

NIC 41 AGRICULTURA: APLICACIÓN EN LAS EMPRESAS ORENSES PRODUCTORAS DE BANANO

Área de investigación: Contabilidad, costos, auditoría, contribuciones y tributación

Margot Isabel Lalangui Balcázar

Ciencias Empresariales, Contabilidad y Auditoría
Universidad Técnica de Machala
Ecuador
mlalangui@utmachala.edu.ec

Rosana de Jesús Eras Agila

Ciencias Empresariales, Contabilidad y Auditoría
Universidad Técnica de Machala
Ecuador
reras@utmachala.edu.ec

Octubre 9, 10 y 11 de 2019

Ciudad Universitaria | Ciudad de México



NIC 41 AGRICULTURA: APLICACIÓN EN LAS EMPRESAS ORENSES PRODUCTORAS DE BANANO



Resumen

La Normativa Internacional Contable (NIC) 41 Agricultura, considera como activo biológico a las plantas, la misma que indica su tratamiento contable, presentación en sus Estados Financieros como la información desde su gestión, transformación biológica hasta su cosecha y luego la normativa que aplicaría para su comercialización, partiendo desde esta se considera que el Ecuador es un país eminentemente agrícola cuyo principal producto es el banano y su importancia radica en que representa uno de los rubros que más divisas aporta; sigue exportando y ganando mercados en la actualidad. Es por ello que los productores deben contar con un proceso que garantice la calidad de sus producciones como el de gestionar sus costos, de ahí que la provincia de El Oro es una de las cinco economías más importantes dentro del país y las principales acciones económicas se desarrollan en la actividad agrícola por sus condiciones climáticas ideales para la producción bananera. La presente investigación plantea como objetivo un diagnóstico sobre la aplicación de la normativa de las empresas en el sector bananero oreense, esta investigación tiene un enfoque cualitativo y de tipo descriptivo, se realizó revisiones bibliográficas de tratadistas, de la normativa de la IASB, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno ecuatoriano, se aplicó entrevistas con preguntas mixtas a contadores de las empresas y observaciones a la información pública de las empresas desde las entidades de control. Por lo que las empresas bananeras oreenses tienen una aplicación de la normativa escasa, en discusión con algunos tratadistas para la aplicación en otros países fue necesario generar reformas a sus leyes y de forma teórica existe dificultad en la aplicación del valor razonable por la subjetividad que se puede presentar, cada empresa individualiza su gestión y tiene diferentes particularidades presentándose en los últimos años mejoras a las normativas internacionales existiendo alcances como lo es referente a Plantas Productoras, dentro de esta actividad causando efectos contables en su aplicación, siendo motivo de otra investigación.

Palabras clave: NIC 41, activo biológico, producción bananera, Ecuador

Introducción



El Ecuador, es uno más de los países Latinoamericanos que tiene como generación de divisas la venta de productos en estado natural como lo es el banano, siendo las empresas que se generan en este sector en mayor número los agronegocios, García et al. (2014a, IICA) afirman que estos son un sistema de negocios integrados a la unidad de producción quienes abastecen a la población con alimentos, fibras y combustibles de origen animal; lo mismo es mencionado por Duarte (2012).

La agricultura en este país ha tenido una importancia significativa tanto de forma interna como externa, en el transcurso del tiempo la producción agrícola ha mantenido la economía y el Ecuador ha sido catalogado como país predominantemente agrícola; sin embargo con el auge del petróleo llamado también oro negro, el país se enfocó más en la exportación petrolera, dificultando de esta manera encontrar normas contables reguladas por los organismos encargados relacionadas a la actividad agrícola, provocando un vacío en el tema contable (Bustos & Herrera, 2017).

Posteriormente, el Ecuador tuvo que enfrentar problemas económicos a causa de la baja del precio del petróleo, en razón de ser un producto no renovable; existiendo un cambio y realce a las políticas agropecuarias, las mismas que permiten obtener un importante cambio económico; igual lo dice Viteri (2007) pues se ha considerado a la Reforma Agraria, junto con el fomento agropecuario, como dos elementos actuantes que aportan un verdadero proceso de cambios en el agro, con impactos de alcance nacional en todos los sectores de la economía; posteriormente se reformó la Política Nacional desde la Ley suprema la Constitución de la República en el año 2008 y las profundas reformas en la planificación estatal generando dos importantes planes, la del Buen vivir (2013-2017) y hoy Todo una Vida (2017-2021).

Las relaciones comerciales que tiene el Ecuador podemos asumir con los siguientes bloques: ALBA-TCP, UEEA, UNUE, ALADI, UNASUR, AP, OTCA, AEC, SICA, MERCOSUR, CAN, CEA en donde se ha incrementado las exportaciones en aproximadamente el 14% tanto en toneladas y en dólares (El Telégrafo, 2017). Estos negocios agrícolas se han convertido en una de las fuentes primarias de los ingresos tributarios del país (Eras; Lalanguí, 2017), de ahí que es importante





conocer que normativa rige para estas empresas que les permita elaborar la información financiera-económica, en la que los inversionistas observen la realidad de una empresa bananera y así poder entablar negociaciones en conjunto.

La Superintendencia de Compañías ecuatoriana, a partir del año 2006 dispuso que todas las empresas con valores mayores a 4'000.000 de dólares en sus activos deben aplicar las NIIF (Normas Internacionales de Información Financieras), pero ante la existencia de un alto porcentaje de empresas medianas y pequeñas lo que hizo que disponga que las que no superaren este valor aplicarán la NIIF para PYMES que se encuentra dividida en varias secciones entre ellas la 34 que es de actividades especiales. Aquellas empresas obligadas a aplicar NIIF lo harán de manera completas, de ahí que se encuentra la NIC 41 Agricultura, la misma que llama Activo Biológico a toda planta y animal vivo (IASB, 2003a).

Se plantea, un diagnóstico sobre la aplicación de la normativa NIC 41 agricultura en las empresas del sector bananero orense, conociendo que las plantas tienen varias etapas de desarrollo y en cada momento se gestiona acumulando valores, para llevarlos al mercado sea este interno o externo, de ahí que la normativa sea de adecuado aplicación y que este tipo de empresas generen información fiable para los inversionistas, se revisará bibliográficamente como entrevistas desarrollada para este sector agrícola.

Marco conceptual

NIC 41 Agricultura: Tiene como “objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola” referenciado por las IASCF s/fa (p. 1).

-Actividad agrícola: Según el párrafo 5 de la normativa NIC 41 indica que “es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales” (IASB, 2003b: p. 2).



-Activo biológico: En el mismo párrafo 5 indica que es “un animal vivo o una planta” y su el producto que se recolecta es el producto agrícola (IASC, 2003c: p. 2).

-Transformación biológica: Comprende “los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos” referenciado por las IASCF s/f b (p. 2).

Marco jurídico de las empresas ecuatorianas

-Clasificación de las empresas por tamaño: En el informe del INEC (2014) y publicado en Ecuador en Cifras como fuente CAN, Decisión 702, Art. 3, indica que las variables para la clasificación de las variables por tamaño de la empresa son que las tomaran el nombre de grandes empresas aquellas cuyas ventas son de \$5'000.0001 en adelante y tienen 200 en adelante de personal; son medianas empresas categoría B cuando tengan unas ventas de \$2'000.001 a \$5'000.000 y tengan un 100 a 199 personas; para ser mediana empresa categoría A debe tener ventas de \$1'000.001 a \$2'000.000 con un personal de 50 a 99; pequeña empresa será el que tiene ventas de \$100.001 a \$1'000.000 y tienen de 10 a 49 personas; y, ser considerada microempresa quienes tengan unas ventas hasta \$100.000 y cuenta de 1 a 9 personas en su fuerza laboral.

-Obligación de llevar contabilidad en Ecuador: Según el Reglamento de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Art. 37, indica que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad son todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades, las mismas que realizan actividades empresariales en el país.

-Obligación de aplicar NIIF en Ecuador: La Superintendencia de Compañías del Ecuador emite la Resolución N. 06Q.ICI.004 y publicada en el registro oficial n. 348 del 4 de septiembre del 2006, indica en su “Artículo 1. Adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF. Artículo 2. Disponer que las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, sean de aplicación obligatoria por parte de las entidades sujetas a control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías, para el registro, preparación y presentación de estados financieros, a partir del 1 de enero del 2009”,



referenciado por la Empresa Auditores Independientes en su publicación de página web de marzo 2018.



Metodología

La presente investigación tiene un enfoque cualitativo y de tipo descriptivo, por medio de revisiones bibliográficas de tratadistas, de la normativa de la IASC, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno ecuatoriano, de entrevistas con preguntas mixtas a contadores de las empresas y observaciones a la información pública de ellas desde las entidades de control.

Resultados y discusión

La normativa del sector agrícola tiene su aplicación diferenciada con lo convencional, siendo la NIC 41 Agricultura la que explica su tratamiento contable, por lo que esta actividad abarca la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura entre otras; partiendo desde la siembra hasta la cosecha, de ahí que las empresas tienen características comunes pues este activo biológico tiene capacidad de cambio, transformaciones biológicas para ello se gestiona es decir se provee de recursos y condiciones, en una planta hablamos de su nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad. Por lo que tiene cambios tanto cualitativo como cuantitativo es objeto de valoración y control de los especialistas en este tipo de empresas.

La gestión del activo biológico consiste en el uso de recursos financieros, materiales y del talento humano en la intervención del desarrollo, su siembra en la actividad agrícola bananero es desde su semilla que se llama colín de banano (conocido en Ecuador), el mismo que se lo puede adquirir en los viveros o extraer de las plantaciones que posee la empresa; si comparamos con otros activos biológicos como el cacao o mango puede venir de un vivero pero en lo posterior para mejorar la producción se injerta a otra planta y su vida productiva es mayor a un año; en forma de semilla como el arroz, maíz, maní por lo general estos son de ciclo corto que es meses.

Esta Norma, también aclara en su aplicación a los productos agrícolas, aquellos obtenidos de los activos biológicos de la empresa, pero hasta el punto de su cosecha o recolección; a partir de entonces será de aplicación la NIC 2- Existencias u otras Normas Internacionales de





Contabilidad. El activo biológico se demuestra en las plantaciones de cualquier naturaleza pues existen sus etapas de crecimiento, degradación y procreación, es decir que mientras las plantas sigan vivas serán llamadas activo biológico o formará parte de este grupo. Mientras el fruto o la materia prima en estado natural que se obtenga de ellas se llama producto agrícola, si es para ser elaborado un producto de manera industrial se aplica la normativa existencias u otra normativa como por ejemplo PP&E. (si utilizamos la madera extraída de los árboles en la silvicultura en construir casas para uso de la empresa). Ejemplos expuestos en la siguiente tabla.

Tabla 1: Activo Biológico -Producto Agrícola (incluye el procesado o industrializado)

Activos Biológicos	Productos Agrícolas	Productos con procesamiento tras cosecha o recolección Nic 2 u otras normas.
Nic 41	Nic 2	
Arboles de una plantación forestal	Troncos cortados	Madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado.
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

Fuente: NIC 41- IASC 2000

La empresa debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando controle el activo como resultado de sucesos pasados, sea probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo y el valor razonable o el coste del activo puedan ser valorados de forma fiable, es decir tenga un mercado activo o se ha acumulado sus costes diferenciados del costo de venta (los valores adicionales para comercializar el producto, incluye impuestos). Al cumplir las condiciones tomará el nombre y si compra semilla va a una cuenta de inventario, cuando se siembre en la tierra e inicia su vida, aquí la empresa ha utilizado recursos sean estos bienes, servicios e incluye la mano de obra que afecta a esta gestión de la actividad agrícola, aplica la NIC41.

Por lo que, el activo biológico debe tener un reconocimiento inicial (costo) y final, el mismo al balance finalmente será a su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, pero si no pueda ser



determinado con fiabilidad se tomará el costo histórico pero para llegar a esta situación tendría que haber explorado lo que la NIIF 13 Valor Razonable nos indica exponiendo los siguientes escenarios: tener un mercado activo, un mercado similar y por último utilizar cualquier método que busque la razonabilidad del activo, siendo el más adaptado el flujos de beneficios futuros traídos al valor presente. En la siguiente gráfica se observa el ciclo de una planta y que es parecido lo que sucede en una planta de banano, conociendo que después de 9 meses tendrá su fruto y que puede seguir produciendo hasta 20 años sembrando una sola vez (Brito, 2004).

ACTIVO BIOLÓGICO (NIC 41)

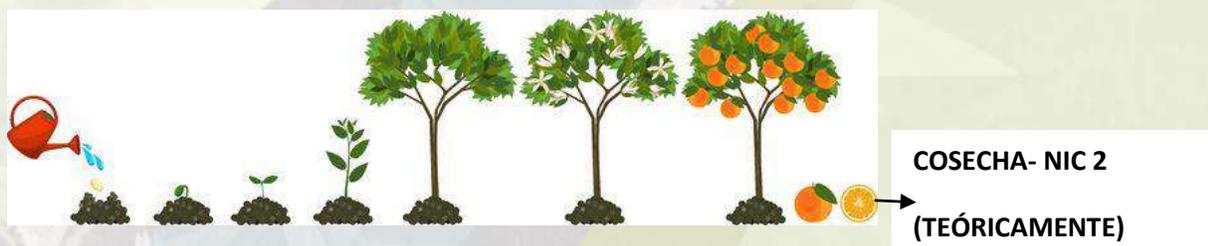


Figura 1.- Ciclo de vida de las plantas, fuente: google.com (imagen libre)
Fuente: Lalangui, M. y Eras, R. (2017)

Las empresas bananeras orenses, son empresas familiares que por el tiempo han ido creciendo y cuenta con una estructura bien definida, de ahí que el caso de estudio se trasladó en aquellas que según muestreo estratificado por las condiciones que le obligan a aplicar la normativa NIC 41, resultaron 11 empresas observadas obteniendo los siguientes resultados:

Tabla 2: Resultados observados en estados financieros

PUNTOS OBSERVADOS	CU	INSATISFAC	NAD	DESCRIPCIONES DE LA OBSERVACIÓN
	MP	TORIAMENT		
	LE	E		
Dirección tributaria	11	0	0	Si describen en los documentos su dirección
Estados financieros super cías	9	0	2	Los nada es que no han subido su información a pesar de estar activos.
Cuenta activo biológico en EE-FF.	6	0	5	Los que son nada es porque no tienen datos en esta cuenta es decir es cero.
Cuenta inventario activo biológico	8	0	3	Los nada es que no reflejan esta cuenta en sus estados financieros e inclusive





anteriormente				una empresa que comercializa el producto.
Cuenta inventario activo biológico actualmente	6	1	4	La empresa que tiene insatisfactoriamente es que utiliza el término plantas productoras.
Cuentas grupo PPE	8	0	3	El nada significa que tiene la cuenta pero no tienen valores, otros ubican solo la maquinaria, equipos e instalaciones.

Fuente: Superintendencia de Compañías Ecuador (revisión 2018)

La tabla #2 nos demuestra que las empresas orenses tienen una dirección tributaria en forma pública, la mayoría cumplen con su presentación de la información financiera tal conforme lo solicita la entidad de control Superintendencia de Compañías, que tienen cuentas de acuerdo a su actividad y que en su mayoría son productoras como comercializadoras del banano, que tienen la cuenta de propiedad planta y equipo; hasta este reporte cumple con las leyes vigente en el país según lo observado.

Para conocer que, si aplican la normativa según lo reportado, se solicitó que contesten una entrevista, diseñada para que expliquen sus procedimientos al detalle, obteniendo los siguientes resultados, siendo las siguientes respuestas:

Tabla 3: Resultados de la entrevista realizada a los contadores o asistentes contables de 4 empresas que aceptaron contestar

1.-	DESCRIBE EN BREVES PALABRAS EL PROCEDIMIENTO DE COSTEO DE LOS MATERIALES DE PRODUCCIÓN	MATERIALES PIDEN SEMANALMENTE, SE UNIFICA Y SE PIDE A LOS PROVEEDORES QUE SON CLASIFICADOS Y COTIZADOS, SE REALIZAN COMPRAS AL CONTADO O CRÉDITO. COSTO DIRECTO *CONSUMO (MATERIALES ISUMOS, FERTILIZANTES Y OTROS) SE TOMAN LOS VALORES DE MOD, INSUMOS Y TODO LO RELACIONADO A MATERIALES, LOS ENLAZAMOS AL PROGRAMA Y ESTE NOS GENERA EL VALOR SON CARTÓN, FUNDAS	primer segundo tercero cuarto
2.-	DESCRIBA EN BREVES PALABRAS EL PROCEDIMIENTO DE COSTEO DE LOS MATERIALES DE PRODUCCIÓN	TIENE TRABAJADORES PERMANENTES Y REALIZAN CONTRATACIONES EVENTUALES, COMO EL PERSONAL DE CUADRILLA DE CAMPO Y ADMINISTRATIVO, CUANDO SE NECESITA MAS PERSONAL SE HACEN MÁS CONTRATACIONES DIRECTA (PERSONAL DE PRODUCCIÓN, RIEGO, COSECHA) MENOS MANO DE OBRA INDIRECTA (JEFE DE HACIENDA, PRODUCCIÓN, MANTENIMIENTO) LLEVAMOS AL SISTEMA Y ESTE NOS VOTA EL COSTO DE MOD SE CORDINA QUE DIAS SE HACEN LOS EMBARQUES	primer segundo tercero cuarto
3.-	DESCRIBA EN BREVES PALABRAS EL PROCEDIMIENTO DE COSTEO DE LOS COSTOS INDIRECTOS EN LA PRODUCCIÓN	EL MAYOR COSTO INDIRECTO QUE TIENE LA BANANERA ES LA FUMIGACIÓN, Y EN SEGUNDO PLANO LOS FERTILIZANTES Y EN MATERIALES VARIOS. CIF (ENERGIA, OTROS INDIRECTOS) MEDIANTE EL PROGRAMA SE ACUMULA Y SE DETERMINA EL VALOR SERVICIO DE INTERNET, LUZ, TELEFONO.	primer segundo tercero cuarto
4.-	EXPLIQUE COMO REALIZA EL REGISTRO DEL COSTEO EN LOS MATERIALES	INGRESA A BODEGA PRINCIPAL Y DE ESTA SALE PARA LA FINCAS, CUENTA CONTABLE INVENTARIO COSTOS MATERIALES (PLANTAS PRODUCTORAS, INVENTARIO DE INSUMOS) CODIGO CONTABLE : 5,101,003 CUENTA CONTABLE 1,201,001 NO INDICA NOMBRE CONTABLE UNA VEZ POR SEMANA,, DESPACIO A LOS PRODUCTORES(DIARIO) CODIGO CONTABLE 1130101 CUENTA CONTABLE CARTON Y MATERIALES DE EXPORTACIÓN	segundo tercero cuarto
5.-	EXPLIQUE COMO REALIZA EL REGISTRO CONTABLE DEL COSTEO DE LA MANO DE OBRA	LOS TRABAJADORES QUE SON EVENTUALES SE LES REGISTRA COMO NO DEDUCIBLE CODIGO 6 CUENTA NO DEDUCIBLE. COSTO DE MANO DE OBRA, NOMINA POR PAGAR CODIFO 5,101,002 CUENTA CONTABLE 1,201,002 SE LO REALIZA TOMANDO ENCUESTA LAS HORAS EXTRAS Y LOS DECIMOS, LUEGO DIVIDE PARA 12 Y LUEGO ESO PARA 52 SEMANAS SE LE HACE UN ANTICIPO DE SUELDO CADA 15 DIAS Y EL FIN DE MES SE HACE EL PAGO CODIGO 2,1,6,11,05 CUENTA CONTABLE SUELDOS POR PAGAR	primer segundo tercero cuarto
6.-	EXPLIQUE COMOR REALIZA EL REGISTRO CONTABLE DE LOS COSTOS INDIRECTOS	SALARIO DEL PERSONAL ADMINISTRATIVO CODIGO 5 CUENTA CONTABLE ADMINISTRATIVO COSTOS DE MATERIALES INDIRECTOS (cif), INVENTARIO DE MATERIALES (CIF), CODIGO CONTABLE 5,101,002 CUENTA CONTABLE 1,201,002 MEDIANTE EL PROGRAMA GENERAN LOS VALORES DE LOS DIFERENTES COSTOS INDIRECTOS SE TIENEN LOS HOMOGENOS Y SE CONTABILIZA MENSUAL CODIFO CONTABLE 5,2,1,41,01 CUENTA CONTABLE ENERGIA ELECTRICA.	primer segundo tercero cuarto
7.-	CUALES EL NOMBRE DEL TIPO DE COSTEO QUE SU EMPRESA UTILIZA	NO INDICA COSTO DIRECTO DE ACUERDO A LOS INFORMES DE PRODUCCIÓN NO INDICA	primer segundo tercero
8.-	LA EMPRESA APLICA RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DEL ACTIVO BIOLÓGICO	POR ORDENES DE PRODUCCIÓN SI LO REALIZA UN PERITO SI RECONOCIMIENTO INICIAL AL COSTO Y POSTERIOR AL VALOR RAZONABLE SI-NO DE DICIEMBRE A MAYO NO HAY BUENA PRODUCCIÓN NO	cuarto primer segundo tercero cuarto

Fuente: Contadores y/o asistentes contables de empresas orenses (Entrevista)

Al concentrar las respuestas de los contadores y/o asistentes contables de las empresas orenses, como un diagnóstico inicial sobre la aplicación de la normativa NIC 41 Agricultura, se deduce que cumplen con separar los costos en sus elementos, que aparentemente reconocen y miden sus activos biológicos, pues se basan en peritos o en programa de costeo y que con ello es suficiente para cumplir con la normativa; no identifican el tipo de costeo que aplica su empresa, solo uno de ellos indico que es costeo Directo, no ubica etapas e inclusive consideran que se aplica por órdenes de producción.





Por lo que ante la entrevista se confirma que las empresas orenses ecuatorianas consideran lo más importante de información financiera es la que tiene que ver de forma tributaria y ante la falta de exigencia de la aplicación correcta de la normativa la preocupación primordial es la producción y el impuesto a la renta que se genera.

Por ello ubicamos la estructura de costos de una hectárea de banano en forma porcentual para entender la dificultad de su aplicación, según la investigación de Oña & alg. (2017), quien llega a considerar los siguientes valores porcentuales:

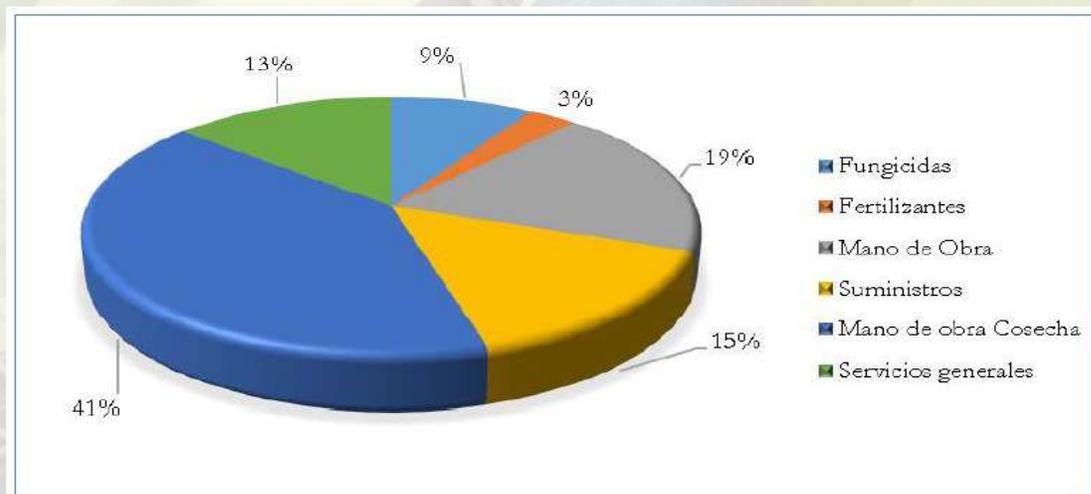


Figura 2: Estructura del costo en la gestión bananero

Fuente: Oña & alg. 2017

De este gráfico se puede apreciar que el rubro que más se utiliza en el sector bananero es la mano de obra en cosecha que llega a ser un 41%, pero de ello la mano de obra directa de un 19% y el otro rubro de mayor relevancia son los suministros; es una empresa que se dedica a producir y exportar el producto; otros valores superiores de la gestión del activo biológico están dado por los fungicidas, fertilizantes y servicios generales. También se reconoce que en décadas pasadas las explotaciones agrícolas no consideraban a la contabilidad como parte de sus gestiones, más bien lo hacían cuando necesitaban solventar situaciones de subvenciones estatales o por cuestiones fiscales, perdiendo la contabilidad de ser fuente de información fiable (Argilés, 2002).

Ceriani & Vigil (2014), considera a la agricultura como una actividad que desde el punto de vista de la aplicación se consideran modelos de contabilidad y su tratamiento, lo reconoce según el país, así tenemos



para argentina su normativa RT22- Normativa Técnica y NIC 41 Agricultura, por lo que existe una ruptura novedosa e insana con las prácticas tradicionales ya consolidadas, de ahí que los problemas de aplicación y adaptación especialmente en la medición y exposición de los estados financieros de estos entes agrícolas, de la forma que sea razonable y útil para el usuario, pues el espíritu de las normativa internacional es que refleje la real situación de la empresa y que sea comparable con otras de distintos países donde apliquen normativa internacional contable.

En la tabla #4 donde encontramos a la normativa técnica RT-22 generada en Argentina que ha provocado la funcionalidad en las empresas agropecuarias e inclusive aclara el método de valuación en la cual permite el costo histórico; pues debemos reconocer que a la variedad de productos no existe un mercado activo en Latinoamérica tanto para los tradicionales y no tradicionales que se comercializa en el mercado externo como en los países de origen, lo que les ha facilitado en la adaptación a la normativa NIC 41.



Tabla 4: Aspectos comparables de las normativas contables NIC 41 y RT 22

DESCRIPCIÓN	NORMATIVA	
	NIC 41	RT 22
Concepto de actividad agropecuaria	Define por características: capacidad de cambio; gestión de cambio; medición del cambio	Producir bienes económicos por combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales, incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento
Ámbito aplicación	Argentina: empresas que cotizan en bolsa (a partir de enero de 2013)	Aplicación por defecto de la NIC 41
Alcance	Activos biológicos, productos agropecuarios (hasta el punto de cosecha o recolección), subvenciones del gobierno	Activos Biológicos, productos agropecuarios (hasta disposición o utilización), resultados de la producción (no trata de subvenciones de gobierno)
Método de Valoración	Valor razonable menos costos de venta (menos permisivo a la utilización del costo histórico)	Valor neto de realización (corrientes de salida) para los activos destinados a venta. Valor de reposición para los activos destinados al uso (más permisivo a la utilización del costos histórico)



Fuente: Ceriani & Vigil (2014), Problemas y desafíos recientes de las normativas contables para los estados financieros en la actividad agropecuaria, Revista Ciencias Económicas, pág.80.



La aplicación de la normativa es más por obligación y no por decisión propia de los empresarios, ante la falta de mercado activo, de criterios homogéneos, la subjetividad es la determinante del uso, hace que se impongan políticas perjudiciales a la integridad patrimonial, por lo que no se logra la comparación de la información contable, de ahí que existe las interrogantes sobre la efectiva aplicación del valor razonable en la valoración de activos y productos agrícolas a nivel europeo, afectando tanto en los aspectos cualitativos de la información presente en los balances y su respectiva fiabilidad, siendo que existe una contradicción entre la fiabilidad y la verificabilidad al valorar los activos biológicos y/o productos agrícolas en cosecha, por lo que son nociones teóricas que no presta atención a la realidad socio-económica, observándose que la operatividad no son coherentes con las políticas de racionalidad y legalidad administrativa (Rodríguez & Di Lauro,2007).

En Colombia para la aplicación de la normativa NIC 41, no toma en cuenta solo en ciertas partes de su legislatura, pues el sector agrícola más está buscando la sostenibilidad ambiental, la disminución de la pobreza con la generación de empleos y subempleos, contra el hambre al generar alimentos, su seguridad alimentaria con productos tradicionales y originarios de la zona productiva (García & alg., 2014b, IICA). Por lo se conoce en su Decreto 2679/93 (diciembre 1993), ubica los aspectos contables y existen reformas que permiten la concordancia con las Normativas Internacionales e inclusive llega a conceptualizar como lo hace la norma, de igual forma tiene el Decreto 1314 el 2009 donde utiliza un mismo lenguaje financiero que se proyecte a nivel internacional, de la pertinencia de generación de leyes, normas, procedimientos que sean utilizados en la actividad agrícola, considerando que la globalización existe y todos los países deben tomar presente al momento de hacer su leyes.

García, López, & Harold (2015), indica que la aplicación del reconocimiento y valoración del activo biológico toma a la normativa Agricultura con total referencia e inclusive si el valor razonable no es posible determinar de forma fiable en el momento inicial se utilizará el costo histórico menos la depreciación acumuladas y las pérdidas de





deterioro de valor, considera totalmente lo que estipule ella; pero la actividad su aplicación se ve estancada porque muchos agricultores se manejan en base a la experiencia familiar y no se mira como una empresa e inclusive no llevan contabilidad, pero de igual manera si las empresas colombianas no aplican la normativa pueden llevar a una sanción estatal y por ende perder mercado internacional, pero se sigue con el dilema que lo su preocupación es la producción y lo fiscal que la demostración de los cambios cuantitativos y cualitativos de su activo biológico.

Para Calvo (2005a), explica que la NIC 41:

“... incluye en las ganancias o pérdidas del activo biológico en el ejercicio en que se producen, el mejoramiento del producto final como por ejemplo incluir otras especies en el potrero, pasturas o especies que mejoren la asimilación de nutrientes, selección de reproductores tanto en plantas como animales y el deterioro de los mismos al llegar el fin de su vida útil (reproductores)...” Pág. 3-4.

Las generación de resultados bajo la normativa NIC 41 en el sector agrícola no es producto de la venta sino de la transformación biológica de sus activos, es decir desde su siembra hasta la cosecha en las plantas, siendo la norma muy clara en la determinación del valor razonable pero aconseja que para las producciones de largo plazo debe informar el crecimiento vegetativo de estos activos en el ejercicio y aparte los cambios producidos en los precios, presentando una conciliación de los cambios producidos en el activo biológico al inicio y cierre sin compararlos (Calvo, 2005b).

Los distintos artículos que explican la NIC 41 y la forma en que se incluyeron en los procedimientos de las empresas, consideran que permite que la información financiera generada en la actividad agrícola mantendrá la fiabilidad, razonabilidad para los inversionistas internos y externos, como lo es para Argentina, Colombia y algunos países de Europa, ellos tuvieron que emprender cambios en su normativa interna. En el Ecuador aún no existe la convergencia entre la normativa internacional y la tributaria, que facilite su aplicación al 100%, es una de las barreras más importantes existentes en la actualidad; hoy existe algunos cambios positivos para la aplicación de normativas internacionales como lo es en el caso de las pérdidas o ganancias producto de la estimación del activo biológico derivado de los cambios existentes siendo que hoy no genera impuesto.





En el Ecuador, la aplicación de la NIC 41 en las empresas orenses aún no aplica el 100%, observado en la información financiera desde la Superintendencia de Compañías, pues su información en Activos Biológicos o el valor que expone es cero. Por lo que queda como interrogante ¿qué pasa con la aplicación de esta normativa en el Ecuador?, ¿cuáles son las razones por las que no aplican las empresas inmersas en estas actividades?, interrogantes que deben ser de análisis posterior. Existe la obligación de adopción de las NIIF en las empresas según normativa, pero al ser aproximadamente el 90% empresas PYMES se le solicita que aplique la normativa explícita de ellas, de ahí que la información financiera la entidad Tributaria (S.R.I.) lo exige, existiendo en los últimos años un acercamiento, siendo el cambio más relevante en su Formulario 101 de declaración de Impuesto a la Renta, ubicando los siguientes casilleros 814 al 833 con los términos como se expone en la siguiente figura:

POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTOS DE VENTA	INGRESOS	826	-	827	+
	PERDIDAS, COSTOS Y GASTOS	828	+	829	-

Figura 4: Estructura de los casilleros del formulario 101 (actualizado), Fuente: Foros Ecuador.ec (información de S.R.I.)

La figura 4 nos muestra los casilleros que las empresas pueden ubicar los valores sobre estos resultados obtenidos de la valoración de los activos biológicos, en esta sección servirá para ajustar la base imponible (utilidad gravable o pérdida fiscal), en función de los conceptos aceptados como impuestos diferidos en Ecuador. Por lo que, en esta sección, los contribuyentes deberán ingresar el valor bruto del gasto o ingreso sin afectarlo con la tasa fiscal o tarifa de impuesto a la renta. Es decir, se deberá registrar la diferencia temporaria como tal. En la columna generación deberá registrarse el valor que origina la diferencia temporaria deducible o imponible. En la columna reversión deberá registrarse el valor que efectivamente se recupera o liquida (reversión de la diferencia temporaria deducible o imponible) cuando se cumplen los casos y condiciones previstos en la Ley. (SRI, 2017)

Al buscar la opinión de otros investigadores encontramos a Fullana-Ortuño (2007), quien considera que la aplicación de NIIF sobrepone una carga de trabajo adicional para las empresas y resulta complicado calcular el valor razonable por la no existencia de un mercado habitual de ahí su dificultad. Luego Sosa (2014), referencia a Medina, quien



considera que el dilema de la medición del valor razonable se encuentra en la objetividad versus la subjetividad en la valoración de los bienes, activos y empresas, porque por una parte interviene una persona especializada en la aplicación del valor razonable y por otro lado se encuentra el mercado que es subjetivo a las necesidades de las personas (variación de precios). Mientras que Aryanto (2011), considera presta a subjetividades y que no es posible aplicar, pues no puede alcanzar las características cualitativas de comparabilidad debido a que el modelo de medición más utilizado en las empresas es el modelo de costo y el modelo de valor razonable donde existe varios modelos que se aplican; es por ello que el uso de diferentes modelos de medición resultó en las diferencias de calidad de los ingresos en el sector agrícola a nivel internacional.

Se suma otro cuestionamiento hacia la norma NIC 41, porque generaliza el tratamiento para todos los activos biológicos, mientras que no todos los activos biológicos propiedad de la entidad son designados para la venta, por lo tanto para este tipo de activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de venta y reconocidos las diferencias en los cambios de valor razonable menos los costos de venta en la ganancia o pérdida se puede decir que conducirá a una " información engañosa" (Aryanto, 2011 p4), por lo que se sigue sometiendo a la subjetividad y experiencia de los que administradores de la información. Campos & col. (2017), el desacuerdo entre administradores y auditores de las empresas provocan la falta de aplicación de la norma, ya que el valor razonable de los productos no es un fiel reflejo de lo que existe en el mercado cuando se comercializa, como lo es el precio del banano el mismo que en este país está fijado por la autoridad, pero no siempre es lo que se comercializa entre productor y exportador, de ahí uno más de los motivos por lo que no se acepta en estas actividades.

A nivel general la NIC 41, según los tratadistas antes mencionados, se llega a considerarse que la falta de ubicar aclaraciones en los momentos de aplicación de la normativa imposibilita que las empresas lo tomen en consideración para su información financiera, que hoy es muy conceptualmente generalizada dejando fuera situaciones que se presentan en este sector especial, como lo es el cálculo del valor razonable del activo biológico cuando no existe un mercado activo (Fullana & Ortuño, 2007). De igual manera otras de las dificultades que





han tenido que superar para implementar esta norma es porque la mayoría de los activos biológicos no tienen un mercado activo, que la valoración puede ser objetiva en algunos casos y subjetiva para otros, pues la norma es tan general, existiendo cada año recomendaciones y en espera de enmienda de la IASB, por lo que se aspira que la norma apoye a las empresas de este sector para que su información muestre realidad y a su vez exista entre las entidades controladoras y fiscalizadora del país comunicación para su correcta aplicación como exigencia, por lo que los tratadistas hacen referencias a los cambios en sus normas; siendo que en el Ecuador se refleje el cambio actual en la aplicación de impuestos para este sector en post de que la información sea real y confiable con la tendencia internacional.

En la actualidad y exponiendo los últimos acontecimientos de la norma, se aprecia que al existir activos biológicos que tienen varios ciclos productivos, ingresa en el año 2014 una enmienda realizada por el IASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) en el mes de junio, en la que modifican la información financiera de las plantas productivas como viñedos, árboles de caucho y palma de aceite, en la que propone que debe contabilizarse como una propiedad, planta y equipo NIC 16 derivado que su funcionamiento es similar al de fabricación, más no así los productos que crecen pues ellos se mantendrán en el alcance de la NIC 41, por lo que estas modificaciones se aplicarán a partir del 01 de enero del 2016 según resolución con Resolución No. 056-2014/EF.30 del 6 de noviembre del 2014 (IASB, 2014). Ampliando esta enmienda al ser aplicada para el periodo 2016, se deduce que la información de ellas como activo biológico será hasta el 31 de diciembre del año 2015 aplicado como NIC 41 es decir plantas y animales vivos, por lo que debían ser medidos a valor razonable menos los costos de venta; para hoy debe ser considerado NIC 16 (P.P.E) para las plantas portadoras, son aquellas plantas vivientes que se utilizan para cultivar productos durante sus vidas productivas superiores a un periodo, ejemplificando en una plantación de palma de aceite, los árboles que producen frutos son plantas portadoras, por lo que los racimos de frutas que crecen en ellos son productos (frutos) que crecen en las plantas portadoras seguirán permaneciendo en el alcance de la NIC 41.

De ahí que una planta productora es una planta viva que: “Se utiliza en la producción o suministro de productos agrícolas, se espera que





produzca durante más de un ejercicio y tiene solo una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, excepto en ventas accesorias como residuos” (IASB, 2014, p. 2-3). Para Werbind & Wang (2018) y De la Mata & Herrera (2018) que al existir la transformación biológica en estos activos, ellos deben ser sometidos a la medición del valor, de ahí que las plantas portadoras son utilizadas de manera exclusiva en la producción de productos por más de un periodo, ella mientras no alcance la madurez debe de ser valorizada por el costo acumulado, después al modelo del costo o de revaluación, considerando que al final de su vida productiva algunos no tienen valor residual.

A pesar del esfuerzo realizado por las IASB con respecto a esta normativa, debemos recordar que existe diversidad de cultivos agrícolas de ciclo corto o menor a un año y ciclo permanente o mayor de un año, con diferentes características y que de igual forma crea dificultad el aplicar la norma conservando su generalidad, su información no satisface a estas entidades agrícolas (Acosta & col., (2013). Para Suarez (2017), expone que el costo de producción de los cultivos a corto o largo plazo depende de su desarrollo, su ciclo de vida y la producción, de igual forma los factores climáticos que en algunos países son impredecibles e inclusive inclementes, que afectan a las plantaciones. De ahí que en Ecuador es difícil cambiar los criterios de medición por el valor razonable (Hernández & col., 2017) y por lo que Campos (2017) indica que el valor razonable determinado por las autoridades del mercado no refleja el valor razonable de los productos básicos tales como el café, el té, los plátanos y el cacao. Restepo (2018), afirma que un aspecto relevante de la NIC 41, está en la forma de medir los activos biológicos, porque en la gran mayoría de ellos se miden a valor razonable menos los costos de venta o con la NIIF 13 (valor razonable).



Tabla 5. Diferencias de la NIC 41 hasta el 31 de diciembre del 2015 y la enmienda a la NIC 41 aplicable a partir del 01 de enero del 2016.



Alcance NIC 41 hasta 31 diciembre 2015	Enmienda alcance NIC 41 aplicable a partir 01 enero del 2016
<p>1. Activos biológicos;</p> <p>Esta norma no es aplicación a:</p> <p>2. Los activos inmateriales relacionados con la actividad agrícola.</p> <p>3. Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la empresa, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. Cuando el fruto sea separado de la planta entonces será de aplicación la NIC 2, Existencias, u otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos obtenidos.</p>	<p>1.- Activos biológicos, pero ya no se considera las plantas productoras.</p> <p>2. Las plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola serán consideradas bajo la NIC 16; no obstante, la norma NIC 41 será de aplicación a los productos de las plantas productoras;</p> <p>3. Las subvenciones oficiales relacionadas con plantas productoras. Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas);</p>

Fuente: NIC 41, 2004; Enmienda a NIC 41 junio 2014. Remitido ponencia Eras y col, (2018).

Buitrago & col. (2014), a las plantas productoras se les dará el tratamiento de propiedad planta y equipo NIC 16, por lo que requiere una mayor complejidad en el cálculo. Para tomar un ejemplo se considera un cultivo de banano desde la preparación de terreno más los costos incurridos en el proceso de siembra, desarrollo de la planta, reconociendo inicialmente al costo como planta productora aplicando lo dispuesto en la NIC 16. Los costos a considerar son la preparación de terreno, compra de semilla (cornos o cepas, colines, meristemas), los fertilizantes, mano de obra, además costos relacionados o atribuibles a la actividad, de ahí que se aplican los modelos de medición al costo o revaluación, provocando también su efecto en resultados de estas empresas del sector agrícola.

Conclusión

Las empresas orenses de producción de banano en el Ecuador no aplican al 100% la normativa NIC 41, derivado a que en observación directa a la información financiera de ellas no presentan valores en los activos biológicos, surgiendo una interrogante están o no aplicando

normativa internacional y sus razones no aclaran en sus notas explicativas.



La normativa internacional es muy conocida de forma teórica, e inclusive existe enmienda para mejorar su aplicación, pero sigue siendo muy general, subjetiva y que causa hasta hoy desacuerdos entre los profesionales que presentan y los que validan la información, de ahí un obstáculo más para la falta de aplicación.

Los diferentes tratadistas, exponen que, para los países como Argentina, Colombia y algunos países europeos, que la mayor dificultad de su aplicación es la determinación del valor razonable pues el sector agrícola tiene diversidad de productos, distintas formas de producción, diferentes ciclos productivos como los climas en cada una de ellos, algunos no tienen mercados activos, generando de esta forma políticas que perjudican la información financiera de las empresas del sector.

El Estado debe apoyar a las empresa con la creación de políticas de gestión agropecuaria que estén acorde a la realidad del país como lo han hecho países latinoamericanos para estar acorde a la globalización, siendo un respaldo a los empresarios agrícolas, despojando la incertidumbre que asecha a la información financiera de ellos, recordando que para el país es una actividad que genera divisas y recae directamente en la población por el empleo que genera y por ser de igual manera producto alimenticio.

Actualmente existe enmienda a la normativa NIC 41, que expresa la aplicación de otra normativa como lo es la NIC 16, que para algunos representará la solución al dilema de la subjetividad, pero para otros aún sigue persistiendo y que es necesario que lo que se realice en normativa internacional se tome en cuenta muchos aspectos independientes que existe por la diversidad de producción y de gestionar, como las políticas que son independientes unas de otras, por lo que se estudie a nivel Latinoamericano esta normativa y con mayor profundidad para que su aplicación sea universal.

Referencias

Argilés, José M. (2002). Importancia de la información contable para el análisis y predicción de la viabilidad de las explotaciones agrícolas. <https://repositori.upf.edu/handle/10230/971>



Aryanto, Y. H. (2011). Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture. Obtenido de SSRN: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1808413>



Campos, Hugo; Villacres, Fredy; Suárez, Sergio; Ushca, Nancy & Menéndez, Jélica. (01 de marzo de 2017). *NIC 41- Activos Biológicos- El Impacto de la Revalorización de ganados a valor neto de realización de la empresa Rodeo Grande S. A.*. Recuperado el 15 de 08 de 2017, de Eumend.net: <http://www.eumend.net/coursecon/ecolat/ec/2017/rodeo.html>

Calvo de Ramírez, Alcira (2005). NIC 41: Tratamiento contable de los activos biológicos y los productos agrícolas (Doctoral dissertation, Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires, 2004). Publicado en *Contabilidad y Auditoria*, Número 21, año 11- junio 2005. <http://ojs.econ.uba.ar/ojs/index.php/Contyaudit/article/view/127/203>



Ceriani, María A., & Vigil, José I. (2014). Problemas y desafíos recientes de las normativas contables para los estados financieros en la actividad agropecuaria. *Ciencias Económicas*, 75-89.



Duarte Cueva, Franklin (2012). El control biológico como estrategia para apoyar las exportaciones agrícolas no tradicionales en Perú: un análisis emprírico. *Contabilidad y Negoción* (7), 81-100 (82)

<http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/3881/3853>

El Telégrafo. (26 de Marzo de 2017). Ecuador exporta a 12 bloques comerciales de todo el mundo. *El Telégrafo* , pág. 1.



Fullana, Carmen., & Ortuño, Sigfredo. (2007). Aplicación de la NIC 41 en la valoración de activos de empresas forestales. <https://dialnet.unirioja.es/decharge/articulo/2521477>
file:///C:/Users/Trabajo/Downloads/Dialnet-AplicacionDeLaNIC41EnLaValoracionDeActivosDeEmpres-2521477%20(1).pdf

García, Miguel; Lam, Frank; Núñez, Marcelo; Kandler, María; Olmedo, Claudia & Cruz, Karla. (2014). *Desarrollo de los agronegocios y la agroindustria rural América Latina y el Caribe: conceptos instrumentos*





y casos de cooperación técnica,. San José: Instituto Iberoamericano de Cooperación para la Agricultura (IICA).
file:///C:/Users/Trabajo/Desktop/regvista%20agronegocios.pdf

García, Katherin; López, Martha & Cerón, Harold. (2015). Efecto de la NIC 41 en la actividad agrícola en Colombia. *Magazin Empresarial*, 11 (28), 23-32.

IASB. (01 de 07 de 2014). *NIC-NIIF*. Recuperado el 20 de 08 de 2017, de NIC-NIIF: <http://www.nicniif.org/home/novedades/iasb-publica-enmiendas-a-la-nic-16-y-la-nic-41-para-las-plantas-al-portador.html>

IASC (2003). Recuperado el 14 de 08 de 2017, de <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/nic41.pdf>

Sosa Mora, Eduardo (2014). El modelo de valor razonable: La aproximación de las cifras contables a los valores de mercado (The fair value model: The approach of the accounting figures to the market values). *Tec. Empresarial*, 8(3), 41-49.

Oña, B., Pazmiño, G., Hurtado, K., & Hidalgo, M. (2017). Estudios de la estructura de costos de los pequeños productores de banano para mejorar la rentabilidad y competitividad. *Memorias Científicas III Congreso Internacional de Contabilidad y Auditoría*, 156.

Rodríguez, Ricardo & Di Lauro, Giovanni (2007). Problemática de la aplicación de la NIC 41. *Normas Internacionales*, número 85, 31-45.

SRI, F. E. (06 de 02 de 2017). *Foros Ecuador.ec*. Recuperado el 25 de 08 de 2017, de Foros Ecuador.ec: <http://www.forosecuador.ec/forum/ecuador/econom%C3%ADa-y-finanzas/82999-formulario-101-sri-actualizado-2017>

Acosta, María; Espinoza, Eva; López, Eira & Dominguez, Sandra (2013). Normatividad financiera aplicable al sector cafetalero. *Pensamiento & Gestión*, núm. 34, 69-95.
<http://www.redalyc.org/pdf/646/64628626005.pdf>

De la Matta, Leslie & Herrera, Mayra (2018). *Análisis del impacto*



financiero por la modificación a la NIC 41 referido a las plantas productoras, en las empresas agroexportadoras del Perú.
<https://repositorioacademico.upc.edu.pe/handle/10757/623552>



Buitrago, H.; Posada, J. & Tabares, I. (2014). Impactos contables de la aplicación de la Norma Internacional NIC 41 dentro del mercado del ganado mayor en Colombia. *Revista Colombiana de Ciencias Pecuarias*, 19.

Bustos, Elizabeth & García, Daniela (2017). Diseño de una guía para la contabilización de las plantas productoras de cacao en Ecuador de acuerdo a las normas internacionales de contabilidad (NIC 16). Obtenido de Plantas productoras:
<http://repositorio.ucsg.edu.ec/browse?type=author&value=Bustos+Carri%C3%B3n%2C+Elizabeth+Del+Cisne>

Hernández, Julio; Núñez, Ivette & Zapata, Diana (2017). Criterios de medición y revelación de la NIC 41. *Teuken Bidikay*, vol. 8, núm. 10. Medellín Colombia, 119-131.
<http://revistas.elpoli.edu.co/index.php/teu/article/view/1204/991>

Viteri, Galo (2007). *Reforma Agraria en el Ecuador*, Edición electrónica gratuita. Texto completo en www.eumed.net/libros/2007b/298. ISBN-13: 978-84-690-7811-2
 N° Registro: 07/71553

Werbin, Eliana & Wang, Haiping (2018). Impacto de la compensación de los CEOs en la pertinencia de la información contable: la utilización del valor razonable. *Contaduría y Administración*, 63 (2), Especial 2018, 1-19. <http://www.cya.unam.mx/index.php/cya>

Páginas web

Norma Internacional de Contabilidad 41 Agricultura

https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/41_NIC.pdf

IASB publica enmiendas a la NIC 16 y la NIC 41 para las plantas productiva (01 julio 2014)
<https://www.nicniif.org/home/novedades/iasb-publica->



enmiendas-a-la-nic-16-y-la-nic-41-para-las-plantas-al-
portador.html



Aplicación de las NIIF en Ecuador.

<https://adico.com.ec/index.php/2018/03/06/aplicacion-de-las-niif-en-el-ecuador/>

