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.
 Estado de ganancias acumuladas
 Por el año terminado el 31 de diciembre de 2014
 Cifras expresadas en Quetzales

Ganancias acumuladas al 1 de enero de 2013		369,493.50
Ganancia antes de reserva legal 2013	249,033.80	
Reserva legal	- 12,451.70	236,582.10
Ganancias acumuladas al 1 de enero de 2014		606,075.60
Ganancia antes de reserva legal 2014	531,184.70	
Reserva legal 2014	- 26,559.24	504,625.47
Ganancias acumuladas al 31 de diciembre de 2014		<u>1,110,701.07</u>

El infrascrito Perito Contador registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, con el número de registro 110526, CERTIFICA: que el Estado de Ganancias Acumuladas arriba incluido, pertenece a la empresa “Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.” y que los mismos reflejan sus resultados de operación por el periodo que termino el 31 de diciembre de 2014.

 Rigoberto Rodríguez
 Representante legal

 Mario García
 Contador General

4.4.1 Identificar las diferencias en políticas contables entre la NIIF para las PYMES con los principios contables anteriores adoptados por la entidad.

Se incluyen únicamente las cuentas que fueron afectadas en el proceso de conversión a la NIIF.

Políticas contables anteriores adoptadas por la entidad	Cambios requeridos para cumplimiento de la NIIF para las PYMES.	Referencia
I. Efectivo y equivalentes de efectivo		4.5.1
El efectivo es el elemento más líquido que posee la empresa, el dinero en efectivo y en bancos.	Sección 7: evaluar existencia de cuentas bancarias en moneda extranjera. Sección 30: re expresar las cifras de moneda extranjera al tipo de cambio de cierre, reportando pérdida o ganancia por la operación	Ajuste 1
II. Cuentas por cobrar		4.5.2
La empresa determina su estimación para cuentas incobrables aplicando el (3%) al total de cuentas por cobrar comerciales.	Sección 4: determinar la política contable para cuentas incobrables, realizar un análisis de cobrabilidad de cuentas por cobrar.	Ajuste 2
III. Inventarios		4.5.3
El inventario de materia prima se valúa al costo de explotación del periodo y al costo de adquisición.	Sección 34: el inventario de café en cereza se valorará al valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha.	Ajuste 3
IV. Otros inventarios		4.5.5
Los inventarios obsoletos se dan de baja cuando se tiene la autorización respectiva de la SAT.	Sección 27: determinar la existencia de deterioro en inventarios, mediante una inspección física.	Ajuste 4
V. Propiedades, planta y equipo		4.5.7
En la depreciación de propiedades planta y equipo	Sección 17: a cada fecha sobre la que se informa la empresa	

Políticas contables anteriores adoptadas por la entidad	Cambios requeridos para cumplimiento de la NIIF para las PYMES.	Referencia
se utilizan porcentajes fijos establecidos.	deberá efectuar una valuación de las propiedades, planta y equipo para determinar si se ha deteriorado su valor. Las propiedades, planta y equipo se depreciarán de acuerdo a su vida útil.	Ajuste 5 y 6
VI. Activos biológicos		4.5.8
La plantación de café la entidad las clasifica como propiedades, planta y equipo y se valúan al costo menos su depreciación acumulada.	Sección 34: la plantación de café se reconoce como activos biológicos. Se valuarán al costo, menos su depreciación acumulada. La entidad deberá efectuar una valuación para determinar si existe deterioro del valor.	Reclasificación 1 Ajuste 7 y 8

4.5 Cálculos y procedimiento para la preparación de ajustes en la conversión de los estados financieros

Para determinar los saldos ajustados del balance al 31 de diciembre de 2014, se presentan a continuación los detalles de cada rubro importante y relevante de los estados financieros y el análisis al aplicar la sección correspondiente de la NIIF para las PYMES.

4.5.1 Efectivo y equivalentes al efectivo

El efectivo es el elemento más líquido que posee la empresa, el dinero en efectivo. Este en la contabilidad de la empresa está compuesto por las siguientes categorías.

- ✓ Caja general

✓ Bancos

Aplicación de la NIIF para las PYMES

El párrafo 30.10 de la norma indica que una entidad reconocerá en los resultados del período las diferencias de cambio que surjan al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que utilizaron en su reconocimiento inicial durante el periodo anterior.

El rubro de efectivo y equivalentes, está integrado de la siguiente manera.

Caja general	Q.	44,794.55
Banco Mercantil (en US\$)	Q.	74,657.55
Banco del Agro	Q.	179,178.13
Total efectivo y equivalentes	Q.	<u>298,630.23</u>

La subcuenta en moneda extranjera se deberá ajustar al tipo de cambio a la fecha de cierre del ejercicio. Del 1 de enero de 2014 a la fecha del balance la cuenta en dólares no ha tenido ningún movimiento.

Fecha	Quetzales	Cambio	US\$
01 de enero 2014	Q. 1.00	US\$	7.84137
31 de diciembre 2014	Q. 1.00	US\$	7.59675

Cálculos

	(/)	(=)	(*)	(=)			
	Quetzales	Tasa 01/01/2014	Dolares	Tasa fecha balance	saldo en Q.	Diferencial cambiarario	Ref
Cuenta en US\$	74,657.55	7.84137	9,520.98	7.59675	72,328.53	2,329.02	Ajuste 1

4.5.2 Cuentas por Cobrar

Las cuentas por cobrar comerciales son registradas al precio de la transacción en su reconocimiento inicial, la negociación se realiza en Quetzales o en dólares. La entidad tiene la política de provisionar el 3% del total de cuentas comerciales.

El rubro de cuentas por cobrar está integrada por:

- ✓ Clientes
- ✓ Otras cuentas por cobrar

Aplicación de la NIIF para las PYMES

La sección 10 Políticas contables, estimaciones y errores de la NIIF para las PYMES, en el párrafo 10.17 indica que en la medida en que un cambio en una estimación contable de lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, la entidad lo reconocerá ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio, en el periodo e que tiene lugar el cambio.

Integración de cuentas por cobrar

Clientes	203,662.30
(-) Provisión cuentas incobrables	- 6,109.88 R
Clientes neto	<u>197,552.42</u>
Otras cuentas por cobrar	65,850.81
Total cuentas por cobrar	<u><u>263,403.23</u></u>

La entidad ha realizado un análisis de cobrabilidad, cliente por cliente, determinándose que existen cuentas de dudosa recuperación para el año 2014 que corresponde al 4.73% del total de cuentas por cobrar.

Cálculos de la provisión

	(*)	(=)	
Total clientes	%	Provisión	Ref.
203,662.29	4.73	9,635.62	
203,662.29	3	- 6,109.87	R
Diferencia por ajustar		3,525.75	Ajuste 2

4.5.3 Inventarios

En esta cuenta se reconocen los activos mantenidos para la venta en el curso normal de operaciones, en proceso de producción y en forma de materias primas para ser consumidos en el curso normal de operaciones.

Aplicación de la NIIF para las PYMES

El párrafo 13.4 establece que una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el valor neto de realización. En el caso del producto agrícola se mide al valor razonable menos los costos de venta según el párrafo 13.15 de la norma.

Integración de inventarios

Materia prima	312,518.50	R2
Producto en proceso	1,426,851.07	
Producto terminado	2,249,943.81	
Total inventarios	<u>3,989,313.38</u>	

A. Medición del inventario de materia prima (producto agrícola) al valor razonable

La sección 34 de la norma en el párrafo 34.5 indica que 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. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la sección 13 inventarios

El inventario final de materia prima está compuesto por 1450 quintales de café recolectados al 30 de diciembre del 2014 a un costo de Q. 215.53 cada uno, el precio de mercado de estos es de 232.53. Los gastos en los que se incurriría si se vendiera el producto serian de Q. 3,697.03.

Cálculos

Valor razonable del producto agrícola		337,168.50	
1450 quintales * 232,53			
(-)Menos gastos de venta	-	3,697.03	
subtotal		<u>333,471.47</u>	
(-) costo histórico de producto agrícola	-	312,518.50	R2
1450 quintales * 215,53			
Ajuste al inventario de materia prima		<u>20,952.97</u>	Ajuste 3

Observación: en el caso del producto terminado no requiere ajuste, ya que el costo es menor que el precio de venta menos los costos de terminación y venta.

4.5.4 Anticipo por compras de café

Según la sección 11 instrumentos financieros básicos, se deberán evaluar los riesgos de crédito a que está sujeta la finca.

4.5.5 Otros inventarios

Este rubro está compuesto por Inventario de fertilizante y plaguicidas, material de empaque y sacos, otros.

Aplicación de la NIIF para las PYMES

✓ Deterioro del valor de los inventarios

Los párrafos 27.2 a 27.4 requieren que una entidad evalúe al final del período sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente el recuperable.

En el inventario de fertilizantes y plaguicidas el cual asciende a un valor de Q. 51,139.95. Se detectó que existe un 10 por ciento de este inventario ya vencido, a la fecha se tramita la respectiva autorización ante la SAT, de acuerdo a lo establecido en el artículo 14 del reglamento de la ley de actualización tributaria.

Descripción	Valor	% vencido	total vencido	Ref.
Inventario de fertilizantes y plaguicidas	51,139.95	10	5,113.97	ajuste 4

4.5.6 Inversión en acciones

La inversión está registrada al costo, esta representa el 20 por ciento del patrimonio neto de la exportadora CAFCOMER S.A.

Aplicación de la NIIF para las PYMES

Una de las opciones que establece la norma para medir la inversión en asociadas según el párrafo 14.4 es el modelo del costo. Durante el periodo se estableció que la inversión no registró ninguna variación con relación al patrimonio de la asociada.

4.5.7 Propiedades, planta y equipo

Esta cuenta incluye los activos tangibles que se mantienen para su uso en la producción de café y con propósitos administrativos que se usan durante más de un periodo.

Los activos clasificados como propiedades, planta y equipo que posee la empresa se deprecian en base a porcentajes fijos de depreciación. Estos activos fueron adquiridos por la empresa en el año 2011, fecha en que se estableció el beneficiado de café. Los porcentajes fijos de depreciación según principios contables internos son los siguientes:

Concepto	% anual
Edificios e instalaciones	5
Maquinaria y equipo industrial	20
Mobiliario y equipo	20
Vehículos	20
Equipo de computación	33.33
Herramientas	25

Aplicación de la NIIF para las PYMES

El concepto de propiedades, planta y equipo, excluye los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, los derechos mineros y reservas minerales, los activos intangibles tampoco son partidas de propiedades, planta y equipo. Se contabilizan conforme la sección 18 activos intangibles distintos de la plusvalía.

En la sección 17, se requiere que una entidad contabilice propiedades, planta y equipo a su costo en el reconocimiento inicial y, posteriormente, al costo, menos cualquier depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. Como cualquier otro activo debe cumplir con los criterios de reconocimiento; por lo tanto, la entidad reconocerá el costo de una partida de propiedades, planta y

equipo como un activo si y solo si: a) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con la partida, y b) el costo de la partida puede medirse con fiabilidad.

La sección 17 en el párrafo 17.18 de la norma establece que una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática durante su vida útil.

La depreciación de un activo comienza cuando está listo para su uso, esto es cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia.

a) Los terrenos y construcciones son coherentes con la NIIF para las PYMES

b) Edificios e instalaciones

La administración dispuso que sea conveniente incrementar a 25 años la vida útil de las instalaciones y edificios debido al deterioro por el uso de los mismos. Los edificios e instalaciones se adquirieron en el año 2011.

Cálculos

Concepto	Políticas contables internas	NIIF para las PYMES	Diferencia	Ref.
Edificios e instalaciones	1,103,085.12	1,103,085.12		
Porcentaje de depreciación	5% anual			
Vida útil		25 años		
Depreciación anual	<u>55,154.26</u>	<u>44,123.40</u>	<u>11,030.85</u>	Ajuste 5

Cálculo de la Depreciación acumulada edificios e instalaciones	Depreciación Anual	Años de uso	Total Deprec. Acum.	Ref.
Políticas contable internas	55,154.26	3	165,462.77	
NIIF para las PYMES	44,123.40	3	<u>132,370.21</u>	
Diferencia			<u>33,092.55</u>	Ajuste 6

c) Maquinaria y equipo industrial

Según la NIIF para las PYMES, factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo desde la fecha sobre la que se informa anual más reciente.

Según estudio realizado por ingeniero industrial, la maquinaria tendrá una vida útil de 10 años. La maquinaria se adquirió hace cuatro años fecha en que se inició el beneficiado de café.

Cálculos

Concepto	Políticas contables internas	NIIF para las PYMES	Diferencia	Ref.
Maquinaria y equipo industrial	497,434.58	497,434.58		
Porcentaje de depreciación	20%			
Vida útil		10 años		
Depreciación anual	<u>99,486.92</u>	<u>49,743.46</u>	<u>49,743.46</u>	Ajuste 5

Depreciación acumulada maquinaria	Depreciación. Anual	Años de uso	Total Deprec. Acum.	Ref.
Políticas contable internas	99,486.92	3	298,460.76	
NIF para las PYMES	49,743.46	3	<u>149,230.38</u>	
Diferencia			<u>149,230.38</u>	Ajuste 6

d) Vehículos

Según el estudio técnico se determinó que los vehículos tendrán una vida útil de 8 años, los vehículos se adquirieron e el año 2011.

Cálculos

Concepto	Políticas contables internas	NIF para las PYMES	Diferencia	Ref.
Vehículos	232,639.32	232,639.32		
Porcentaje de depreciación	20%			
Vida útil		8 años		
Depreciación anual	<u>46,527.86</u>	<u>29,079.92</u>	<u>17,447.95</u>	Ajuste 5

Depreciación acumulada Vehículos	Depreciación Anual	Años de uso	Total Deprec. Acum.	Ref.
Políticas contable internas	46,527.86	3	139,583.58	
NIF para las PYMES	29,079.92	3	<u>87,239.75</u>	
Diferencia			<u>52,343.84</u>	Ajuste 6

e) Mobiliario y equipo

Previo estudio técnico realizado al mobiliario y equipo se le determinó una vida útil de 5 años, de la misma forma se adquirió hace cuatro años.

Cálculos

Concepto	Políticas contables internas	NIF para las PYMES	Diferencia	Ref
Mobiliario y equipo	70,996.28	70,996.28		
Porcentaje de depreciación	20%			
Vida útil		6 años		
Depreciación anual	<u>14,199.26</u>	<u>11,832.71</u>	<u>2,366.54</u>	Ajuste 5

Depreciación acumulada mobiliario y equipo	Depreciación Anual	Años de uso	Total Deprec. Acum.	Ref.
Políticas contable internas	14,199.26	3	42,597.77	
NIF para las PYMES	11,832.71	3	<u>35,498.14</u>	
Diferencia			<u><u>7,099.63</u></u>	Ajuste 6

f) Herramientas

El párrafo 17.5 de la NIF para las PYMES indica que las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente son propiedades, planta y equipo cuando la entidad espera utilizarlas durante más de un periodo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar solo pueden ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se considerarán también propiedades, planta y equipo.

A las herramientas se les asignó una vida útil de 4 años.

Cálculos

Concepto	Políticas contables internas	NIF para las PYMES	Diferencia
Herramientas	52,244.24	52,244.24	
Porcentaje de depreciación	25%		
Vida útil		4 años	
Depreciación anual	13,061.06	13,061.06	0.00

La depreciación es coherente con la NIF para las PYMES.

4.5.8 Activos biológicos

Los activos biológicos de la entidad están integrados por la plantación de café en producción y plantaciones en proceso. Según las políticas internas de la empresa se considera a la plantación como parte de propiedades planta y equipo y se aplica la tasa del 15% para depreciar las plantaciones en producción la cual tiene cuatro años de producir. Las plantaciones de café se integran de la forma siguiente:

➤ Plantaciones

Plantaciones depreciables	441,479.33	
Plantaciones en proceso	346,626.00	
Total plantaciones	788,105.33	Rec. 1

Plantaciones depreciables		441,479.33
Porcentaje de depreciación		15%
Depreciación anual	=	66,221.90
Depreciación acumulada 4 años		<u>264,887.60</u>

Aplicación de la NIIF para las PYMES

El párrafo 35.7 inciso c de la norma indica que se deberá reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio pero que son de tipo diferente de acuerdo con esta NIIF.

Según la política interna de la empresa la plantación de café se clasifica como propiedades, planta y equipo, y de acuerdo a la sección 34 de la norma se clasifican como activos biológicos, por tal razón se debe reclasificar la cuenta. (Reclasificación 1-2014, inciso 4.6)

La NIIF para las PYMES indica en el párrafo 34.4 que una entidad medirá un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial, y en cada fecha sobre la que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta.

En el país no existe un mercado donde se puedan cotizar los activos biológicos y las consideraciones que establece la norma en el párrafo 34.6 se considera que no son fiables o no reflejan la fiabilidad necesaria para la medición al valor razonable.

Por lo tanto los activos biológicos de la entidad se medirán utilizando el modelo del costo. En el párrafo 34.8 de la norma se establece que la entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo

o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

El ingeniero agrónomo de la entidad determinó que la vida útil de la plantación es de 10 años.

Cálculos

Concepto	Políticas contables internas	NIIF para las PYMES	Diferencia	Ref.
Plantaciones	441,479.33	441,479.33		
Porcentaje de depreciación	15%			
Vida útil		10 años		
Depreciación anual	<u>66,221.90</u>	<u>44,147.93</u>	<u>22,073.97</u>	Ajuste 7

Depreciación acumulada	Depreciación Anual	Años de uso	Total Deprec. Acum.	Ref.
Políticas contable internas	66,221.90	3	198,665.70	
NIIF para las PYMES	44,147.93	3	<u>132,443.80</u>	
Diferencia			<u>66,221.90</u>	Ajuste 8

4.5.9 Proveedores

La cuenta de proveedores está integrada por proveedores locales de la forma siguiente:

(+)	Finca la Lagunilla	300,255.4
(+)	Finca el Amate	<u>200,170.2</u>
(=)	Proveedores	<u><u>500,425.6</u></u>

Aplicación de NIIF para las PYMES

Si existiera alguna cuenta en moneda extranjera la norma establece que en el momento del reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera de acuerdo al párrafo 30.7 de la norma, la entidad la registrará aplicando el importe de la moneda funcional la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transición.

4.5.10 Cuentas por pagar

El rubro de cuentas por pagar está integrada de la siguiente manera:

Integración de las cuentas por pagar

Documentos por pagar	222,876.06
Provisión prestaciones laborales	74,134.92
Cuota patronal y laboral por pagar	11,975.64
Otras cuentas por pagar	<u>248,203.52</u>
Total cuentas por pagar	<u><u>557,190.14</u></u>

Es coherente con la NIIF para las PYMES. Según el párrafo 11.10 inciso b) de la norma, si se realiza alguna transacción en moneda extranjera cualquier cambio en la cuenta por pagar debido a un cambio en la tasa de cambio se reconoce en resultados.

4.5.11 Préstamo bancario

Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

El párrafo 4.5 de la norma indica que una entidad clasificara un pasivo como corriente cuando espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operaciones de la entidad, mantiene el pasivo principalmente con el propósito de negociar, el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa, o la entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.

Clasificación de pasivo corriente a no corriente

El préstamo se realizó a 13 años y se pactó amortizar el 10% anual a partir de enero de 2015.

Cálculos

Concepto	Total	Amortización anual	Saldo a amortizar 2015	Ref.
Préstamo bancario	4,860,000.00	10%	486,000.00	Reclasificación 2

La indemnización es coherente con la NIIF para las PYMES

4.6 Asiento de ajustes de conversión de estados financieros a NIIF para las PYMES

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.
Asiento de ajustes y reclasificaciones
Por el periodo terminado el 31 de diciembre de 2014
Cifras expresadas en Quetzales

Ajuste número 1-2014	Debe	Haber	Ref.
Efectos de la conversión a NIIF PYMES a Efectivo y equivalentes de efectivo	2,329.02		Ajuste 1 Inciso 4.5.1
Banco Mercantil		2,329.02	
Por la reexpresión del saldo al 31/12/2014	<u>2,329.02</u>	<u>2,329.02</u>	
Ajuste número 2-2014	Debe	Haber	Ref.
Efectos de la conversión a NIIF PYMES a provisión para cuentas incobrables por análisis de cobrabilidad efectuado	3,525.75		Ajuste 2 Inciso 4.5.2
		3,525.75	
	<u>3,525.75</u>	<u>3,525.75</u>	
Ajuste número 3-2014	Debe	Haber	Ref.
Inventarios			
Inventario final de materia prima a Efectos de la conversión a NIIF PYMES	20,952.97		Ajuste 3 Inciso 4.5.3
Por ganancia en medición al valor razonable		20,952.97	
	<u>20,952.97</u>	<u>20,952.97</u>	

Ajuste número 4-2014	Debe	Haber	Ref.
Efectos de la conversión a NIIF PYMES	5,113.97		
a Otros inventarios provisión otros inventarios		5,113.97	Ajuste 4 Inciso 4.5.5
Registro del inventario obsoleto	<u>5,113.97</u>	<u>5,113.97</u>	

Ajuste número 5-2014	Debe	Haber	
Depreciación acumulada edificios e instalaciones	11,030.85		Ajuste 5 Inciso 4.5.7 (b)
Depreciación acumulada maquinaria y equipo industrial	49,743.46		Ajuste 5 Inciso 4.5.7 (c)
Depreciación acumulada vehículos	17,447.95		Ajuste 5 Inciso 4.5.7 (d)
Depreciación acumulada mobiliario y equipo	2,366.54		Ajuste 5 Inciso 4.5.7 (e)
a Efectos de la conversión a NIIF PYMES		80,588.80	
Ajuste a la depreciación del periodo	<u>80,588.80</u>	<u>80,588.80</u>	

Ajuste número 6-2014	Debe	Haber	
Depreciación acumulada edificios e instalaciones	33,092.55		Ajuste 6 Inciso 4.5.7 (b)
Depreciación acumulada maquinaria y equipo industrial	149,230.38		Ajuste 6 Inciso 4.5.7 (c)
Depreciación acumulada vehículos	52,343.84		Ajuste 6 Inciso 4.5.7 (d)
Depreciación acumulada mobiliario y equipo	7,099.63		Ajuste 6 Inciso 4.5.7 (e)
a Efectos de la conversión a NIIF PYMES		241,766.40	
Ajuste a la depreciación acumulada	<u>241,766.40</u>	<u>241,766.40</u>	

Ajuste número 7-2014	Debe	Haber	
Depreciación acumulada plantaciones	22,073.97		Ajuste 7 Inciso 4.5.8
a Efectos de la conversión a NIIF PYMES		22,073.97	
Corrección de la depreciación del periodo	<u>22,073.97</u>	<u>22,073.97</u>	

Ajuste número 8-2014	Debe	Haber	Ref.
Depreciación acumulada Plantaciones a Efectos de la conversión a NIIF PYMES	66,221.901		Ajuste 8 Inciso 4.5.8
Corrección a la depreciación acumulada		66,221.901	
	<u>66,221.901</u>	<u>66,221.901</u>	

Reclasificación número 1-2014	Debe	Haber	
Activos biológicos			
Plantaciones de Café	788,105.33		Rec. 1 inciso 4.5.9
a Propiedades, planta y equipo Plantaciones de café		788,105.33	
Reclasificación de la plantación de café al activo biológico	<u>788,105.33</u>	<u>788,105.33</u>	

Reclasificación número 2-2014	Debe	Haber	
Pasivo no corriente			
Préstamo bancario a largo plazo	486,000.00		Rec.2 inciso 4.5.11
a Pasivo corriente Préstamo bancario a corto plazo		486,000.00	
Reclasificación del saldo a amortizar en el periodo 2015	<u>486,000.00</u>	<u>486,000.00</u>	

4.7 Cédula de conversión del estado de situación financiera a NIIF para las PYMES

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.						
Cédula de conversión del estado de situación financiera a NIIF para PYMES						
Por el período terminado el 31 de diciembre de 2014						
Cifras expresadas en Quetzales						
ACTIVO	Saldos según políticas internas	Ajustes				Saldo según la NIIF para las PYMES
		Débitos	Ref.	Créditos	Ref.	
Activo Corriente						
Efectivo y equivalentes de efectivo	298,630.23			2,329.02	No. 1-2014	296,301.21
Cuentas por cobrar	263,403.23			3,525.75	No. 2-2014	259,877.48
IVA por cobrar	143,165.10					143,165.10
Inventarios	3,989,313.38	20,952.97	No. 3-2014			4,010,266.35
Anticipo por compras de café	145,730.10					145,730.10
Otros inventarios	113,644.35			5,113.97	No. 4-2014	108,530.39
Activo no Corriente						
Inversión en acciones	188,784.38					188,784.38
Propiedades, planta y equipo						
Terrenos	1,585,662.17					1,585,662.17
Construcciones en proceso	718,842.39					718,842.39
Edificios e Instalaciones	1,103,085.12					1,103,085.12
(-) Depreciación acumulada	- 220,617.03	44,123.40	No. 5 y 6 2014			- 176,493.63
Herramientas	- 52,244.24					- 52,244.24
(-) Depreciación acumulada	- 52,244.24					- 52,244.24
Maquinaria y equipo	497,434.58					497,434.58
(-) Depreciación acumulada	- 397,947.66	198,973.84	No. 5 y 6 2014			- 198,973.82
Vehículos	232,639.32					232,639.32
(-) Depreciación acumulada	- 186,111.51	69,791.79	No. 5 y 6 2014			- 116,319.72
Mobiliario y equipo	70,996.28					70,996.28
(-) Depreciación acumulada	- 56,796.96	9,466.17				- 47,330.79
Equipo de computación	106,559.18					106,559.18
(-) Depreciación acumulada	- 106,559.18					- 106,559.18
Plantaciones	788,105.33			788,105.33	Rec. 1-2014	-
Activo biológico						
Plantaciones		788,105.33	Rec. 1-2014			788,105.33
(-) Depreciación acumulada	- 264,887.60	88,295.87	No. 7 y 8 2014			- 176,591.73
Total activo	9,013,075.17	1,219,709.37		799,074.06		9,433,710.47
PASIVO						
Corriente						
Cuentas por pagar	557,190.14					557,190.14
Proveedores	500,425.62					500,425.62
Préstamo bancario a corto plazo				486,000.00	Rec. 2-2014	486,000.00
Impuesto corriente	206,571.83					206,571.83
(-) Impuesto trimestral	- 22,961.91					- 22,961.91
No Corriente						
Préstamo bancario a largo plazo	4,860,000.00	486,000.00	Rec. 2-2014			4,374,000.00
Provisión para indemnizaciones	242,690.49					242,690.49
PATRIMONIO						
Capital Autorizado, suscrito y pagado	1,500,000.00					1,500,000.00
Reserva legal	58,457.94					58,457.94
Ganancia del período	504,625.47					504,625.47
Ganancias acumuladas	606,075.60					606,075.60
Efecto de la conversión a la NIIF PYMES		10,968.74	inciso 4.7.1	431,604.03	inciso 4.7.1	420,635.30
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	9,013,075.17	496,968.74		917,604.03		9,433,710.47

El párrafo 35.8 de la NIIF para las PYMES indica que los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de la transición a esta NIIF. Por tanto, tales ajustes en la fecha de transición se reconocerán directamente en las ganancias acumuladas (efecto de la conversión a NIIF para las PYMES).

4.7.1 Cálculo del efecto bruto de la conversión a NIIF para las PYMES

Descripción	Debe	Ref. ajuste	Haber	Ref. ajuste
Efectos de la conversión a NIIF PYMES	2,329.02	No. 1-2014		
Efectos de la conversión a NIIF PYMES	3,525.75	No. 2-2014		
Efectos de la conversión a NIIF PYMES			20,952.97	No. 3-2014
Efectos de la conversión a NIIF PYMES	5,113.97	No. 4-2014		
Efectos de la conversión a NIIF PYMES			80,588.80	No. 5-2014
Efectos de la conversión a NIIF PYMES			241,766.40	No. 6 -2014
Efectos de la conversión a NIIF PYMES			22,073.97	No. 7-2014
Efectos de la conversión a NIIF PYMES			66,221.90	No. 8-2014
Monto base del efecto de la conversión a NIIF PYMES	10,968.74		431,604.03	
Efecto bruto de la conversión a NIIF PYMES	420,635.30			
Sumas iguales	431,604.03		431,604.03	

4.8 Presentación del estado de situación financiera conforme a la NIIF para las PYMES

A continuación se presenta el estado de situación financiera por el periodo terminado al 31 de diciembre del año 2014, en el proceso de adopción por primera vez de la NIIF para las PYMES, como marco contable.

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.
Estado de situación financiera
Al 31 de diciembre de 2014
Cifras expresadas en Quetzales

ACTIVO		
Activo Corriente		4,963,870.61
Efectivo y equivalentes de efectivo	296,301.21	
Cuentas por cobrar neto	259,877.48	
IVA por cobrar	143,165.10	
Inventarios	4,010,266.35	
Anticipo por compras de café	145,730.10	
Otros inventarios	108,530.39	
Activo no Corriente		4,469,839.86
Inversión en acciones	188,784.38	
Propiedades, planta y equipo neto	3,669,541.89	
Activos biológicos	611,513.60	
Total activo		<u>9,433,710.47</u>
PASIVO		
Corriente		1,727,225.68
Cuentas por pagar	557,190.14	
Proveedores	500,425.62	
Préstamo bancario a corto plazo	486,000.00	
Impuesto por pagar	183,609.92	
No Corriente		
Préstamo bancario a largo plazo	4,374,000.00	4,616,690.49
Provisión para indemnizaciones	242,690.49	
PATRIMONIO		3,089,794.30
Capital Autorizado, suscrito y pagado	1,500,000.00	
Reserva legal	58,457.94	
Ganancia del período	504,625.47	
Ganancias acumuladas	606,075.60	
Efecto de la conversión a la NIIF PYMES	420,635.30	
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		<u>9,433,710.47</u>

4.9 Cédula de comparación del estado de situación financiera conforme las políticas contables internas anteriores y la NIIF para las PYMES

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A. Cédula de comparación de saldos según políticas de la empresa y según NIIF para las PYMES Estado de situación financiera Por el período terminado el 31 de diciembre de 2014 Cifras expresadas en Quetzales				
	a	b	b-a	
concepto	Saldos según principios contables internos	saldos según NIIF para las PYMES	Diferencia	Ref.
ACTIVO				
Activo Corriente				
Efectivo y equivalentes de efectivo	298,630.23	296,301.21	- 2,329.02	inciso 4.5.1 ajuste 1
Cuentas por cobrar	263,403.23	259,877.48	- 3,525.75	inciso 4.5.2 ajuste 2
IVA por cobrar	143,165.10	143,165.10	-	
Inventarios	3,989,313.38	4,010,266.35	20,952.97	inciso 4.5.3 ajuste 3
Anticipo por compras de café	145,730.10	145,730.10	-	
Otros inventarios	113,644.35	108,530.39	- 5,113.97	inciso 4.5.5 ajuste 4
Activo no Corriente				
Inversión en acciones	188,784.38	188,784.38	-	
Propiedades, planta y equipo neto	3,347,186.69	3,669,541.89	322,355.20	inciso 4.5.7 ajustes 5 y 6
Activo biológico	523,217.73	611,513.60	88,295.87	inciso 4.5.8 ajuste 7 y 8
Total activo	9,013,075.17	9,433,710.47	420,635.30	
PASIVO				
Corriente				
Cuentas por pagar	557,190.14	557,190.14	-	
Proveedores	500,425.62	500,425.62	-	
Préstamo bancario a corto plazo		486,000.00	486,000.00	inciso 4.5.11 reclasificación 2
Impuesto por pagar	183,609.92	183,609.92	-	
No Corriente				
Préstamo bancario a largo plazo	4,860,000.00	4,374,000.00	- 486,000.00	inciso 4.5.11 reclasificación 2
Provisión para indemnizaciones	242,690.49	242,690.49	-	
PATRIMONIO				
Capital Autorizado, suscrito y pagado	1,500,000.00	1,500,000.00	-	
Reserva legal	58,457.94	58,457.94	-	
Ganancia del período	504,625.47	504,625.47	-	
Ganancias acumuladas	606,075.60	606,075.60	-	
Efecto de la conversión a la NIIF PYMES		420,635.30	420,635.30	inciso 4.7.1
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	9,013,075.17	9,433,710.47	420,635.30	

4.10 Guía para el contador de la empresa Explotaciones Agrícolas Café Verde S.A. en la transición de los Estados financieros del periodo 2014 a la NIIF para las PYMES.

Al inicio del caso práctico se indicó que para realizar el proceso de contabilización de acuerdo a la sección 34, actividades especiales de la NIIF para las PYMES, es necesario realizar una transición del estado de situación financiera desde la política contable interna de la entidad hacia la NIIF para las PYMES. La presente guía pretende orientar y apoyar al contador de la entidad “Explotaciones Agrícolas Café Verde S.A.” en el proceso de elaboración del estado de situación financiera de apertura exigido por la sección 35 de la NIIF para las PYMES.

Dado este propósito, la guía está elaborada de una forma sencilla y práctica. El caso práctico tiene como punto de partida el estado de situación financiera de la entidad Explotaciones Agrícolas Café Verde S.A. por el periodo terminado el 31 de diciembre de 2014 preparado bajo los principios contables internos de la entidad (inciso 4.4), y tiene como punto de llegada el estado de situación financiera de apertura bajo la NIIF para las PYMES (inciso 4.8).

4.10.1 Políticas contables bajo la NIIF para las PYMES

De acuerdo con la NIIF para las PYMES, son políticas contables los principios, bases convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

Previo a la elaboración del estado de situación financiera de apertura, la entidad debe definir las políticas contables que utilizará de acuerdo con la NIIF para las PYMES para su preparación. Es decir, con base en los principios que señala la norma, se deben establecer las políticas contables específicas que va a usar la entidad para cada uno de sus hechos económicos. Se debe definir la moneda funcional, las vidas útiles de activos, los métodos de depreciación, el método de

determinación del deterioro del valor de los activos, la forma de determinación de los valores razonables, entre otros, todos basados en los principios generales establecidos en cada una de las secciones de la NIIF para las PYMES.

Estas políticas contables son el punto de partida para la aplicación de la NIIF para las PYMES y la preparación del estado de situación financiera de apertura.

4.10.2 Elaboración del estado de situación financiera bajo la NIIF para las PYMES.

Para la elaboración del estado de situación financiera de apertura, se requiere una adecuada planificación y la recopilación de información pertinente. El contador que prepara el estado de situación financiera de apertura debe tener un conocimiento completo de la entidad y determinar previamente cuáles secciones de la NIIF para las PYMES le serán aplicables. Todos los análisis y decisiones adoptados por la entidad deben quedar adecuadamente documentados.

Las actividades, en su orden para elaborar el estado de situación financiera de apertura bajo la NIIF para las PYMES, son los siguientes:

- Obtener el estado de situación financiera bajo principios contables internos adoptados por la entidad por el período terminado el 31 de diciembre de 2014. (inciso 4.4)
- Conocer y disponer de la NIIF para las PYMES.
- Identificar las políticas contables aplicadas bajo los principios contables internos de la empresa.

- Identificar las partidas y operaciones en las cuales hay diferencias en políticas contables. (inciso 4.4.1)
- Definir y diseñar las políticas contables que se usarán bajo la NIIF para las PYMES. (la administración de la entidad deberá elegir la política contable de acuerdo a cada una de las secciones de la NIIF para las PYMES que le sean de aplicación)
- Realizar el análisis de la información financiera. (En el inciso 4.5 se presentan los detalles de cada rubro importante y relevante de los estados financieros y el análisis al aplicar la sección correspondiente de la NIIF para las PYMES).
- Preparar hoja de trabajo para acumular ajustes. (Inciso 4.6)
- Eliminar las partidas que no cumplen los requisitos de ser activos o pasivos bajo la NIIF para las PYMES.
- Efectuar las reclasificaciones de partidas para ubicarlas según corresponda bajo la NIIF para las PYMES. En el caso de los activos biológicos la entidad los clasifica como parte de propiedades planta y equipo, en este caso se deberán reclasificar como activos biológicos. (ver inciso 4.5.8)
- Preparar cada ajuste en partida doble afectando ganancias acumuladas (efecto de conversión a NIIF para las PYMES). (inciso 4.6)
- Trasladar cada ajuste a la hoja de trabajo del estado de situación financiera de apertura. (Inciso 4.7)

- Elaborar el estado de situación financiera de transición a la NIIF para las PYMES. (Inciso 4.8)

En especial, se debe considerar lo siguiente:

Una entidad solo puede adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES en una única ocasión. Si una entidad que utiliza la NIIF para las PYMES deja de usarla durante uno o más períodos sobre los que se informa y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de la sección 35 no serán aplicables a nueva adopción.

4.11 Informe (conversión de los EF a NIIF para las PYMES)

Derivado de que la entidad considera adoptar la NIIF para las PYMES como marco financiero contable, se debe de realizar la transición de los estados financieros de la entidad a la NIIF para las PYMES y establecer los efectos que conlleva la aplicación de la sección 34 actividades especiales de esta NIIF, la cual incluye la actividad agrícola.

Se ha realizado el proceso de transición del estado de situación financiera de la empresa “Explotaciones Agrícolas Café verde S.A.” por el periodo terminado el 31 de diciembre de 2014, el cual constituye el estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES. El proceso de transición fue realizado conforme a los procedimientos indicados en la sección 35, transición a la NIIF para las PYMES.

Una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES debe preparar un estado de situación financiera de apertura conforme la NIIF para las PYMES, este es el punto de partida para la contabilización subsiguiente de las operaciones de la empresa con base a la NIIF para las PYMES.

Los estados financieros preparados de acuerdo con esta NIIF son los primeros estados financieros de una entidad si, la entidad:

- ✓ No presento estados financieros en periodos anteriores.
- ✓ Presento sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de esta NIIF; o
- ✓ Presento sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con NIIF completas.

A continuación se presenta de manera formal el trabajo realizado.

Guatemala, 21 de abril de 2015

Señor
Rigoberto Rodríguez
Gerente Financiero
Explotaciones Agrícolas Café Verde S.A.
Presente

Estimado Señor Rodríguez

Hemos concluido el proceso de transición a la NIIF para las PYMES de los estados financieros de Explotaciones Agrícolas Café Verde S.A. los cuales comprenden los estados financieros al 31 de diciembre de 2014.

El proceso de Transición fue realizado conforme a los procedimientos indicados en la sección 35 Transición a la NIIF para las PYMES.

Para la transición a la NIIF para las PYMES revisamos las políticas contables aplicadas de acuerdo a la base contable anterior y se determinaron las diferencias con los requerimientos de la NIIF para las PYMES, las diferencias resultantes implicaron ajustes a los estados financieros los cuales deberán de ser autorizados por la administración de la empresa para ser implementados de forma definitiva. La compañía debe utilizar las mismas políticas contables que se utilizaron en la fecha de transición para los periodos subsecuentes

El presente informe incluye los estados financieros al 31 de diciembre de 2014 conforme la NIIF para las PYMES.

Agradecemos la colaboración y cortesía de la administración durante el transcurso de este trabajo

Atentamente,

Joaquín Churumia

CPA

El principio fundamental de la Sección 35 de la NIIF para las PYMES establece que la adopción de la NIIF para las PYMES debe ser realizada en forma integral a los primeros estados financieros que una entidad va a presentar conforme a este estándar, salvo por las excepciones y exenciones aplicables.

Para este propósito la empresa “Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.” en su Estado de Situación Financiera de Apertura debe:

- Reconocer todos los activos y pasivos que cumplen las condiciones exigidas por la NIIF para las PYMES, pero que no habían sido reconocidos previamente bajo principios contables internos, tales como provisión para inventarios obsoletos, entre otros.
- Eliminar activos y pasivos previamente reconocidos bajo principios contables internos, si estos no califican como tales bajo la NIIF para las PYMES.
- Reclasificar activos, pasivos y partidas de patrimonio siguiendo las categorías establecidas en la NIIF para las PYMES en el caso de la plantación de café que se había reconocido como propiedades, planta y equipo deben ser reclasificados como activos biológicos.
- Medir los activos y pasivos reconocidos de acuerdo con lo establecido en cada una de las Secciones de la NIIF para las PYMES.

Para realizar el trabajo de transición a la NIIF para las PYMES se obtuvieron inicialmente los estados financieros preparados por el contador de la empresa, por el periodo terminado al 31 de diciembre de 2014, con base a principios contables internos de la empresa. (Inciso 4.4)

Posteriormente se definieron las partidas donde existen diferencias en políticas contables entre las políticas internas adoptadas por la entidad y los cambios requeridos para cumplir con la NIIF para las PYMES. (4.4.1)

4.11.1 Proceso de conversión

En adelante se hace énfasis a los cambios requeridos para cumplimiento de la NIIF para las PYMES. En este caso se incluyeron únicamente las cuentas que son afectadas en el proceso de conversión, por lo que no están todas las cuentas que integran los estados financieros.

Efectivo y equivalentes de efectivo

La cuenta está compuesta por caja general y bancos.

Si la empresa posee inversiones con fechas de vencimiento menor a los 3 meses posteriores del cierre del ejercicio, se considera un equivalente de efectivo.

Al final del período que se informa se convertirán las partidas monetarias en moneda extranjera a la tasa de cierre publicada por el Banco de Guatemala. (inciso 4.6 ajuste 1-2014)

Cuentas por cobrar

El efecto de la conversión a la NIIF para las PYMES se dio principalmente porque según la base contable anterior de la empresa se reconoce una estimación para cuentas incobrables del (3%) del total de cuentas por cobrar comerciales, sin embargo, según la NIIF para las PYMES se debe efectuar un análisis de cobrabilidad en todos los rubros que integran la cuenta por cobrar comerciales, para determinar si existe alguna evidencia objetiva de que no se vayan a recuperar. (inciso 4.6 ajuste 2-2014)

Inventarios

De acuerdo a la base contable anterior el inventario de materia prima se mide al costo de explotación del periodo, según la NIIF para las PYMES el inventario de materia prima se debe medir al valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha. (inciso 4.6 ajuste 3-2014)

Otros inventarios

De acuerdo con la base contable anterior la empresa no tiene la política para determina el deterioro del valor de los inventarios, de acuerdo a la NIIF para las PYMES la empresa debe determinar si existen indicios de deterioro de sus inventarios, en este sentido la entidad dispone de evidencia del deterioro físico de algunos productos de sus inventarios. (inciso 4.6 ajuste 4-2014)

Propiedades, Planta y equipo

La depreciación conforme la base contable anterior se calcula bajo el método de línea recta aplicando porcentaje fijos de depreciación para cada tipo de activo, sin embargo a la fecha de transición se determinaron las vidas útiles estimadas de los activos según lo establece la NIIF para las PYMES. (inciso 4.6 ajustes 4 y 5 - 2014)

Activos biológicos

De acuerdo a la base contable anterior la plantación de café se reconoce como propiedades, planta y equipo, de acuerdo a la NIIF para las PYMES se reclasificaron como activos biológicos. Estos activos se miden al costo y se considera que es impracticable medirlos a su valor razonable ya que en el país no existe un mercado activo para esta clase de activos biológicos, además las consideraciones que establece la sección 34 para determinar el valor razonable

se consideran que no son fiables. (inciso 4.6 reclasificación 1-2014 y ajustes 7 y 8 -2014)

Préstamo bancario

Corresponde a préstamos a corto y largo plazo, a diferentes entidades bancarias en moneda nacional

Se registró la parte corriente y no corriente correspondiente. (inciso 4.6 reclasificación 2-2014)

Dado que los ajustes que surgen de reconocer, no reconocer y medir los activos, pasivos y partidas del patrimonio en el estado de situación financiera se derivan de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición hacia la NIIF para las PYMES, la entidad debe reconocer tales ajustes directamente en las Ganancias Acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).

Realizados los ajustes correspondientes se trasladaron a la hoja de trabajo (inciso 4.7), posteriormente se ha procedido a elaborar los estados financieros conforme la NIIF para las PYMES.

4.11.2 Presentación de estados financieros conforme la NIIF para las PYMES

Los estados financieros han sido preparados por el periodo terminado al 31 de diciembre del año 2014, en el proceso de transición a la NIIF para las PYMES, como marco contable.

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.
Estado de situación financiera
Al 31 de diciembre de 2014
Cifras expresadas en Quetzales

ACTIVO		
Activo Corriente		4,963,870.61
Efectivo y equivalentes de efectivo	296,301.21	
Cuentas por cobrar neto	259,877.48	
IVA por cobrar	143,165.10	
Inventarios	4,010,266.35	
Anticipo por compras de café	145,730.10	
Otros inventarios	108,530.39	
Activo no Corriente		4,469,839.86
Inversión en acciones	188,784.38	
Propiedades, planta y equipo neto	3,669,541.89	
Activos biológicos	611,513.60	
Total activo		<u>9,433,710.47</u>
PASIVO		
Corriente		1,727,225.68
Cuentas por pagar	557,190.14	
Proveedores	500,425.62	
Préstamo bancario a corto plazo	486,000.00	
Impuesto por pagar	183,609.92	
No Corriente		
Préstamo bancario a largo plazo	4,374,000.00	4,616,690.49
Provisión para indemnizaciones	242,690.49	
PATRIMONIO		3,089,794.30
Capital Autorizado, suscrito y pagado	1,500,000.00	
Reserva legal	58,457.94	
Ganancia del período	504,625.47	
Ganancias acumuladas	606,075.60	
Efecto de la conversión a la NIIF PYMES	420,635.30	
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO		<u>9,433,710.47</u>

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.
Estado de Resultados
Periodo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014
Cifras expresadas en Quetzales

Ventas	2,059,751.97
Costo de ventas	359,953.19
Ganancia bruta en ventas	<hr/> 1,699,798.78
(-)Gastos de administración	379,913.57
(-)Costos de distribución	387,728.69
Ganancia en operación	<hr/> 932,156.53
(-)Gastos financieros	194,400.00
Ganancia antes del Impuesto y reserva	<hr/> 737,756.53
(-) Impuesto a las ganancias	206,571.83
(-) Reserva legal	26,559.24
Ganancia neta del período	<hr/> <hr/> 504,625.47

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.
Estado de flujos de efectivo
Por el año terminado el 31 de diciembre de 2014
Cifras expresadas en Quetzales

Actividades de operación

Ganancia del período		531,184.70
Actividades que no requieren efectivo		
Depreciaciones	294,651.26	
Provisión cuentas incobrables	- 435.33	
Provisión para prestaciones laborales	14,826.98	
Provisión para indemnizaciones	79,837.56	
Efecto de conversión a NIIF PYMES	<u>420,635.30</u>	809,515.76
Cambios de cuentas de activo y pasivo		
Disminución de cuentas por cobrar	22,728.85	
Aumento de IVA por cobrar	- 28,633.02	
Aumento de Inventarios	- 818,815.65	
Aumento de anticipo por compras de café	- 29,146.02	
Aumento de otros inventarios	- 17,614.90	
Incremento de proveedores	295,659.98	
Incremento de cuentas por pagar	347,646.06	
Variación en impuesto por pagar	<u>82,952.59</u>	- 145,222.12
Flujo de efectivo de actividades de operación		1,195,478.34

Actividades de inversión

Aumento de propiedades, planta y equipo	- 322,355.20	
Aumento de construcciones en proceso	- 249,304.76	
Aumento de plantaciones	<u>- 157,621.07</u>	
Flujo de efectivo de actividades de inversión		- 729,281.03

Actividades de financiamiento

Disminución en préstamo bancario	<u>- 540,000.00</u>	
Flujo de efectivo de actividades de financiamiento		- 540,000.00
Disminución en el efectivo		- 73,802.68
Efectivo al inicio del año		<u>370,103.90</u>
Efectivo al final del año		<u><u>296,301.21</u></u>

Explotaciones Agrícolas, Café Verde S.A.
Estado de cambios en el patrimonio
Por el año terminado el 31 de diciembre de 2014
Cifras expresadas en Quetzales

Concepto	Capital	Guanacias acumuladas	Reserva legal	Efecto transición NIIF PYMES	Total
Saldo al 31 de diciembre de 2013	1,500,000.00	606,075.60	31,898.70		2,137,974.30
Ganancia del período		531,184.70			531,184.70
Traslado a reserva legal		-	26,559.24		
Efecto de la transición NIIF PYMES				420,635.30	420,635.30
Saldo al 31 de diciembre de 2014	1,500,000.00	1,110,701.07	58,457.94	420,635.30	3,089,794.30

La empresa agrícola Café Verde S.A. dedicada a la producción y venta de café adopta un marco contable que difiere de la NIIF para las PYMES, sin embargo la ventaja primordial al adoptar la NIIF para las PYMES como marco contable, es que da al gobierno de la entidad una visión de interés favorable, debido a que los estados financieros presentan la realidad financiera de la empresa.

Una desventaja que surge en la implementación de la norma es el incremento en los costos administrativos por la necesidad de capacitación del personal que labora en el área contable y administrativa de la empresa.

CONCLUSIONES

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

Existen dificultades en la aplicación de la NIIF para las pymes porque no todo el personal que labora en la contabilidad de la entidad tiene el conocimiento de esta normativa, ya que la entidad prepara y presenta sus estados financieros con base a principios contables internos que difieren de la NIIF para las PYMES.

2. Al adoptar la NIIF para las PYMES uno de los personajes más importantes dentro de este proceso es el contador de la empresa pues es el encargado de llevar a cabo los hechos y transacciones económicas contables dentro de la empresa. Esta norma internacional exige por tanto a los profesionales de la contaduría, conocer, estudiar y determinar su contenido, impacto y relación con la legislación contable del país.
3. Los cambios en el valor razonable menos costos de venta, va a afectar de forma significativa a la variabilidad del resultado de las empresa ya que originan ganancias y pérdidas que ha de registrarse ejercicio a ejercicio. En el caso de los activos biológicos que no se pueden medir a su valor razonable, no causa efecto alguno en el estado de resultados.
4. La NIIF para las PYMES indica que la entidad agrícola deberá definir su política contable para cada clase de activos biológicos. En la empresa explotaciones agrícolas no existe diferencia en la valoración de los activos biológicos (plantaciones de café) ya que los activos se miden al costo y de

acuerdo al estudio realizado se considera impracticable medirlos al valor razonable.

RECOMENDACIONES

1. Que los profesionales del área contable de la empresa agrícola, se capaciten en el tema de Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades para que puedan ser competitivos y eficientes, en beneficio de la empresa y del país en general.
2. Que se implemente un plan de capacitación, para actualizar al personal que labora en el área contable de la entidad, considerando adoptar la NIIF para las PYMES, para incorporarse a un mundo globalizado de negocios, con un mismo lenguaje contable, debido a que esta norma estandariza la aplicación de principios de contabilidad en todos los países que la adopten, esto facilita la lectura y análisis de estados financieros que se produzcan, porque se emiten bajo los mismos lineamientos.
3. Los productos agrícolas deben ser reconocidos al valor razonable y no a través del costo, tal como lo requiere la sección 34 de NIIF para las PYMES, de lo contrario se dejaría de reflejar ganancias o pérdidas tras la cosecha o recolección del producto.
4. Que los activos biológicos (plantaciones de café) de la empresa agrícola, se midan al costo, ya que se considera impracticable medirlas al valor razonable, debido a que no existe un mercado activo en el país para medir estos activos a su valor razonable, también se deben considerar los riesgos climáticos de toda índole que afectan al país: heladas, sequías, granizo, inundaciones o plagas importantes, por ejemplo el ataque de la roya del café.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985. 78 páginas
2. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), edición 2009. 245 páginas.
3. Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio y sus reformas, Decreto Número 2-70, 1970, y sus reformas. Ediciones Alenro. 195 páginas.
4. Congreso de la República de Guatemala, Código de Trabajo y sus reformas, Decreto Número 1441 del Congreso de la República. 228 páginas.
5. Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 y Acuerdo Gubernativo 213-2013. Ediciones Alenro. 192 páginas.
6. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92. 1992, y sus reformas. 52 páginas.
7. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92, 1992, y sus reformas. 24 páginas.
8. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto Número 15-98, y sus reformas.

9. Congresos de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos terrestres, marítimos y aéreos, Decreto Número 70-94, y sus reformas. 19 páginas.
10. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008. 7 páginas.
11. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Café y sus reformas, Decreto Número 19-69, y sus reformas. 13 páginas.
12. Congreso de la República de Guatemala, Fideicomiso Apoyo Financiero para los Productores del Sector Cafetalero Guatemalteco, Decreto Número 12-2013. Diario de Centro América, 30 de octubre de 2013 número 21. Tomo CCXCVIII. 2 páginas.
13. Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91. 79 páginas.
14. Francisco J. Villalobos, Luciano Mateos, Francisco Orgaz, Elías Ferrer. Fitotecnia Bases y Tecnologías de la Producción Agrícola. Segunda edición, ediciones Mundi Prensa, México, 2009. 496 páginas.
15. Instituto del Café de Costa Rica (ICAFE), Guía Técnica Para el Cultivo de Café. Primera edición, Heredia Costa Rica, 2011. 72 páginas.
16. Mauricio Reina, Gabriel Silva, Luis Fernando Samper, María del Pilar Fernández. Juan Valdez, la estrategia detrás de la marca, Ediciones B Colombia S.A., 2007. 266 páginas.

17. Ministerio de Agricultura Ganadería y Alimentación, Estado de Emergencia Fitosanitaria, Acuerdo Ministerial Número 11-2013. Diario de Centro América, 11 de febrero de 2013.
18. Ramírez Cardona, Carlos. Fundamentos de administración, 3a. edición Bogotá Ecoe Ediciones, 2009. 270 paginas.
19. Requena Belteton Hugo Vidal, Contabilidad Agropecuaria, tomo I y II edición 2010. 146 paginas.
20. Sebastián Auguste y Osmel Manzano, ¿Tiempos de cosecha? Desafíos y oportunidades del sector agrícola en Centroamérica y la República Dominicana, Banco Interamericano de Desarrollo, 2012. 413 paginas.

Webgrafía

21. http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/cat_view/14-legislacion/113--legislacion-tributaria.html?start=20. Consultado el 15 de diciembre de 2015, hora 5:30
22. <http://old.congreso.gob.gt/Legislacion/Decretos1.asp>. Consultado el 15 de diciembre de 2015, hora 6.00
23. <http://www.tiposde.org/empresas-y-negocios/4-tipos-deempresas#ixzz3BntLLSJc> visita 31 de septiembre de 2014 Hora 4:15.
24. <http://www.significados.info/agricola/> visita 31 septiembre de 2014 Hora 5:00.
25. http://www.anacafe.org/glifos/index.php?title=Caficultura_AdministracionEmpresas consultado el 1 octubre de 2014 5:50

26. http://www.anacafe.org/glifos/index.php?title=Caficultura_VariedadesCafeto
o consultado el 7 de noviembre de 2014 6:45 am
27. http://www.anacafe.org/glifos/images/2/24/2011_28_El_Cafetal.pdf
consultado el 21/12/2014. 6:15 am.
28. http://www.anacafe.org/glifos/index.php?title=Introduccion_del_cafe_Guatemala
consultado el 7/11/2014 6:28 am.
29. <http://www.promonegocios.net/empresa/concepto-empresa.html>
consultado el 20 de octubre de 2014 6:55 pm.
30. www.mintrabajo.gob.gt/images/organizacion/leyesconveniosyacuerdos/Leyes_Ordinarias/Codigodetrabajodeguatemala2011.pdf consultado el 15 de diciembre de 2015 6:10 am.