

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



**“APLICACIÓN DE LA CONTABILIDAD PARA ASOCIACIONES COOPERATIVAS AGROPECUARIAS
DEL MINISTERIO DE AGRICULTURA Y GANADERÍA, DEDICADAS A LOS CULTIVOS
PERMANENTES”**

TRABAJO DE GRADUACIÓN PRESENTADO POR:

MARTÍNEZ MONTOYA, TRÁNSITO ELIZABETH

MORAN SARA VIA, JOSUÉ WILFREDO

RIVERA MEJÍA, NUBIA CARMINA

PARA OPTAR AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

DICIEMBRE DEL 2016

SAN SALVADOR,

EL SALVADOR,

CENTROAMERICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	;	Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Secretaria General	:	Dra. Ana Leticia Zavaleta de Amaya
Decano de la facultad de		
Ciencias Económicas	:	Msc. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretaria de la Facultad de		
Ciencias Económicas	:	Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la escuela de		
Contaduría Pública	:	Licda. María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández
Coordinador general de procesos de graduación		
Facultad de Ciencias Económicas	;	Lic. Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Coordinador de seminario	:	Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente director	:	Lic. Henry Amílcar Marroquín
Jurado examinador	:	Lic. Daniel Nehemías Reyes López
	:	Lic. Henry Amílcar Marroquín
	:	Licda. María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández

Diciembre 2016

San Salvador, El Salvador, Centro América

Agradecimientos

A Dios por darme la oportunidad de culminar esta carrera y así cumplir las metas propuestas. A mi familia, por brindarme todo su apoyo, amor y sobre todo paciencia en todo el transcurso de la carrera; además del cariño incondicional. A mis compañeros de estudio por compartir sus momentos y enseñanzas, por mostrar todo su interés, esfuerzo y apoyo en el proceso de graduación, para llegar a este logro. A todos aquellos con los que convivimos y que de una u otra manera han estado con nosotros en esta larga carrera, que creyeron y por los que hemos llegado a este triunfo. Finalmente, a la Universidad de El Salvador por ser el alma mater y la forjadora de nuestros principios y nuestra carrera.

Tránsito Elizabeth Martínez Montoya

Primordialmente a Dios todo poderoso por permitirme llegar a mis metas trazadas por darme la fuerza e intelecto necesario durante el lapso de mi carrera, así mismo por abrirme las puertas a un nuevo camino de éxito y bendición. A mis padres por el apoyo moral y económico que me brindaron durante el desarrollo de mi carrera, por la comprensión, esmero, confianza que depositaron en mí pues sin su ayuda no hubiese sido posible. A mis compañeros de tesis por el apoyo grupal ante las dificultades que se presentaron durante la investigación a pesar de todo logramos los objetivos propuestos.

A los docentes por la paciencia y esmero que demostraron durante el desarrollo de mi carrera brindando sus conocimientos y la entrega día a día por fortalecer al estudiante.

Josue Wilfredo Moran Saravia

A Dios todo poderoso que es el que ha permitido que llegue a culminar una de mis metas, a mis padres José Roberto Rivera Morales y María Milagro Mejía de Rivera por ser los mejores padres, por sus consejos y su guía, por enseñarme los valores de la vida, y darme su amor y comprensión, han sido el mayor ejemplo a seguir, a mis hermanos que siempre han estado a mi lado dándome ánimos y luchando en momentos difíciles, a mis amigos que me han brinda su apoyo, y en especial con mucho cariño a todos los catedráticos, por sus concejos y ánimos, gracias por que con su enseñanza y ejemplo fueron una guía importante en estos años y finalmente a mis compañeros de trabajo de graduación por todo el aporte y esfuerzo compartido durante todo este tiempo.

Nubia Carmina Rivera Mejía

ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	i
Introducción	iii
CAPITULO I: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL	1
1.1 Antecedentes	1
1.1.1 Antecedentes de las asociaciones cooperativas agropecuarias a nivel mundial	1
1.1.2 Antecedentes de las asociaciones cooperativas agropecuarias en El Salvador	3
1.1.3 Antecedentes de la agricultura	5
1.1.4 Aspectos generales de la contabilidad	6
1.2 Conceptualización	9
1.3 Clasificación de las asociaciones cooperativas	10
1.4 Clasificación de la contabilidad general	10
1.4.1 Contabilidad agrícola	11
1.5 Importancia de las asociaciones cooperativas del sector agrícola y de su contabilidad	12
1.5.1 Importancia de las asociaciones cooperativas	12
1.5.2 Importancia del sector agropecuario	13
1.5.3 Importancia de la contabilidad agropecuaria	14
1.5.4 Ventajas y desventajas de las asociaciones cooperativas	14
1.5.5 Ventajas y desventajas del sector agrícola	15
1.5.6 Ventajas y desventajas de la contabilidad agrícola	16
1.6 Aspectos legales aplicables a la actividad agrícola	17
1.6.1 Leyes generales	17
1.6.2 Leyes específicas	20
1.7 Aspectos técnicos aplicables a la contabilidad agrícola	29
1.7.1 Norma Internacional de contabilidad (NIC 41)	29
1.7.2 Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES)	32
1.8 Contabilización de los cultivos permanentes en las asociaciones agropecuaria	33
1.8.1 Aspectos técnicos agronómicos aplicables al cultivo permanente	33
1.8.2 Proceso contable para los cultivos permanente	36
1.8.2.1 Fases de los cultivos permanentes	36
CAPITULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	42
2.1 Tipo de investigación	42
2.2 Unidades de estudio	42

2.3	Universo y muestra	42
2.3.1	Universo	42
2.3.2	Muestra	42
2.4	Instrumentos y técnicas utilizados en la investigación	44
2.5	Procesamiento de la información	44
2.6	Análisis e interpretación de los datos procesados	44
CAPITULO III: DESARROLLO CASO PRACTICO		46
3.1	Propuesta de Norma	46
3.2	Caso PRÁCTICO	150
3.2.1	Aspectos generales del café	150
3.2.2	Proceso contable	156
3.2.3	Considerandos	156
3.2.4	Estados Financieros Año 1	158
3.2.5	Estados Financieros Año 2	178
3.2.6	Estados Financieros Año 3	193
CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES		215
4.1	Conclusiones	215
4.2	Recomendaciones	216
Bibliografía		217
ANEXOS		219

Índice de figuras

Figura 1 - Secciones de la NIIF para PYMES aplicables a las asociaciones dedicadas a los cultivos permanentes	32
Figura 2 – Esquema de fases de explotación agrícola	37
Figura 3 – Esquema de fases del Cultivo Permanente	38
Figura 4 - Esquema de proceso contable del cultivo permanente	38

RESUMEN EJECUTIVO

En El Salvador la entidad que regula a las cooperativas en general es el Instituto Salvadoreño de Fomento Cooperativo (INSAFOCOOP), como bien su nombre lo indica es la institución encargada de velar por la aplicación de estatutos y procedimientos establecidos para las asociaciones cooperativas por lo general financieras, la normativa utilizada por dichas cooperativas es la Norma de Información Financiera para Asociaciones Cooperativas de El Salvador (NIFACES) tomando como base la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), en esta se indica la metodología a utilizar por todas las entidades en general, en el caso de las asociaciones agropecuaria son reguladas por la sección de fomento cooperativo agropecuario del Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), pero para ellas no existe una normativa específica que les sea aplicables ni que establezca procedimientos específicos a utilizar por dichas cooperativas al momento de registrar las operaciones contables de los cultivos permanentes.

Se puede indicar que en la Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) específicamente en la NIC 41 y en la NIIF para las PYMES sección 34, existe información sobre el tratamiento contable, reconocimiento inicial, medición posterior y la información a revelar, sin embargo, la información presentada es poca y difícil de comprender.

Aunque recientemente la NIIF para las PYMES ha tenido cambios, no existe información sobre cómo aplicar contabilidad para las asociaciones agropecuarias, es por ello que la presente investigación se desarrolló por la necesidad que tienen las asociaciones, al momento de realizar los procedimientos contables, con el fin de proporcionar un documento que brinde procedimientos contables agrícolas que faciliten el registro de las transacciones surgidas por dichas entidades.

Para el desarrollo del trabajo se realizó el tipo de investigación mediante un estudio deductivo, analizando las necesidades de los profesionales para contar con un documento que facilite la ejecución de la contabilidad agrícola para las asociaciones agrícolas, para sustentar lo anterior se utilizó como técnica el

cuestionario donde los contadores encuestados manifestaron que se carece de un documento en donde se les indique la manera de realizar los procedimientos contables. Por lo que se presentan los lineamientos a seguir comenzando con un análisis sobre las secciones de la NIIF para las PYMES que son de aplicación para las asociaciones cooperativas agropecuarias, para luego plasmar con los procedimientos y asientos contables a realizar cuando se efectúen las diferentes erogaciones en las diferentes etapas del cultivo, concluyendo con los estados financieros realizables por las cooperativas en estudio.

Posteriormente se concluyó en que los responsables de la contabilización de las asociaciones cooperativas dedicadas a los cultivos permanentes necesitan ser capacitados en el área del tratamiento contable que deben de dar a los diferentes tipos de cultivos para que puedan ser capaces de presentar información financiera que cumplan con los requisitos que los usuarios requieran y los requerimientos que menciona la normativa legal vigente.

Introducción

Las asociaciones agropecuarias han contribuido grandemente en el desarrollo productivo del sector agropecuario; principalmente en las zonas rurales de El Salvador. Existen dos instituciones encargadas de la administración de las asociaciones agropecuarias, por una parte están las asociaciones que están reguladas por el INSAFOCOOP y por otra parte las asociaciones que están reguladas por la sección de fomento cooperativo del Ministerio de Agricultura y Ganadería que son el objeto de estudio de la investigación.

Las actividades que rigen las Asociaciones agropecuarias, dedicadas a la agricultura, específicamente a los cultivos permanentes, muestran una problemática para la presentación de estados financieros según normativa contable y sus registros apropiados, por tanto para colaborar con el desarrollo de las asociaciones agropecuarias en El Salvador se proporciona apoyo mediante un caso práctico la aplicación de la contabilidad.

Se ha elaborado la presente investigación con el fin de beneficiar a las asociaciones agropecuarias que su giro principal sean los cultivos permanentes, aplicando la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES), dicho trabajo ha sido dividido en cuatro capítulos los cuales se detallan a continuación:

El capítulo I comprende los antecedentes de las asociaciones cooperativas agropecuarias, historia e importancia de la contabilidad; también describe la clasificación de las asociaciones agropecuarias y de la contabilidad, además comprende el la aplicación técnica de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades y las leyes aplicables que sustentan dicho trabajo.

El capítulo II presenta la metodología de investigación y el diagnóstico de los datos recolectados en la investigación de campo, mediante encuestas identificando la problemática.

El capítulo III presenta el tratamiento de la propuesta en cuanto a la problemática planteada, abordando alternativas que ayuden a mejorar la forma de contabilización de los cultivos permanentes de las asociaciones cooperativas agropecuarias.

El Capítulo IV plantea las conclusiones y recomendaciones de la investigación, con el objetivo de describir los problemas y soluciones relacionadas al tema investigado.

CAPITULO I: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL

1.1 ANTECEDENTES

1.1.1 Antecedentes de las asociaciones cooperativas agropecuarias a nivel mundial

Las asociaciones cooperativas iniciaron en Europa a fines del siglo XVII, los inmigrantes alemanes, suizos e italianos dieron origen en el sur de Brasil a las cooperativas agrícolas y de crédito que habían hecho célebres en sus países a Federico Guillermo Raiffeisen y Luis Luzzatti; colonos franceses quienes, en 1898, fundan en Argentina, la primera cooperativa llamada el “Progreso Agrícola de Pigüé” e inmigrantes judíos en 1900, de una cooperativa de agricultores en la provincia de Entreríos, del mismo país.

El cooperativismo llegó a América del Norte durante los últimos años del siglo XIX y los primeros del pasado. El periodista canadiense Alphonse Desjardins trajo a su país la idea de las cooperativas de ahorro y crédito, organizaciones que de pronto se extendieron también a los estados unidos, principalmente debido a la acción de Eduardo A. Filene y de Roy F. Bergengren y alcanzan un desarrollo verdaderamente sorprendente. Otros inmigrantes Europeos trajeron a América del Norte las demás formas de cooperación. Tanto en Canadá como en los Estados Unidos tomaron gran incremento las cooperativas agrícolas y entre ellas, las de mercadeo que se iniciaron en California por los esfuerzos principalmente de Aarón Sapiro, así como las de electrificación rural.

Posteriormente, otras organizaciones cooperativas norteamericanas, especialmente la Liga de Cooperativas de los Estados Unidos, que hoy se denomina Asociación Nacional de Empresas Cooperativas, ofrecieron asistencia técnica y ayuda económica para el desenvolvimiento de la Cooperación en países conquistados por el reino de España. Lo mismo puede decirse de algunos organismos internacionales, particularmente de la Organización de los Estados Americanos (OEA) y la Oficina Internacional del Trabajo (OIT).

Por su parte, los gobiernos se han interesado mucho por el desarrollo cooperativo, en algunos casos mediante la iniciativa de gobernantes de amplia visión y en otros, por la acción de los propios movimientos cooperativos.

El interés gubernamental que ha presentado apreciables diferencias de grado en los diversos países iberoamericanos, se han expresado en la expedición de leyes especiales para regular el funcionamiento de las cooperativas, disposiciones que otorgan exenciones y ventajas en favor de esas entidades, normas que tratan de extender los conocimientos en materia cooperativa y además ayudas financieras directas y participación de los organismos cooperativos en los planes generales de desarrollo. Especial significación han tenido las normas sobre reforma agraria que se han expedido en varios países de Iberoamérica y que incluyen importantes capítulos sobre organización de los beneficiarios de las reformas, en cooperativas agropecuarias de funciones múltiples.

También las organizaciones religiosas, particularmente las de la Iglesia Católica, han tenido influencia en la expansión cooperativa dentro de los países iberoamericanos.

En cuanto a la integración cooperativa, etapa que ya supone un cierto crecimiento, las primeras manifestaciones se pudieron observar en aquellos países en donde el cooperativismo había logrado mayor afianzamiento.

Es así como paulatinamente van apareciendo en el panorama cooperativo iberoamericano asociaciones, federaciones, confederaciones y uniones cooperativas que sirven a las entidades afiliadas en actividades económicas, empresariales y también en las de promoción, educación y representación.

La integración internacional se demoró un poco más. Aunque es cierto que algunas organizaciones cooperativas de países iberoamericanos se afiliaron desde hace muchos años a la Alianza Cooperativa Internacional, la integración a nivel regional solo se inició con firmeza en 1957 con la fundación de la Confederación Cooperativa del Caribe y se vino a consolidar en 1963, año en el cual quedo constituida la Organización de Cooperativas de América (OCA) (INSAFOCOOP, 2016)

Fue en el año de mil novecientos noventa y cuatro, cuando las Naciones Unidas reconocieron que las cooperativas juegan un papel trascendental en la vida económica, social y en el desarrollo cultural, dando lugar a proclamar un Día Internacional de las Cooperativas, que se celebró por primera vez en 1995, año del centenario de la creación de la Alianza Cooperativa Internacional.

A partir de esa fecha las asociaciones cooperativas se han visto incrementadas tanta así que a nivel mundial las cooperativas cuentan con casi 1.000 millones de socios y generan 100 millones de empleos, un 20 % más que las firmas multinacionales (dato al 2012)

Las ventas de las 300 empresas cooperativas más grandes del mundo suman 1.1 trillones de dólares, importe comparable al PIB de algunas de las economías nacionales más importantes, de tal manera que alrededor del mundo las cooperativas emplean a miles de personas (Cooperativa de las Americas, 2016)

1.1.2 Antecedentes de las asociaciones cooperativas agropecuarias en El Salvador

Así como se dio el desarrollo de las cooperativas a nivel mundial, El Salvador no fue la excepción desde la forma de organización de pueblos originarios donde se evidenciaban la cooperación y solidaridad comunitaria; esos mismo valores pudieron encontrarse en otras culturas, evidenciarse prácticas que muestran al ser humano como un ser cooperativo y solidario.

Con las transformaciones surgidas en Europa durante el siglo XVIII surgieron las primeras asociaciones de tipo cooperativo en la Península Ibérica, mientras era la época colonial en El Salvador el mismo movimiento fue acogido con interés por las clases trabajadoras. Siendo así que en el periodo de las dos Guerras Mundiales (1914-1950) en el Salvador se reportan 25 cooperativas de obreros, artesanos, empleados y pequeños productores.

En 1950 con el apoyo norteamericano de la Agencia Internacional para el desarrollo (AID por su siglas en inglés) y propiciada por la nueva constitución dela república (1950) se da un auge de las cooperativas de ahorro y crédito en el sector urbano orientadas a la clase trabajadora. la otra corriente del cooperativismo en El Salvador fue orientado hacia el sector campesino con la Iglesia Católica a través del

secretariado social inter-diocesano en coordinación de las parroquias en las diferentes diócesis bajo el auspicio de Monseñor Luis Chávez y Gonzales a través de la agencia de cooperación de la Conferencia Episcopal de Alemania por medio de MISEREOR, movimiento que finalmente se constituyó en la Fundación Promotora de Cooperativas (FUNPROCOOP) iniciando con la formación de grupos pre-cooperativos.

Con ambas corrientes de cooperativismo y auge del movimiento en el país, bajo el gobierno de Fidel Sánchez Hernández promulgó la Ley General de Asociaciones Cooperativas según decreto legislativo No. 560 del 25 de diciembre de 1969, mediante la cual se creó el Instituto Salvadoreño de Fomento Cooperativo (INSAPOCOOP) que permitió a la Iglesia Católica y la AID a legalizar las cooperativas e inscribirlas en dicho instituto para obtener la personería jurídica. Una vez legalizadas las cooperativas se crean FEDECACES y las cooperativas legalizadas de FUNPROCOOP se constituyeron en tres federaciones: Las cooperativas agropecuarias en Federación de Cooperativas Agropecuarias de El Salvador FEDECOOPADES de R.L., las cooperativas de consumo en la Federación de Asociaciones cooperativas de Consumo FEDECONSUMO de R.L y las cooperativas del transporte se organizaron en FENACITES de R.L. y las cuatro federaciones constituyeron la Confederación Nacional de Asociaciones Cooperativas de El Salvador COACES de R.L. Además se apoyó a la organización de grupos solidarios que posteriormente se constituyeron en la Asociación Nacional de Pequeños Productores Agropecuarios (ANTA) cuya reivindicación principal era el acceso a la tierra pero posteriormente organizaron otros grupos de cooperativas para el acceso a la tierra y le llamaron FEDECOOPS de R.L.

Los programas de Formación de la Escuela de Capacitación Agropecuaria ECCA de FUNPROCOOP, fueron definidos por un equipo integrado por FUNPROCOOP, la universidad Católica UCA, la iglesia católica y la Fundación Knapp de Alemania. Estos a su vez, se inspiraron en las orientaciones de los concilios Vaticano II y Medellín.

FUNPROCOOP y las cooperativas que atendían no se escapó de la represión contra las organizaciones revolucionarias y muchos líderes y lideresas, campesinos, campesinas, catequistas, religiosos que fueron

asesinados o desaparecidos; muchos líderes capacitados en ECCA fueron capturados y algunos de ellos asesinados. La estrategia de desarrollo que se venía promoviendo con las cooperativas se vino abajo al desintegrarse las cooperativas, la población buscó refugio en Honduras, Mesa Grande, San Antonio y Colomencagua, después de las masacres del río Sumpul y El Mozote.

En 1979 después de varias inspecciones del ejército a las instalaciones de la ECCA, tuvo que ser cerrada, ya que no había condiciones de seguridad. Posteriormente después de realizar un estudio político, económico y productivo de la Hacienda Chacalcoyo y la ECCA se determina la factibilidad de abrir un nuevo programa de Capacitación Agropecuaria GECA con énfasis en agricultura sostenible. En 1987 se da la re apertura de la GECA que junto con la Hacienda Chacalcoyo se convertirían en un centro experimental de agricultura sostenible con enfoque agroecológico.

A la fecha, se continúa con la proyección de trabaja en las áreas de educación, agricultura sostenible, desarrollo local, medio ambiente y salud comunitaria, y fortalecimiento institucional. A nivel nacional y sub-regional se continúa con los programas integrados a la Red Alforja, FUNPROCOOP es afiliada al Consejo Latinoamericano de Educación de Adultos CEAAL (Adscrito a las Naciones Unidas), Centroamérica por el Diálogo político CAD y Alianza Cooperativa Internacional ACI y Vía Campesina nacional, regional e internacional. (Fundacion Promotora de Cooperativas, 2015)

1.1.3 Antecedentes de la agricultura

Debido a avances que tuvieron impacto a nivel mundial surgidos en Europa específicamente en Inglaterra, por los métodos científicos innovadores de producción agrícola, y la creación de universidades las cuales estudiaban la agricultura y hacían experimentos que mejoraban los métodos agrícolas, en este punto se comenzaron a realizar las grandes divisiones entre los países con producción agrícola avanzada y los que no.

Fue entonces que se detectaron las primeras fases agrícolas que finalizaron en la revolución agrícola, y que como resultado dejó los primeros avances en la rotación de cultivos, seguido de el descubrimiento de algunas legumbres y la creación de fertilizantes con grandes beneficios. (Cubero, 1993)

Los cambios que existieron debido a la revolución agrícola afectaron de manera positiva de la productividad debido a que originaron la formalización de la producción agrícola en una institución, lo que dio como resultado un rápido crecimiento demográfico, el cual requería una mejora en sus sistemas agrarios, sin embargo en este periodo el sector estaba surgiendo y existían muchos problemas por resolver dentro de el mismo, pero fueron más las oportunidades beneficiosas que dejaron a la agricultura tanto como la eficiencia en la producción y una labor más productiva. (Faber, 1987)

El Salvador, antes de la guerra civil que destruyó el territorio durante 12 años, se caracterizó, a pesar del pequeño espacio geográfico, por ser una nación de las más pujantes en la producción agrícola, el café salvadoreño, logró cotizarse entre los mejores del mercado mundial. La base de la próspera economía cuzcatleca estaba fundamentada en la producción de café, pero también por otros productos de exportación como arroz, frijoles, algodón, etc. los que brindaban un fuerte aporte al sostén financiero del país, ya en la década de los noventa, como en otros tiempos, el agro se comporta de una manera impredecible, debido a la variabilidad en los precios de los productos agrícolas de exportación y al comportamiento de la naturaleza, que afecta con lluvias, huracanes, sequías, terremotos y otros fenómenos naturales la productividad agrícola del país. (Salvador, 1994)

1.1.4 Aspectos generales de la contabilidad

En El Salvador, la contaduría pública surgió en 1915, con la creación de la primera escuela contable anexa al Instituto General Francisco Menéndez. Este hecho favoreció el surgimiento de instituciones privadas que se dedicaban a la enseñanza contable, las cuales otorgaban los títulos de Contador de Hacienda, Perito Mercantil, Tenedor de Libros, Contador y otros. Mas sin embargo, la contaduría

cobró importancia a partir de 1930, a raíz de la deficiente auditoría efectuada por una firma inglesa, en las Minas de Oro de “El Divisadero”.

Dada esta situación, se crea la primera Asociación de Contadores, que actualmente se denomina Corporación de Contadores. Diez años después, se constituye el primer Consejo Nacional de Contadores, cuyo objetivo es autorizar a quienes lo soliciten, previa aprobación de un examen, el ejercicio de la profesión a través del nombramiento de Contador Público Certificado (CPC), amparado en el decreto de Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público (Diario Oficial, 15 de octubre de 1940).

En la década de los noventa, los distintos gremios de contadores unifican sus esfuerzos y realizan convenciones nacionales, a partir de las cuales surgen, primero, las Normas de Contabilidad Financiera (NCF), posteriormente se adoptan las Normas Internacionales de Contabilidad -NIC's- del extinto IASC (en transición a NIRF's del IASB) y, finalmente, se constituye el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos (ISCP), el 31 de octubre de 1997 –a partir de la fusión del Colegio de Contadores Públicos Académicos, la Asociación de Contadores Públicos y el Colegio de Contadores Públicos--, como una entidad de nacionalidad salvadoreña, con duración indefinida, con carácter no lucrativo, apolítico y laico, con domicilio en San Salvador; cuyos objetivos son elevar el nivel intelectual, cultural y moral de sus socios, proteger y defender la profesión contable y promover la aplicación de normas técnicas para el ejercicio profesional de sus miembros, entre otras.

En el año 2000 ya existía un gran avance en el campo legal: se implementaron importantes reformas al Código de Comercio, a la Ley del Registro de Comercio, y aparecieron la Ley de la Superintendencia de Obligaciones Mercantiles, la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y el Código Tributario.

El Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, la Corporación de Contadores y algunas firmas del país trabajaban con instancias internacionales en la difusión de las Normas Internacionales de Contabilidad del IASC en transición a las NIRF's del IASB --en el nuevo marco jurídico--, para unificar los programas de estudio y el ejercicio de la profesión a nivel centroamericano y el resto de países. Es

notable la relevancia que se le ha brindado al ejercicio de la profesión contable en el siglo XXI, lo cual nos plantea grandes retos. (Contabilidad de El Salvador, 2009)

En lo referente a la normativa contable, el 2 de septiembre de 1999, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (C.V.P.C.P.A.), acordó, que al momento de preparar los estados financieros las entidades deberían usar las Normas Internacionales de Contabilidad; después de varios acuerdos y observaciones para que se llevara a cabo la correcta aplicación de las NIC, fue hasta el año 2002, donde el Consejo acordó que la aplicación se realizaría a partir del año 2004. En el año 2003, se estableció el plan escalonado para la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

El 8 de mayo de 2007, la Comisión de Normas Internacionales de Información Financiera Adoptadas en El Salvador y Políticas Contables, presentó al Consejo el proyecto de Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, enviado por el Organismo Internacional IASB para ser sometido a discusión por parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA); con el objeto de presentar una propuesta a nivel de país que contemplará las observaciones y recomendaciones realizadas por diferentes organismos involucrados.

El Consejo autorizó a la Comisión de Normas Internacionales de Información Financiera y Políticas Contables, la coordinación y desarrollo del proyecto, la cual organizó varias discusiones técnicas con las diferentes entidades, para aplicar una normativa para entidades no listadas, entidades que no cotizan en bolsa de valores y que no tienen obligación pública de rendir cuentas. El 27 de septiembre el Consejo aprobó el análisis del resultado del borrador y aprobó la remisión del informe final, el cual se envió el 30 de septiembre del mismo año al IASB. Sin embargo, fue hasta el 9 de julio donde el IASB aprobó la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

El 20 de agosto en el año 2009, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría acordó el plan integral para la adopción de las Normas Internacionales de Información

Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, según las versiones oficiales emitidas por el Organismo Internacional IASB. En octubre del mismo año se aprobó la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, como requerimiento en la preparación de los estados financieros con propósito general y otra información financiera, para todas las entidades que no cotizan en la bolsa de valores y que no tienen obligación pública de rendir cuentas, la aplicación de dichas normas iniciaría en el año 2011.

Actualmente se encuentra en proceso de aprobación y revisión la nueva versión de la NIIF para las PYMES en donde se incorporan las modificaciones las cuales se espera entren en vigencia a partir del 01 de enero de 2017, sin embargo, se puede realizar la aplicación anticipada permitida.

1.2 CONCEPTUALIZACIÓN

Actividad agrícola	Es el proceso de transformación de activo biológico, para su venta o para obtener más activos biológicos, o simplemente para generar productos agrícolas.
Producto agrícola	Como la normativa lo estipula en una de sus definiciones, este es el producto ya recolectado.
Activo bilógico	Es un animal vivo o planta.
La transformación biológica	Comprende los diferentes procesos los cuales son el crecimiento, degradación, producción y procreación son los que proceden a cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.
Cultivos cíclicos	Son todos aquellos que su etapa de siembra y cosecha es menor a un año y se da solo una vez, antes de que se termine su vida útil.
Cultivos semipermanentes	Son los que se siembran y se cosechan dentro de un mismo año. Los cultivos semipermanentes se clasifican en costos monetarios y costos imputados.
Cultivos permanentes	Son cultivos que su etapa de crecimiento dura por más de un año, su vida de cosecha por lo general se da a partir desde los cuatro a cinco años, su vida productiva es más larga que la de los otros cultivos, siendo una característica que lo diferencia de los dos anteriores que por ser un cultivo donde su proceso de crecimiento es más largo antes de recoger su primera cosecha, habrá transcurrido un periodo donde el agricultor solo invertirá sin percibir ingreso alguno.
Agricultura	Es un medio en el que se trabaja la tierra, con el objeto de cultivar alimentos básicos generados para consumo propio y fuentes de ingreso.
Arar	Remover la tierra con haciendo surcos con el arado.
Injerto	Unión de un trozo de planta provisto de yemas a la rama o tronco de otra para que brote.
Plántula	Embrión de una planta que se desarrolla a través de la germinación de una semilla.
Rastrillar	Recoger o limpiar la hierba, pajas o plantas secas o cortadas con el rastrillo.
Transgénico	Cuya dotación genética se incorpora un gen procedente de otra especie.

(The free dictionary , 2016)

1.3 CLASIFICACIÓN DE LAS ASOCIACIONES COOPERATIVAS

De acuerdo al artículo 7 de la Ley General de Asociaciones Cooperativas existen diferentes clases, las cuales se listan a continuación:

Clases de Asociaciones Cooperativas

- a) Cooperativas de producción;
- b) Cooperativas de viviendas;
- c) Cooperativas de servicios.

Cooperativas de producción, son las integradas por productores que se asocian para producir, transformar o vender en común sus productos.

Las cooperativas de producción, podrán ser entre otras el siguiente tipo:

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

(Ley General de Asociaciones Cooperativas, 1986)

1.4 CLASIFICACIÓN DE LA CONTABILIDAD GENERAL

Es la disciplina que señala las normas y los procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por las unidades económicas constituidas por un solo individuo o bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles (bancos, industrias, comercios e instituciones de beneficencia, etc.).

Fines fundamentales de la contabilidad. Los propósitos fundamentales de la contabilidad son los siguientes:

- Establecer un control riguroso sobre cada uno de los recursos y las obligaciones del negocio.
- Registrar, en forma clara y precisa, todas las operaciones efectuadas por la empresa durante el ejercicio fiscal.
- Proporcionar, en cualquier momento, una imagen clara y verídica de la situación financiera que guarda el negocio.
- Prever con bastante anticipación el futuro de la empresa.
- Servir como comprobante y fuente de información, ante terceras personas, de todos aquellos actos de carácter jurídico en que la contabilidad puede tener fuerza probatoria conforme a lo establecido por la ley.

La contabilidad general se divide en las siguientes ramas

- Contabilidad gubernamental.
- Contabilidad de costos.
- Contabilidad bancaria.
- Contabilidad de seguros.
- Contabilidad financiera.
- Contabilidad Agrícola

1.4.1 Contabilidad agrícola

La contabilidad agrícola se desglosa de la contabilidad general, es el registro ordenado de manera sistemática de transacciones económicas realizadas dentro de las empresas agropecuarias que permitirán una mejor obtención y comprensión de los resultados, para determina si la explotación que se está

realizando genera benéficos económicos, permitiendo así que la información generada de paso a la toma de decisiones por parte de la administración.

La manera de registrar las transacciones agrícolas se asemeja a la forma de contabilización de costos, con la diferencia que en la contabilidad de costos se reconocen los centros de costos que se van empleando a medida crece el activo biológico.

Características de la contabilidad agrícola

Una de las características de la contabilidad agrícola es que la misma puede utilizarse en cualquier tipo de explotación, esto conlleva a que los agricultores que realicen cultivos como plantaciones, invernaderos pueden utilizar dicha contabilidad como recurso principal para el control y planificación de los diferentes cultivos, ayudando así a poder calcular los costos de explotación, a la misma vez poder analizar el grupo de activos biológicos que se tengan en producción.

Se establecen controles por medio de los cual se obtiene información precisa y confiable acerca de todo el entorno donde se ejecuta el proceso de producción agropecuaria, de esta manera se obtiene un mayor entendimiento sobre los resultados económicos y a la misma vez facilita el seguimiento de los cultivos actuales. (Características de la Contabilidad Agropecuaria, 2001)

1.5 IMPORTANCIA DE LAS ASOCIACIONES COOPERATIVAS DEL SECTOR AGRÍCOLA Y DE SU CONTABILIDAD

1.5.1 Importancia de las asociaciones cooperativas

Recientemente ha cobrado auge el importante papel de las asociaciones cooperativas agropecuarias para lograr el desarrollo social y económico de los pueblos. En esta perspectiva se han conducido una serie de reuniones técnicas y se han promovido iniciativas concretas para destacar el gran potencial de las asociaciones cooperativas agropecuarias y otras organizaciones de apoyo solidario para el mejoramiento de las sociedades y, alcanzar así, la justicia social en las diversas partes del mundo.

El cooperativismo asociativo se considera como un movimiento con gran potencial para la producción de alimentos, el alivio de la pobreza, el empleo y la participación igualitaria de la mujer en el desarrollo, porque contribuye a eliminar ciertas situaciones de discriminación existentes en otro tipo de organizaciones y facilita su integración en la organización económica de las poblaciones en vías de desarrollo. Además, la doctrina cooperativa sustentada en los principios de solidaridad e igualdad, constituye la plataforma de opciones orientadas a salvaguardar los principios de autonomía, democracia participativa y justicia social de los que se halla tan necesitada la sociedad actual salvadoreña.

La importancia del sector agropecuario ha venido cambiando a través del tiempo, ya que ha pasado de ser una actividad propiamente de las familias, a convertirse en un sector fuerte de producción y actividad económica con poder de asociación, dentro de las cuales poseen capacidad de gestión y negociación en el desarrollo de sus actividades.

1.5.2 Importancia del sector agropecuario

La actividad agropecuaria tiene una alta importancia por sus múltiples maneras de manifestarse y los diferentes campos en los cuales se logra desenvolver y pone en evidencia su eficacia en el desarrollo económico y social del país, al contribuir con el crecimiento económico, ser proveedora de bienes alimenticios, materia prima para la agroindustria, generadora de empleos directos e indirectos y de divisas a través de las agro-exportaciones. Anteriormente el sector agropecuario no contribuía exclusivamente al Producto Territorial Bruto (PTB), sino que era el sector que absorbía y empleaba la mayor proporción de mano de obra. Efectivamente, el número de personas empleadas en la agricultura aumentó y abarcó un sinnúmero de pobladores tanto del sector urbano como del sector rural; en la actualidad se espera que los recientes incentivos económicos, la ayuda de las instituciones de gobierno y el apoyo de las entidades financieras, este sector logre ser activado nuevamente y llegue a poseer la misma importancia como lo hizo anteriormente.

1.5.3 Importancia de la contabilidad agropecuaria

La contabilidad agropecuaria es el punto de partida para obtener la información confiable sobre el entorno que involucra al proceso de la producción, estableciendo adecuados controles y reuniendo una adecuada información que sirva a éste para la toma de decisiones. Todo sector agropecuario debe hacer uso de la contabilidad, cualquiera que sea su explotación, ya que así obtendría una mayor comprensión del resultado económico y a la vez un mejor conocimiento para determinar si debe seguir en su cultivo actual, diversificarlo, combinarlo o arrendar la tierra.

La contabilidad agropecuaria se aplica también a otros fines tales como obtener información necesaria y correcta para cumplir con los requisitos del pago del impuesto de la renta; ayudar al finquero a planificar el mejoramiento de la infraestructura de su finca, con lo que éste tendrá mayor conocimiento sobre la gestión empresarial y la rentabilidad del negocio, de acuerdo a los beneficios obtenidos en la explotación. Asimismo, obtiene la información necesaria para hacer comparaciones entre períodos y determinar si ha habido errores que en el futuro pueden ser corregidos de acuerdo a las experiencias vividas, brindar la información necesaria para reunir los requisitos solicitados por los entes financieros para el trámite de créditos.

La actividad agrícola sigue siendo una de las más importantes en la economía nacional, por la contribución al producto interno bruto, como generador de divisas y fuente de trabajo. Es por ello que se mencionan algunos de los conceptos básicos que permitirán el entendimiento de cada uno de los procesos contables.

1.5.4 Ventajas y desventajas de las asociaciones cooperativas

El movimiento cooperativo de El Salvador ha jugado un papel vital en la economía del país, así como en los procesos de redistribución de la riqueza y el desarrollo social. Sin embargo, al igual que todos los sectores de la sociedad, ha tenido que enfrenar problemas propios. A pesar de los factores adversos, el cooperativismo ha logrado consolidarse como un sector económico que asume su rol fundamental dentro de la realidad que le ha tocado vivir. (internacional, 1995).

Ventajas

- Gestión democrática: todos los socios participan con los mismos derechos.
- Democracia.
- Facilidades de financiamiento por programas gubernamentales.
- Protección del estado.
- Igualdad con otras empresas de distintas denominaciones jurídicas. (2012)

Desventajas

- Tienen mala fama por los antecedentes de cooperativas en sus inicios.
- Dificultad para obtener préstamos privados o en bancos no gubernamentales.
- Las cooperativas que obtienen con mayor rapidez sus beneficios son aquellas que tienen más miembros.
- No permiten la contratación de empleados, ni obreros, todo aquel que desempeñe un cargo dentro de la asociación debe ser un miembro activo.
- Generalmente las cooperativas desarrollan actividades sumamente básicas, y con conocimientos empíricos por lo cual pocas veces son tomadas en serio por posibles contratantes.

1.5.5 Ventajas y desventajas del sector agrícola

Ventajas:

- Los incrementos en la producción, conjuntamente con la mecanización agraria han contribuido a la reducción de la población agraria, permitiendo que a medida que quedaban libres de las tareas del campo pudiesen incorporarse al sector industrial.
- El sector agrícola permite una producción más acelerada de los alimentos en poco espacio y con los mismos beneficios nutricionales de la agricultura tradicional, al contrario, con mayores resultados en productividad y tamaño, por lo cual esto beneficia a la alimentación de la población.

- Debido a los múltiples climas del planeta se podrán producir diferentes tipos de alimentos.

Desventajas:

- Cambios climáticos
- Plagas o inclemencias del tiempo.
- El uso abusivo e irresponsable de fitosanitarios puede contaminar acuíferos y eliminar insectos beneficiosos (abejas polinizadoras), así como otras poblaciones de pájaros y mamíferos.

1.5.6 Ventajas y desventajas de la contabilidad agrícola**Desventajas**

Una de las principales desventajas que implica la contabilidad agrícola es que depende de sucesos no controlados por el ser humano, entre estos se encuentran los climáticos, plagas nuevas o más fuertes, lo que acarrea déficit económico o pérdida total de la producción, lo que repercute en el momento de dar a conocer los resultados de las operaciones y transacciones registradas.

Implica más esfuerzo y trabajo a la hora de contabilizar, debido a los diferentes procesos de costos que se realizan, su registro es más riguroso, ya que se debe de contar en el sentido en que se debe de contabilizar en los diferentes centros de costos.

Si no se cuenta con controles apropiados a la hora de clasificar cada actividad en los diferentes centros de costos no se asignarán apropiadamente, dando como resultado una información no fiable.

Ventajas

Una de las ventajas de la contabilidad agrícola es que se puede conocer el monto invertido y el rendimiento en cada clase de cultivo, además lograr determinar las causas de pérdidas o beneficios experimentadas por las asociaciones agrícolas y determinar la situación económica y financiera de las asociaciones cooperativas; también ayuda para cuantificar las transacciones practicadas para la toma de decisiones por la administración.

1.6 ASPECTOS LEGALES APLICABLES A LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA

Las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias en general se encuentran sujetas a la Constitución de la República de El Salvador como Ley principal, así mismo está conformado por el Instituto Salvadoreño de Fomento Cooperativo y Departamento de Asociaciones Agropecuarias del Ministerio de Agricultura y Ganadería, la cual se encarga de conferir Derechos y Deberes.

Las Asociaciones Cooperativas están dedicadas a realizar diferentes actividades. En caso de la Agricultura tiene que ejercer reglas legales específicas, donde ayuda a establecer derechos y obligaciones a cumplir.

Estas normativas legales aplicadas a las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias se muestran a continuación en primer lugar se detallan las leyes generales, luego se establecen las específicas:

1.6.1 LEYES GENERALES

Constitución de la Republica de El Salvador

La Constitución de la Republica contempla diversos artículos que constituye una base de apoyo para los diferentes sectores económicos, en donde establece que las asociaciones cooperativas agrícolas tienen el derecho a asociarse libremente para llevar a cabo cualquier proyecto lícito, permitiendo así el incremento de la producción y la racional utilización de los recursos.

El estado debe, fomentar y garantizar el derecho de propiedad privada sobre la tierra rustica, ya sea individual, cooperativa, comunal o en cualquier otra forma asociativa. Establece un derecho máximo de extensión de tierra, pero esta limitación no es de aplicación a las asociaciones cooperativas o comunales campesinas ya que estas están sujetas a un régimen especial.

Asimismo, fomentará y protegerá las asociaciones que ayuden a incrementar las riquezas nacionales donde se realice un buen uso de los recursos naturales y humanos, velará de que se dé una justa distribución de los beneficios obtenidos por las diversas actividades económicas, en estas asociaciones pueden participar, personas particulares, el Estado, los municipios y las demás entidades de utilidad pública.

Código tributario

En el caso del anticipo a cuenta del impuesto sobre la renta se excluye de este impuesto a aquellos que se dediquen a las actividades agrícolas y ganaderas y que corresponden a la explotación animal y de la tierra siempre que no se dediquen a la agroindustria, siempre y cuando hayan solicitado al Ministerio de Hacienda por medio de la Ley de fomento agropecuario dicho amparo que se encuentra en el art. 4 de dicha Ley.

Por otra parte, en cuanto a las remuneraciones eventuales y por servicios profesionales no están sujetas a la retención del 10% que trata el artículo 156, cuando se pague por la recolección de productos agrícolas de temporada.

Ley del impuesto sobre la renta

En el caso de las asociaciones cooperativas, la ley del impuesto sobre la renta estipula que las erogaciones con fines sociales son deducibles para dicho impuesto, en este caso dicha deducción incluye lo que son las aportaciones patronales para la constitución y funcionamiento de asociaciones o cooperativas, siempre y cuando tengan participación en las operaciones de la entidad los trabajadores, creando así capitales que mejoren la calidad de vida del personal y sus familias.

Los gastos agropecuarios son deducibles, ya que son indispensables para la obtención de ingresos computables tales como los efectuados por jornales, siembras, resiembras entre otros. También son deducibles las aportaciones de la empresa que se destinen a aportaciones de capital a nombre de las asociaciones o cooperativas, que permitan que los trabajadores participen en el capital y en la administración de la entidad.

Se incluyen también las erogaciones que realicen los contribuyentes hacia los sindicatos, asociaciones, fundaciones o gremiales de trabajadores, siempre y cuando estas entidades se encuentren excluidas del pago del impuesto.

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

La legislación salvadoreña en lo que respecta a la ley de Impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios establece que las asociaciones cooperativas son sujetos pasivos o deudores del impuesto, y se aplicará a la producción y distribución de ciertos servicios, en el caso de los cultivos permanentes aplica para el cumplimiento de esta ley, no pagaran dicho impuesto cuando se encuentren amparados a la Ley de fomento agropecuario y el Ministerio de Hacienda les otorgue dicha exención.

Código de trabajo

El código de trabajo consta de un apartado donde específicamente se regulan las relaciones de los trabajadores y patronos de toda actividad agrícola y ganadera.

✓ Del contrato de trabajo

El contrato de trabajo en este ámbito agrícola puede celebrarse verbalmente, el patrono estará obligado a extender cada quince días siempre y cuando el trabajador lo pida, una constancia escrita en papel común, donde se exprese el nombre, apellido, el tiempo de sus labores, el salario devengado en la última quincena

y la fecha donde se emitió el documento, los trabajadores agrícolas pueden ser contratados de forma permanente o temporales.

✓ Jornada de trabajo

La jornada ordinaria de trabajo podrá ser alterada según el tipo de labores que se realicen en la actividad agrícola y ganadera, tomando en cuenta las necesidades urgentes de realizar dichas labores como la época del año o cualquier otra causa que implique las necesidades urgentes de realizar el trabajo.

1.6.2 LEYES ESPECÍFICAS

Ley de sanidad animal y vegetal

Establecer la protección sanitaria de la vegetación y los animales es el objeto principal de esta ley, la aplicación será realizada por el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG) de igual forma velara por cumplimiento de la metodología a seguir con respecto a las planificaciones desarrollo de programas y control de plagas y enfermedades vegetales, el MAG vigilara las plagas y enfermedades que afectan la producción agrícola, ejecutara las acciones necesarias para el combate o erradicación de enfermedades en los casos de que se encuentre el país estado de emergencia zoonosanitario.

Toda persona natural o jurídica, pública o privada deberá permitir el ingreso de los Inspectores del Ministerio de Agricultura y Ganadería, a cualquier establecimiento comercial de insumo para uso agropecuario o inmueble destinado para ese fin, a efecto de realizar una inspección fitosanitaria o zoonosanitaria, es decir el examen físico, visual o cualquier otro necesario, para determinar la presencia de plagas o enfermedades; dentro de esta evaluación tendrá las siguientes atribuciones: practicar inspecciones, obtener muestras, verificar.

Los propietarios, arrendatarios de bienes y muebles e inmuebles, cultivos y animales tienen la obligación de informar inmediatamente al Ministerio de Agricultura y Ganadería el apareamiento de plagas y de enfermedades.

Ley de Régimen Especial de la Tierra Propiedad de las Asociaciones Cooperativas, Comunales y Comunitarias Campesinas y Beneficiarios de la Reforma Agraria.

Establecer un régimen especial sobre el proceso de la reforma agraria, garantizando seguridad jurídica en la propiedad de la tierra tiene como objeto esta ley. Los beneficiarios de la reforma agraria tienen la opción de ser propietarios en forma individual o asociativa de los bienes que se les ha otorgado y de los que adquirieren en el futuro.

Los propietarios en forma asociativa de la tierra rustica son las siguientes:

- a) Asociaciones cooperativas de la reforma agraria de responsabilidad limitada y las asociaciones cooperativas de producción agropecuaria de responsabilidad limitada.
- b) Las Asociaciones Cooperativas de Participación Real de Responsabilidad Limitada.
- c) Sociedades Cooperativas.
- d) Las Asociaciones Comunales o Comunitarias Campesinas
- e) Las demás que la ley las califique como tales.

En el caso de los literales a), b) y d) de lo antes expuesto, dichas asociaciones se registrarán según les aplique por la Ley Especial de Asociaciones Agropecuarias, el Reglamento Regulator de Estatutos de las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias, y por la Ley General de Asociaciones Cooperativas, y su Reglamento.

Aquellos cooperados que tuvieren en posesión solares cuya extensión excediere de 500 metros cuadrados destinado para la vivienda que se podrá transferir a título de venta, siempre que con ello no se deteriore los recursos naturales renovables, continuarán poseyéndolos sin restricción alguna, debiéndosele transferir la cooperativa, en propiedad.

Igualmente podrán transferir a sus cooperados, a título individual, lotes agrícolas, que sumado a lo poseído en su totalidad, no exceda de siete hectáreas. Asimismo, las cooperativas podrán vender o

arrendar solares o lotes de vocación agrícola, industrial o turística, a cualquier persona natural o jurídica, o asociarse con éstas para fines del desarrollo de actividades de producción, transformación, industria y turismo, siempre que no se afecte al unidad de la estructura productiva, ni el uso y conservación de los recursos naturales renovables; todo, previo y acuerdo tomado en Asamblea General Extraordinaria, especialmente convocada a ese efecto, por las dos terceras partes de sus asociados registrados en el Departamento de Asociaciones Agropecuarias del Ministerio de Agricultura y Ganadería.

La ley también indica que en el caso de arrendamiento de inmuebles que sea propiedad de la asociación, y que este bien sea mayor de diez manzanas, para establecer la decisión de arrendarlo se convocará a una asamblea general extraordinaria, donde se emitirá el voto secreto y si este diera como resultado a favor de las dos terceras partes de los asociados que se encuentren legalmente inscritos en el departamento de asociaciones agropecuarias del Ministerio de Agricultura y Ganadería, se comunicará dicho acuerdo al Instituto Salvadoreño de Transformación Agraria, para que ratifique dicha decisión, así como también las condiciones del respectivo contrato. En esta sesión deberá estar presente un delegado nombrado por el fiscal general de la república.

El Ministerio de Agricultura y Ganadería fomentará la organización de los beneficiarios individuales de la Reforma Agraria, en Asociaciones Cooperativas de Producción, o de Servicios Múltiples, para el mejor aprovechamiento de sus recursos productivos, la prestación de servicios y el desarrollo de la agroindustria, proporcionándoles la colaboración y asesoría que para ello requieran.

Ley general de asociaciones cooperativas y su reglamento

La Ley General de Asociaciones Cooperativas, contiene las disposiciones que regulan a todas las asociaciones, desde la autorización para la conformación de las cooperativas, constitución, inscripción para el inicio de sus operaciones, disolución y liquidación, además contiene normas, principios, deberes y derechos de los asociados y miembros directivos.

Se encuentran facultadas en plena libertad la creación y formación de cooperativas como asociaciones de derecho privado de interés social de acuerdo a lo establecido en la ley de creación del Instituto Salvadoreño de fomento Cooperativo (INSAFOCOOP), sus reglamentos y estatutos.

En el caso de las asociaciones cooperativas de producción agropecuaria, pesquera y demás similares, se regirán también por disposiciones del INSAFOCOOP siempre y cuando no estuviere previsto en su ley especial de asociaciones agropecuarias.

Según lo establecido por INSAFOCOOP, las cooperativas son de capital variable e ilimitado, donde la duración como tal es indefinida, una de sus características es que son de responsabilidad limitada con número variable de miembros, las cuales deben constituirse con propósitos de servicio, producción, distribución y participación.

Se constituirán todas las cooperativas por medio de la asamblea general celebrado por todos los interesados, con un mínimo de asociados determinados según la naturaleza de la cooperativa, el cual no podrá ser menor de quince, en la asamblea se aprobarán los estatutos y se suscribirá las aportaciones, el cual deberán pagar por los menos el 20% del capital suscrito, el acta de constitución deberá firmarse por todos los miembros, una vez constituida dicha cooperativa se solicitará su reconocimiento inicial e inscripción en el departamento de asociaciones cooperativas del Ministerio de Agricultura y Ganadería, y a fin de obtener personalidad jurídica, la cooperativa presentará certificación del acta de constitución firmada por el secretario del consejo de la administración.

Las asociaciones cooperativas y agropecuarias tienen como obligación presentar anualmente al departamento de asociaciones agropecuarias los estados financieros de cada ejercicio económico, previamente que dichos estados financieros hayan sido presentados en la asamblea general ordinaria para su aprobación y notificación a la asamblea general de asociados y adjunto el dictamen de la junta de vigilancia donde fueron a probados.

Ley de medio ambiente

La protección, conservación y recuperación del medio ambiente, el uso sostenible de los recursos naturales permitiendo una mejoría en la calidad de vida de las presentes y futuras generaciones, normando la gestión ambiental, pública y privada, asegurando la aplicación de tratados o convenios internacionales celebrados por El Salvador en materia del medio ambiente es el objetivo con el que se creó la ley del medio ambiente.

La ley del medio ambiente está basada en la protección de todos los recursos naturales, estipula que todos los habitantes tienen derecho a un medio ambiente sano equilibrado, y es obligación del Estado vigilar, promover y defender estos derechos para garantizar la armonía entre los seres humanos y la naturaleza.

Toda asociación cooperativa debe tomar en cuenta que la contaminación del medio ambiente o alguno de sus elementos, que deteriore dañe los procesos esenciales, lleve como consecuencia de las obligaciones de restaurar el daño o compensarlo indemnizando al Estado o a cualquier persona natural o jurídica afectada.

Todas aquellas actividades, obras y proyectos que se dediquen a elaborar actividades relacionadas al sector agrícola localizado en áreas frágiles deberán realizar obras estudio de impacto ambiental. Este estudio se realizará por parte y a cuenta del titular, por medio de un equipo técnico capacitado multidisciplinario, todas las empresas o personas que se dediquen a realizar dicho estudio deberán estar registradas en el Ministerio.

El Ministerio de Medio Ambiente deberá promover el manejo de plagas y fertilizantes, fungicidas y plaguicidas naturales con el fin de ayudar a que las actividades agrícolas no dañen en lo posible al medio ambiente; el presidente de la República como propuesta efectuada de parte del Ministerio deberá formular los reglamentos relativos al manejo de los suelos, tomando en cuenta el criterio mencionado en la ley donde promueve que se debe de llevar a cabo prácticas de conservación y recuperación del suelo por parte de aquellos que se dediquen a la actividad agrícola.

Ley para la protección de la propiedad y la comercialización del café

Dicha ley lo que pretende es garantizar la propiedad y comercialización interna del café, garantizando a los diferentes participantes en dicha actividad productiva, no se vean afectados sus esfuerzos por hechos delictivos, protegiendo también los intereses del Estado en la recaudación de los impuestos correspondientes.

Esta ley es de aplicación tanto para las personas naturales o jurídicas, que realizan actividades de comercialización del café. Donde sus participantes en esta actividad son los productores, los beneficiarios y pergamineros y sus agentes o representantes, también se incluye a los intermediarios y/o compradores de pepena, los torrefactores y los exportadores.

Esta ley será de aplicación para cualquier asociación o cooperativa agrícola que se dedique a la producción del café, por lo tanto, deberá ampararse y acatar los requerimientos necesarios que esta manifieste para dicha actividad.

Para darle cumplimiento a la ley el Consejo Salvadoreño del Café llevará los registros de los: productores, beneficiarios, pergamineros, exportadores, compradores en el exterior y quienes los representan, intermediarios y/o compradores de pepena y cualquier otro registro necesario para cumplir con la ley descrita anteriormente.

Están obligados a inscribirse en el Consejo Salvadoreño del Café en los registros respectivos todas aquellas personas naturales o jurídicas que intervengan en las actividades de comercialización del café según el Art. 4 proporcionando un informe escrito en el que se indiquen los nuevos datos, al cual deberán anexar los documentos necesarios para hacer las modificaciones del caso, este proceso se realizará para cualquier año cultivo permanente, donde requiera por alguna circunstancia la actualización de los registros.

De los productores

Se considera productor toda persona natural o jurídica que explote a cualquier título legal una o más propiedades productoras de café.

En los casos en que la cosecha del producto sea para la exportación del mismo producto, los que se dediquen a tal actividad tendrá que permitir que el Consejo Salvadoreño lleve un control y registro con la información de quienes se dedican a esas actividades.

Cuando se haya pactado un contrato de compra venta y este deba de ser transportado en cual quiera que sea el caso el vendedor deberá de entregar una nota de remisión al comprador la que deberá de contener los requisitos establecidos en el artículo 17 de esta Ley, de no ser así, la mercadería podrá ser decomisada para efectos del artículo que se presenta a continuación.

Ley básica de la reforma agraria

Esta ley se realizó con objeto transformarla estructura agraria del país incorporando a la población rural al desarrollo económico, social y político de la nación, promoviendo un sistema justo de la propiedad, tenencia y explotación de tierra, basada en la equidad, la transformación de la estructura agraria del país y la incorporación de su población rural al desarrollo económico, social y político de la nación, mediante la sustitución del sistema latifundista por un sistema justo de propiedad, tenencia y explotación de la tierra, basada en la equidad para que exista estabilidad económica, para el hombre fomentando su bienestar y garantía de una vida social digna.

Los poseedores de inmuebles mayores de cien y ciento cincuenta hectáreas según la clase de suelo, fueron cedidos al Estado incluyendo si en estas se encontraban bienes muebles, animales etc. Las tierras y demás bienes adquiridos fueron reasignados a las **asociaciones cooperativas agropecuarias**, asociaciones comunitarias campesinas u otras organizaciones de trabajadores agropecuarias, inscritas en el MAG. Esta

ley y su reglamento no serán aplicables a las asociaciones cooperativas agropecuarias o asociaciones comunitarias campesinas, debidamente inscritas.

Ley Forestal

Las asociaciones cooperativas deben apegarse a las disposiciones que establece la ley forestal, esta ley fue realizada con el objeto de establecer disposiciones que permitan el aumento, manejo y beneficio en forma sostenible de los recursos forestales y el desarrollo de la industria maderera, estos recursos son parte del patrimonio de la Nación es por ello que el Estado debe proteger el manejo de estos.

La ley pretende crear las condiciones para que el sector privado participe en la reforestación del territorio nacional, esto no aplica a las áreas naturales protegidas y los bosques salados.

El MAG promoverá la capacitación, generación y transferencia de tecnología para el incremento de plantaciones forestales y su manejo, además de la industrialización y comercio de productos y subproductos forestales, a propietarios y poseedores de inmuebles con bosque natural y de plantaciones forestales.

Quedan fuera de los requerimientos de planes de manejo forestal y de cualquier tipo de autorización el corte, tala y poda de árboles que dan sombra al cultivo permanente y las diferentes especies que se encuentren dentro de las plantaciones siempre y cuando los arboles no se encuentren incluidos en los listados de especies amenazadas o en peligro de extinción inclusive cuando se trate de árboles históricos.

Además, quedan exentos de esta Ley la corta, tala y poda de los frutos, así como los otros cultivos agrícolas permanentes.

Toda asociación cooperativa agrícola deberá apegarse a esta ley si está inmersa en alguno de los requerimientos establecidos por dicha regulación. El MAG es el encargado de aplicar dicha normativa, verificará los casos donde deben acatar los requerimientos como por ejemplo si existiere aprovechamiento

de bosques naturales que sean de propiedad privada, este deberá estar regulado su respectivo plan de manejo forestal, el cual se elaborara bajo responsabilidad del dueño o propietario del terreno y aprobado por el MAG y este último dará seguimiento al cumplimiento de las obligaciones contenidas en dicho plan de manejo.

Ley especial de asociaciones agropecuarias

Se estableció un departamento de Asociaciones Agropecuarias como dependencia del Ministerio de Agricultura y ganadería, el cual tendría su cargo la promoción, organización, reconocimiento oficial y otorgamiento de la personería jurídica de las Asociaciones Cooperativas de Producción Agropecuaria y todas aquellas relacionadas a la actividad agropecuaria.

El Departamento de Asociaciones Agropecuarias del MAG abrirá un libro de registro, en el cual inscribirá el acta de constitución a que se refiere el artículo anterior, en base a la cual se otorgará la personería jurídica, por medio de Decreto Ejecutivo, en el Ramo de Agricultura y Ganadería.

Para que a estas asociaciones u organizaciones se les reconozca su personería jurídica deben de registrarse en el Departamento de Asociaciones Agropecuarias del MAG con los estatutos y certificaciones y en donde se ha elegido al representante con eso bastara y será dicho departamento el que disponga en el reglamento de funcionamiento y vigilancia de las asociaciones agropecuarias que deberá dictarse. Aun aquellas asociaciones que estén registradas en el Instituto Salvadoreño de Fomento Cooperativo deben de registrarse en el Departamento de Asociaciones Agropecuarias del MAG para que este lleve el registro.

Una vez inscritas las Asociaciones y aprobados todos los estatutos, se registrarán según las siguientes leyes en orden prioritario.

- a) Ley básica de reforma agraria,
- b) Ley general de asociaciones cooperativas,
- c) Reglamento regulador de estatutos de asociaciones, cooperativas agropecuarias, y
- d) Estatutos de la asociación.

1.7 ASPECTOS TÉCNICOS APLICABLES A LA CONTABILIDAD AGRÍCOLA

1.7.1 Norma Internacional de contabilidad (NIC 41)

Para la presente investigación se tomará como base técnica La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), específicamente la sección 34 además la Norma de Internacional de Contabilidad 41, Agricultura, la cual describiremos la manera apropiada de aplicarla a los cultivos permanentes en este caso al cultivo del café.

Dentro de algunas definiciones básicas que nos proporciona la normativa están:

- El mercado activo del cultivo permanente puede variar según el tipo de cultivo, pero generalmente se basan en que los productos son homogéneos y se puede encontrar en todo momento, los precios del quintal son conocidos por todo el público.
- Importe en libros: es el valor monetario reconocido del activo en el balance.
- Valor razonable: es el importe por el que las distintas partes interesadas, pueden intercambiar libremente un activo o liquidar un pasivo.

Reconocimiento y valoración

La entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando: si la entidad realizo hechos ocurridos en el pasado, además que sea probable que fluyan beneficios futuros económicos asociados con dicho activo, en este caso los beneficios obtenidos son las semillas o frutos recolectados para la venta.

El valor razonable o el coste del activo puedan ser medidos de forma fiable.

Un activo biológico debe ser valorado, en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. La valoración razonable es uno de los aportes más significativos de la Norma, de manera que no permite valorar a coste de obtención, sino al valor razonable.

El valor razonable de un activo biológico se basa en su ubicación y condición, referidas en el momento actual, un ejemplo de ello, el valor razonable de árboles sin talar de una plantación maderera es el precio

de los arboles vivos en el mercado correspondiente, considerando los diámetros de los árboles y otros factores

Cuando haya tenido poca transformación biológica desde que se incurrieron en los primeros costos, en el caso del café desde el momento de iniciar con los semilleros; este coste es muy similar al valor razonable. Es por ello que la normativa permite valorarlo al costo histórico.

El otro acontecimiento por el cual se puede valorar al costo histórico y se valorará es porque el impacto de la transformación biológica en el precio, esto tiene que ver con las fases iniciales de crecimiento por ejemplo los cultivos permanentes son un activo que no genera beneficios en los primeros años si no hasta después de transcurrido cierto tiempo significativo, es por ello que es imposible estimar el valor razonable con fiabilidad debido a que el activo se encuentra al inicio de su ciclo de transformación biológica, esto con lleva a que no existe un mercado activo con respecto al producto, y como este ciclo es largo, los datos son volátiles al momento de calcular su valor razonable.

El valor razonable

Las bases para la determinar el valor razonable se establece jerárquicamente según la Norma:

El precio de cotización de mercado, si existe mercado activo para el activo o producto biológico, esto constituye la mejor estimación del valor razonable (NIC 41.17). En el caso del café existe los precios que circulan en los diferentes periódicos emitidos por el Ministerio de Economía, estos van de acorde a los precios de los diferentes recibidos del país.

Un mercado activo es un mercado donde el comprador y vendedor que lo deseen pueden acordar una transacción; en él se dan todas las condiciones que establece la NIC:

Los bienes o servicios intercambiados en dicho mercado son homogéneos;

Se puede encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y

Los precios están disponibles para el público.

Es por las ello, que la Norma no admite como valor razonable los precios fijados en contratos para vender en fechas futuras los activos o productos biológicos, ni permite el ajuste de valor razonable a estos precios, ya que este precio no proviene de un mercado activo corriente. Estos contratos futuros son definidos en la NIC 37. En el caso de que no existiere un mercado activo, la empresa utilizara uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuvieren disponibles (NIC 41.18): el precio de la transacción realizada más reciente en el mercado, siempre y cuando no existiere un cambio significativo en las circunstancias económicas entra la fecha de dicha transacción y la del balance;

Los precios de mercado de activos similares, ajustados de tal manera que reflejen las diferencias existentes; y las referencias del sector.

En el caso de los numerales del 26 al 29 que trata sobre las ganancias o pérdidas que deben de ser reconocidas dentro de los resultados integrales generadas ya sea aquella ganancia o aquella perdida que se reconozca por el reconocimiento inicial del activo biológico, por los cambios que tenga ese activo biológica durante su proceso de transformación, o por el reconocimiento inicial del producto agrícola, si aplica para el caso del cultivo de café o en la mayoría de cultivos permanentes, ya que al momento de reconocer una plantación esta se debe de reconocida según el valor razonable menos los costos que me generaran hasta el punto de venta.

Para que se aplique lo del párrafo anterior debe de existir un mercado activo en el cual se realizaran las investigaciones pertinentes para poder determinarlo con fiabilidad al momento de realizar la comparación con las estimaciones que se han hecho para el valor de esa plantación, en ese momento se determinara si existen diferencias entre una y otra y si esta diferencia genera un valor a favor o en contra para poder reconocerla como ganancia o pérdida.

Sin embargo, no siempre para todos los cultivos permanentes podrá medirse de forma fiable ya que no para todos los tipos de activos existe un mercado activo que de referencias de los precios. Por ello la norma instituye a que cuando dichos casos sucedan se debe de reconocer al costo menos todas las depreciaciones, amortizaciones y/o perdidas acumulados por deterioro de valor; pero esta presunción debe de hacerse desde el momento inicial en el que el activo biológico es recocido, y deberá mantenerse

durante todo su proceso, es decir que el método que se elija para su reconocimiento no debe de cambiar y debe hacerse solo al inicio ya que se presume que para su proceso de cosecha siempre se puede medir de forma fiable, por otro lado si se trabaja con el método del coste entonces deberá de aplicarse la NIC 2 que trata sobre los inventarios.

1.7.2 Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES)

Esquema de fases de explotación agrícola

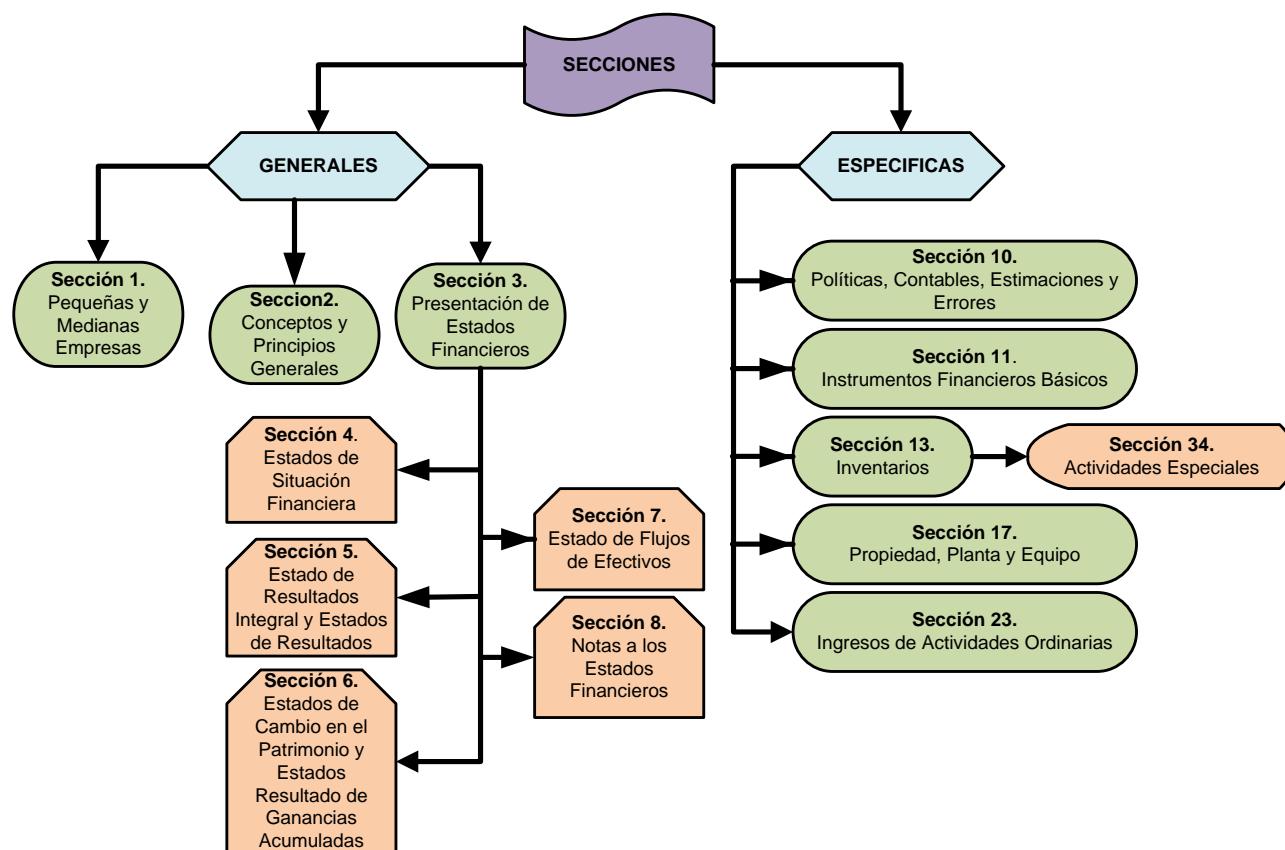


Figura 1 – Secciones de la NIIF para PYMES aplicables a las asociaciones dedicadas a los cultivos permanentes

Fuente: NIIF para PYMES

Creado por: Equipo de trabajo

1.8 CONTABILIZACIÓN DE LOS CULTIVOS PERMANENTES EN LAS ASOCIACIONES AGROPECUARIA

1.8.1 ASPECTOS TÉCNICOS AGRONÓMICOS APLICABLES AL CULTIVO PERMANENTE

El café pertenece a un activo biológico permanente y por lo tanto una asociación cooperativa productora de café debe revelar el método que se utilizara para determinar el valor razonable del café en su punto de cosecha o recolección.

El valor razonable del café menos los costes estimados en el punto de venta del café recolectado o cosechado durante el ejercicio, además deberá revelar la existencia del café y el valor monetario reconocido en el balance que posea alguna restricción, o que alguna parte de la cosecha allá sido establecida como garantía de algún préstamo u otro acontecimiento.

Revelando los compromisos posibles de adquirir más activos biológico o desarrollarlos, estableciendo estrategias de gestión de riesgos financiero para el desarrollo de la cosecha del café.

Las productoras de café deberán de realizar una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente dentro de la cual debe incluir:

La ganancia o pérdida recibido por cambio en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta del producto agrícola en este caso el café; los incrementos debido a compras;

Las disminuciones que se pueden dar por las ventas del producto agrícola y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta; los decrementos que sufre el café en el momento de la cosecha y recolección entre otros cambios.

Para el activo biológico como es el café puede ser variable el valor razonables menos los costos estimado en el punto de venta esto debido a los cambios físicos o como puede ser los cambio en el precio de mercado, la separación de estos cambios es de mucha importancia para ña evaluación del rendimiento

del ejercicio corriente y lograr realizar proyecciones futuras con mejor precisión esta información es de mucha utilidad para las asociaciones cooperativas dedicadas al café ya que su ciclo de reproducción es mayor de un año.

El cambio que sufre el café en su transformación biológica produciendo las diferentes etapas de tipo físico como son el crecimiento, degradación, producción y procreación siendo cada una observables y valorables, tiene una relación directa con los beneficios económicos futuros, así mismo el cambio en el valor razonable del activo biológico en este caso el la cosecha o recolección del café es también un cambio de tipo físico.

El café es uno de los activos biológicos más expuestos a riesgos naturales y enfermedades, que, si en determinado momento se produjera una inundación, plaga o entre otras, se debe de revelar la naturaleza y la cuantía que esto allá causado.

Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad.

En algunas ocasiones puede suceder que no es posible determinar el valor razonable del activo biológico y si esto pasa la asociación cooperativa valora al final del ejercicio el costo que incurrió en su activo biológico menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas por lo que debe de revelar en relación a tales activos biológicos:

Una descripción de los activos biológicos como por ejemplo que tipos de activos biológicos posee, las características físicas, periodo de cosecha, entre otros, además una explicación del porqué no se pudo determinar el valor razonable con fiabilidad, los tipos de métodos de depreciación utilizados y las vidas útiles, como su valor bruto en libros.

Además, si la asociación cooperativa en su ejercicio corriente valora los activos biológicos según el coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumulada, debe revelar cualquier ganancia o pérdida que allá reconocido por ventas, donación o cesión del derecho de tales activos biológicos y en la conciliación debe de revelar por separado la cantidad relacionada con dicho activo como también las pérdidas por deterioro, reversiones y depreciaciones.

Pero si durante el ejercicio corriente es posible determinara el valor razonable del activo biológico se debe de realizar una descripción del activo biológico como se ha desarrollado, sus características, así como la explicación de cómo se logró determinar el valor con fiabilidad y posterior realizar el cambio y revelar el efecto que provocó el cambio del activo biológico.

Dentro de un cultivo permanente se llevan a cabo un gran número de actividades que están encaminadas a favorecer el desarrollo de las plantaciones cultivadas, en búsqueda de una producción que permita rendimientos económicamente favorables, dentro de las actividades principales se encuentra;

ACTIVIDAD	OPERACIONALIZACIÓN	ELEMENTOS DEL COSTO
Análisis del suelo	Se realiza un análisis químico, con el propósito de conocer el estado nutricional o fertilidad que presenta así como su textura y topografía general del terreno.	<ul style="list-style-type: none"> • Mano de obra
Preparación del suelo	El proceso de preparación del suelo busca obtener un sustrato con las mejores condiciones.	<ul style="list-style-type: none"> • Mano de obra • Materiales insumos y suministros
Aradura	Puede desarrollarse de forma manual o por medio de maquinaria; consiste en hacer surcos de tierra de la forma que permita el depósito o siembra de la semilla preparada.	<ul style="list-style-type: none"> • Mano de obra • Depreciación de maquinaria • Labores de supervisión • Materiales insumos y suministros
Rastrillando	La actividad se puede realizar con una maquinaria adecuada donde se busca profundizar la tierra para ver las condiciones de humedad. Se mide los niveles de húmeda, pero además se puede realizar de forma manual en el caso de pequeñas parcelas.	<ul style="list-style-type: none"> • Mano de obra • Depreciación de maquinaria • Labores de supervisión
Semillero o almacigó	Esta actividad consiste en que el productor selecciona y acondiciona un lugar para depositar la semilla de café, para que germine, emerja y alcance el desarrollo necesario; posteriormente ser trasladado a otra actividad. (FIAGRO)	<ul style="list-style-type: none"> • Materiales insumos y suministros • Mano de obra
Vivero	Cuando la semilla germina se procede al arranque y trasplante de las plántulas que puede realizarse de 60 a 90 días, con el mayor cuidado posible, seleccionando únicamente las plántulas sanas, con buen desarrollo. Esto depende del estado de la plántula en que se desee	<ul style="list-style-type: none"> • Materiales insumos y suministros • Mano de obra

	trasplantar (soldadito o patacón o fosforito 60días, concha o mariposa a los 75 días, naranjito a los 90 a 120 días).	
Siembra	La actividad puede desarrollarse dependiendo del método que se utilice por el agricultor las cuales pueden ser: La siembra directa; consiste en que la semilla va directa a la tierra y no pasa por el proceso, la diferencia es que no crece igual. La siembra de vivero; que consiste en colocar directamente la concha al suelo o la siembra en bolsa de polietileno.	<ul style="list-style-type: none"> • Materiales insumos y suministros • Mano de obra

(Izaguirre, Bases para Implementar los Costos Agrícolas, 2010)

1.8.2 PROCESO CONTABLE PARA LOS CULTIVOS PERMANENTE

En la agricultura se cuenta con diferentes tipos de cultivos lo que son tratados contablemente de forma diferente esto debido a su duración y fructificación los cultivos se dividen en Semipermanentes, Permanentes y cíclicos, considerándose los primeros aquellos que una vez sembrados fructifican una o más veces en un período de tiempo que no sobrepasa al año y los segundos, los que demoran en fructificar uno o varios años y después de este proceso, producen durante varios años y finalmente los cíclicos que solamente dan una cosecha, considerando los tipos de cultivos de esta forma;

Este tipo de cultivo pasa por diferentes etapas las cuales son: adquisición o producción de semillas, preparación del área de siembra del almácigo, deshierbar, abonamientos, previsión o control de plagas hasta que el almácigo sea trasplantado. (Lazo Vásquez, Quintanilla Mejia, & Vásquez Guerra, 2011)

1.8.2.1 Fases de los cultivos permanentes

Los cultivos permanentes por el tratamiento especial que presenta para su formación y desarrollo se reconocen dos etapas fundamentales Fito técnicamente en su vida productiva que es:

1. Etapa del pre-cultivo
2. Etapa de la cosecha y recolección. **Ver figura No.2**

Fases de la Explotación agrícola

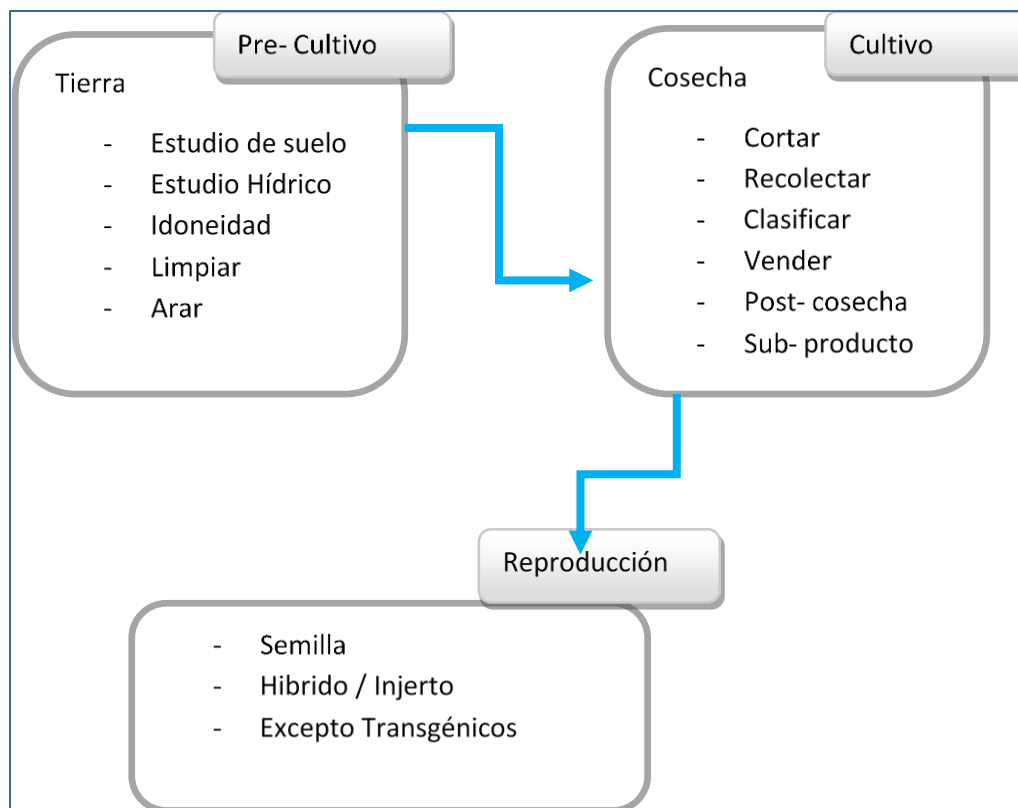


Figura 2 – Esquema de fases de explotación agrícola

Fuente: PROCAFE

Creado por: Equipo de trabajo

Estas etapas están determinadas en base al tiempo, es por ello que en contabilidad técnicamente se clasifican:

- **Fase de formación** acumula una serie de costos en un tiempo determinado, donde al final se obtiene la plantación capaz de generar fruto.
- **Fase de explotación**, en esta etapa se reconocen las plantaciones definitivas, que de acuerdo a su vida productiva son capaces de generar cosechas. **Ver figura No. 3**

Fases del cultivo permanente



Figura 3 – Esquema de fases del cultivo permanente

Fuente: NIC 41

Creado por: Equipo de trabajo

Los cultivos de carácter permanente debido al tiempo de vida útil que tiene alrededor de 15 años de vida, el periodo en el cual el activo biológico está en fase de cosecha o bien de recolección que es el momento en el que se empieza a reconocer los beneficios económicos, este periodo de tiempo difiere del periodo contable.

El activo biológico pertenece al activo no corriente, es decir el capital de inversión de la asociación y se sub-clasifica en las sub cuentas correspondientes dependiendo de la fase del cultivo. **Ver figura No. 4**

Esquema de proceso contable del cultivo permanente

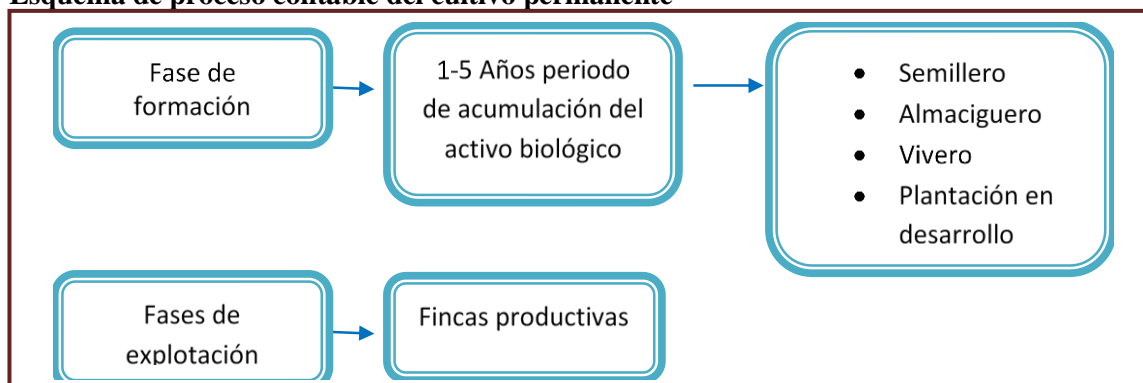


Figura 4- Esquema de proceso contable del cultivo permanente

Fuente: Cátedra de Contabilidad Agrícola

Creado por: Equipo de trabajo

En la cuenta del activo biológico en formación se acumulan todas las erogaciones por centro de Costos, los que son capitalizados tales como; semilleros y viveros, lo que indica que existe una plantación en desarrollo y se liquidan de esta cuenta hasta que el momento que el cultivo esté en condiciones óptimas de medir si primera cosecha.

Momento en el cual se reconoce, activo biológico en explotación, lo que genera por consiguiente un agotamiento en forma constante o en gradiente, el agotamiento en general es el proceso natural de los recursos naturales de disminución / extinción de los recursos naturales.

Una vez terminada la acumulación correspondiente al centro de costo, existen criterios determinantes para hacer los traslados correspondientes al siguiente centro de costo. Por lo que resulta esencial llevar el control en el libro mayor de cada centro de costo, con el propósito de revelar según el estado físico de la plantación el centro de costos respectivo, para tal efecto se deberá tomar en cuenta dos criterios

- La estatura de la planta
- El crecimiento nutricional de la misma

Para hacer los traslados de un centro a otro se debe tomar en cuenta el tipo de cultivo y los criterios de explotación

El centro de costo plantaciones en desarrollo es el que mide al cierre de cada ejercicio contable, de acuerdo a su valor razonable, por tanto los cambios que existen en este se van a registrar según la sección 34, es decir en los Resultados del ejercicio. Sin embargo a la fecha en que estos cultivos se reclasifican al activo biológico en explotación aún no se ha reconocido ningún ingreso relacionado por lo tanto; La diferencia resultante entre el valor de mercado menos costos de venta y el valor contable se van a diferir en las siguientes cuentas:

- a) Diferencia NO sea a favor → Gastos pendientes de liquidar
- b) Diferencia a favor → Ingresos pendientes liquidar

Las asociaciones cooperativas agrícolas dedicadas a la producción de café contemplan dos tipos de ejercicios a partir de los cuales se tomara las decisiones correctas;

- a) Ejercicio contable
- b) Año agrícola

Se entiende que el año agrícola es el periodo productivo de la plantación es decir dependerá del tipo de cultivo y de las condiciones del clima, los intervalos de dos periodos contables permiten que hayan cuentas de uso especial que en otras circunstancias no es posible utilizar bajo el criterio de normativa.

Medición posterior al cierre del ejercicio contable.

Para las asociaciones agrícolas la medición posterior es determinante para preparar los estados financieros intermedios. Razón por la cual debe tomarse en cuenta las reclasificaciones pertinentes de las cuentas de costo y gasto.

Cada una de las erogaciones estrictamente relacionadas a la explotación del cultivo del café ha sido registrada en costo de explotación agrícola. Al cierre del ejercicio deberá de determinarse su valor contable con el propósito de realizar la medición posterior, de acuerdo con el valor razonable o bien la política adoptada por la asociación.

Operaciones contables del inicio del ejercicio al cierre del año agrícola de algunos de los cultivos permanente.

En este proceso se involucra una serie de operaciones, que implica la evaluación de la razonabilidad de las cifras de los estados financieros de la asociación agrícola, es durante este periodo que las cuentas específicas que diferencia la contabilidad agrícola de la financiera, resultan de suma importancia pues nos permiten revelar que hable imprudentemente las estimaciones contables en la información financiera.

Operaciones fijas y amortizaciones en el cierre del año agrícola de los cultivos permanentes

Al cierre del año agrícola deben registrarse todas las partidas y amortizaciones con el propósito de presentar los estados financieros intermedios de forma razonable, puesto que este juego de estados financieros para el agricultor constituye la base para la toma de decisiones una de las partidas fijas más

importantes que es necesario considerar es la del agotamiento, el cual deberá ir proporcionalmente distribuido entre el año agrícola corriente y el año agrícola entrante.

Según lo establecido en la NIFF para PYMES en la sección 34 actividades especiales – agricultura, requiere una medición posterior, esto en función de que el cierre del año agrícola determina el resultado del ejercicio por lo tanto, en esta medición posterior es de vital importancia tomar en cuenta todas las cuentas de activo, pasivo, costos y gastos a las que deberá revisar atendiendo los criterios de deterioro al cierre de cada año por lo que hará efectos de la técnica agrícola que se enfoque las siguientes cuentas:

- Costos pendientes de liquidar
- Gastos de administración pendientes de liquidar - Tanto corrientes, es decir de la cosecha como de aquellos gastos resultantes de la medición posterior de la plantación.
- Ingresos por percibir
- Productos pendientes de liquidar

Medición posterior de los costos

Se trabaja con el saldo de la cuenta costos pendientes de liquidar, que es donde están acumulados los costos de la cosecha, haciéndose la medición posterior para este saldo, después de los siguientes criterios:

- Porcentaje de efectiva de los cultivos
- Procedimiento técnico de la plantación
- Condiciones actuales del deterioro del valor, tomando en cuenta;
- Riesgos naturales inherentes
- Ineficiencia del manejo de la cosecha del cultivo
- Tratamientos aplicados erróneamente
- Recolección tardía

Todo esto deberá quedar explicado en las políticas contables de la asociación cooperativa agropecuaria.

Lo anterior origina una disminución en el valor contable de los costos pendiente de liquidar, concepto que se reconoce como deterioro, este es llevado a los resultados del ejercicio y de carácter no deducible a excepción de encontrarse en; calamidad pública o emergencia nacional.

CAPITULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 Tipo de investigación

La problemática relacionada con la contabilización para asociaciones agropecuarias dedicadas a los cultivos permanentes se investigó mediante el enfoque deductivo, ya que se realizó desde la perspectiva general a lo particular, evaluando las causas y consecuencias de dicho problema, con el propósito de generar un documento que contribuya a solucionar la falta de información, en la investigación se describieron y analizaron los procesos relacionados con los cultivos agrícolas, por medio de la interpretación y análisis de la información bibliográfica, cuyos contenidos teóricos permitirán la fundamentación de la temática en estudio.

2.2 Unidades de estudio

La unidad de análisis que fue objeto de estudio, para realizar la investigación de las Asociaciones cooperativas agropecuarias en el área de la contabilidad agrícola se encuentran; los profesionales de la contaduría pública responsables de la contabilización y registro de las operaciones contables en las asociaciones cooperativas dedicadas a los cultivos permanentes.

2.3 Universo y muestra

2.3.1 Universo

La población sujeto de estudio abarco a las asociaciones cooperativas, destinadas a la producción agropecuaria registradas en el del Ministerio de Agricultura y Ganadería, dedicadas al cultivo del café, las cuales son 91 ubicadas en El Salvador, debido al parecido en el manejo de las actividades que realizan en cuanto a los cultivos permanentes. El anterior dato ha sido extraído de fuentes del Consejo Salvadoreño del Café. (Ver Anexo 1).

2.3.2 Muestra

El análisis de proyecto de investigación se sintetizó en el conjunto de sujetos con características semejantes sometidos al estudio y agrupados para la denominación de la muestra de la siguiente forma:

Fórmula para el tamaño de la muestra de población finita:

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{Z^2 \cdot P \cdot Q + (N-1) e^2}$$

Simbología Utilizada:

n: ¿Tamaño de la muestra= cantidad de cooperativas que integraran la muestra=?

N: Población = Consejo Salvadoreño del Café = 91

Z: Nivel de confianza = El nivel de confianza que se tomara es el 90%; que es la probabilidad de que la investigación sea representativa de la población 1.645.

P: Prevalencia esperada del parámetro a evaluar = proporción de éxito de la investigación se tomara el 90%

q: 1-p = proporción de fracaso de 10%

e: Error tolerable = 0.10

Sustituyendo en la fórmula:

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{Z^2 \cdot P \cdot Q + (N-1) e^2}$$

$$n = \frac{(1.645)^2 \cdot (0.90) \cdot (0.10) \cdot (91)}{(1.645)^2 \cdot (0.90) \cdot (0.10) + (91-1) \cdot (0.10)^2}$$

$$n = \frac{21.16234475}{0.24354225 + 0.90}$$

$$n = \frac{22.16234475}{1.14354225}$$

$$n = 19.3804336$$

$$n = 19$$

Para la determinación de la muestra, la población que se tomó de base son las cooperativas inscritas en el Consejo Salvadoreño del Café que se encuentran ubicadas en El Salvador, ayudando a que la población

seleccionada sea más libre de sesgo permitiendo que la muestra a seleccionar sea más representativa y libre de error.

2.4 Instrumentos y técnicas utilizados en la investigación

Para el desarrollo de esta investigación el instrumento que se utilizó para la recolección de información fue la encuesta de preguntas cerradas de opción múltiple para los profesionales encargados de la contabilidad de las asociaciones cooperativas agropecuarias, de tal manera que se recopiló toda la información necesaria, las técnicas que se utilizaron, fueron de campo e investigaciones documentales; dicha encuesta fue contestada por los contadores o tenedores de libros encargados de la contabilidad agrícola de las asociaciones cooperativas agropecuarias, luego se procedió al análisis de la información obtenida, para luego estructurar los procedimientos contables agrícolas.

2.5 Procesamiento de la información

Posteriormente a la recopilación de la información de las unidades de estudio, fue clasificada y procesada mediante la herramienta de Microsoft Excel para tabular y graficar las respuestas obtenidas por medio de los instrumentos utilizados para la compilación de las repuestas, se procedió a realizar tablas dinámicas, lo que facilitó el procesamiento de datos cuantitativos, por medio de la distribución de frecuencias absolutas y relativas de cada una de las preguntas; las cuales se presentan a través de gráficas circulares que proporcionaron un mejor análisis e interpretación de los resultados.

2.6 Análisis e interpretación de los datos procesados

Se efectuaron cuadros estadísticos que muestra la información recopilada por medio del cuestionario dando paso al análisis e interpretación acerca de los datos que muestran las gráficas; en el siguiente orden: Primeramente se enunció la pregunta, seguidamente el objetivo que se persigue, posteriormente el cuadro de tabulación que mostro las frecuencias relativas y absolutas para luego crear el respectivo gráfico; últimamente se realizó un análisis profundo e interpretación de los resultados obtenidos por la población estudiada.

2.6.1 Diagnóstico de la investigación

El diagnóstico se realizó utilizando un instrumento de recolección de información, como lo es el cuestionario, fue posible determinar que las asociaciones cooperativas agrícolas que se dedican a los cultivos permanentes, realizan los registros contables sin aplicar ninguna normativa, se determinó que se basan en una mezcla de criterios, dando como resultado información que no cumple las características principales que deben contener los estados financieros, por lo tanto los estados financieros presentados no muestran razonabilidad ni fiabilidad en las cifras plasmadas esto provoca que al momento de adquirir financiamiento no puedan acceder a préstamos; de igual manera pierdan competitividad, esto se debe a que la mayoría de estas asociaciones necesitan estar financiadas por ser entidades pequeñas.

Como resultado de la recopilación de datos se han definido las áreas de la temática de investigación las cuales son;

- ✓ El conocimiento que tienen los contadores de las asociaciones cooperativas agropecuarias acerca del tratamiento contable que debe de realizarse en cuanto a los activos biológicos desde su etapa de formación es deficiente debido a que no reciben capacitaciones al personal encargado de esa área, además muchos de ellos desconocen que no existe un sistema contable autorizado por el Ministerio de Agricultura sin embargo manifiestan que poseen uno, así como también no identifican los centros de costos para la acumulación de las erogaciones y la forma de registro de cultivos permanentes en su etapa inicial y medición posterior.
- ✓ Formación técnica y conocimiento de las asociaciones cooperativas agropecuarias relativa a la normativa contable, mediante los resultados obtenidos se logra determinar que gran parte de los profesionales encargados de la contabilidad de las asociaciones cooperativas agropecuarias no han aplicado una normativa técnica debido a que no existe suficiente información que pueda servir de apoyo a la contabilización de sus operaciones, considerando como principal efecto no tener una base sobre la cual se pueda tomar decisiones contables, que cumpla con características de comprensibilidad, versatilidad y fácil de usar.

- ✓ La importancia de un marco técnico uniforme para las asociaciones cooperativas agropecuarias que permita registrar sus operaciones es considerada de una forma favorable para las asociaciones cooperativas agropecuarias para un mejor control de las operaciones contables.
- ✓ Una de principales limitantes en cuanto al conocimiento y aplicación de un marco de normativa uniforme son los costos en los que la administración incurriría en las asesorías especializadas sobre la normativa.

CAPITULO III: DESARROLLO CASO PRACTICO

3.1 PROPUESTA DE NORMA

En este capítulo se presenta la propuesta de la Normativa a utilizar por las asociaciones cooperativas que se encuentran registradas en el Ministerio de Agricultura y Ganadería, dentro de ellas podrá visualizar el alcance, reconocimiento inicial, medición posterior, y la información a revelar que deberá presentar el contador o el encargado de realizar la contabilidad agrícola para una asociación cooperativa, luego se presenta un ejemplo de contabilidad agrícola para un cultivo permanente en este caso el cultivo que se selecciono fue el café por ser una de las mayores producciones.

Sección 1

Alcance de esta sección

- 1.1 Se pretende que **esta Normativa** se utilice por las **asociaciones cooperativas que se dediquen a los cultivos permanentes**.
- 1.2 Son asociaciones cooperativas las que:
 - (a) no tienen **obligación pública de rendir cuentas**; y
 - (b) publican **estados financieros con propósito de información general** para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los **asociados** que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.
 - (c) no tienen finalidad de lucro;
 - (d) son de responsabilidad limitada;
 - (e) prestan sus servicios preferentemente a sus asociados; y
 - (f) están inscritas y fiscalizadas por el MAG
- 1.3 Una asociación cooperativa no tiene obligación pública de rendir cuentas debido a que:
 - (a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio (aportaciones) no se negocian en un mercado público, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales); debido a que la calidad de asociado se obtiene mediante un acuerdo del *concejo de administración*, esta calidad de la persona se obtiene sobre los recursos financieros que este pueda aportar; o
 - (b) aunque mantienen y gestionan recursos financieros confiados por sus asociados que no están implicados en la gestión de la asociación cooperativa, las cooperativas requieren a sus asociados el pago de al menos una aportación.
- 1.4 Una asociación cooperativa es sin ánimo de lucro, debido a que:
 - (a) Un asociado no puede concentrar más del 10%, y hasta un 20% siempre que sea autorizado por la asamblea general de asociados.
 - (b) Los asociados tienen derecho a un voto, independientemente al valor de sus aportes, cuando se realicen las asambleas generales de asociados.
 - (c) Para la reserva legal debe ser mayor y están obligados a fortalecer mayormente el porcentaje que el de las entidades mercantiles.
 - (d) Constituyen fondos destinados al fomento y fortalecimiento de la educación cooperativa y función social de sus miembros y comunidad.
- 1.5 Las asociaciones cooperativas de producción agropecuaria, pesquera y demás similares que desarrollen actividades técnicamente consideradas como agropecuarias, **serán inscritas y fiscalizadas** por el Departamento de Asociaciones Agropecuarias como una Dependencia del Ministerio de Agricultura y Ganadería.

Sección 2

Alcance de esta sección

- 2.1 Esta sección describe el objetivo de los estados financieros de las asociaciones cooperativas y las cualidades que hacen que la información de los estados financieros sea útil. También establece los conceptos y principios básicos subyacentes a los estados financieros de las asociaciones cooperativas.

Objetivo de los estados financieros de las asociaciones cooperativas

- 2.2 El objetivo de los estados financieros de una asociación cooperativa es proporcionar información sobre la **situación financiera**, el **rendimiento** y los **flujos de efectivo** de la asociación cooperativa que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios de los estados financieros que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.
- 2.3 Los estados financieros también muestran los resultados de la administración llevada a cabo por el consejo de la administración y por la gerencia: dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma.

Características cualitativas de la información en los estados financieros:

Comprensibilidad

- 2.4 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, empresariales y de la contabilidad, así como voluntad para estudiar la información con diligencia razonable. Sin embargo, la necesidad de comprensibilidad no permite omitir información relevante por el mero hecho de que ésta pueda ser demasiado difícil de comprender para determinados usuarios.

Relevancia

2.5 La información proporcionada en los estados financieros debe ser relevante para las necesidades de toma de decisiones de los usuarios. La información tiene la cualidad de **relevancia** cuando puede ejercer influencia sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas con anterioridad.

Materialidad o importancia relativa

2.6 La información es **material**—y por ello es relevante—, si su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. Sin embargo, no es adecuado cometer, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas de la presente Normativa, con el fin de conseguir una presentación particular de la situación financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una asociación cooperativa.

Fiabilidad

2.7 La información proporcionada en los estados financieros debe ser fiable. La información es fiable cuando está libre de **error** significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente. Los estados financieros no están libres de sesgo (es decir, no son neutrales) si, debido a la selección o presentación de la información, pretenden influir en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, para conseguir un resultado o desenlace predeterminado.

La esencia sobre la forma

2.8 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. Esto mejora la **fiabilidad** de los estados financieros.

Prudencia

2.9 Las incertidumbres que inevitablemente rodean muchos sucesos y circunstancias se reconocen mediante la revelación de información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de **prudencia** en la preparación de los estados financieros. 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. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no permite la infravaloración deliberada de activos o ingresos o la sobrevaloración deliberada de pasivos o gastos. En síntesis, la prudencia no permite el sesgo.

Integridad

2.10 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 equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia.

Comparabilidad

2.11 Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una asociación cooperativa a lo largo del tiempo, para identificar las tendencias de su situación financiera y su rendimiento financiero. Los usuarios también deben ser capaces de comparar los estados financieros de asociaciones cooperativas diferentes, para evaluar su situación financiera, rendimiento y flujos de efectivo relativos. Por tanto, la **medida** y presentación de los efectos financieros de transacciones similares y otros sucesos y condiciones deben ser llevadas a cabo de una forma uniforme por toda la asociación cooperativa, a través del tiempo para esa asociación cooperativa y también de una forma uniforme entre asociaciones cooperativas. Además, los usuarios deben estar informados de las **políticas contables** empleadas en la preparación de los estados financieros, de cualquier cambio habido en dichas políticas y de los efectos de estos cambios.

Oportunidad

2.12 Para ser relevante, la información financiera debe ser capaz de influir en las decisiones económicas de los usuarios. La **oportunidad** implica proporcionar información dentro del periodo de tiempo para la decisión. Si hay un retraso indebido en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. El consejo de la administración o la gerencia, puede necesitar sopesar los méritos relativos de la presentación a tiempo frente al suministro de información fiable. Al conseguir un equilibrio entre relevancia y fiabilidad, la consideración decisiva es cómo se satisfacen mejor las necesidades de los usuarios cuando toman sus decisiones económicas.

Equilibrio entre costo y beneficio

- 2.13 Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficios y costos es, sustancialmente, un proceso de juicio. Además, los costos no son soportados necesariamente por quienes disfrutan de los beneficios y con frecuencia disfrutan de los beneficios de la información una amplia gama de usuarios externos.
- 2.14 La información financiera ayuda a los suministradores de aportaciones a tomar mejores decisiones, lo que deriva en un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y un costo inferior del capital para la economía en su conjunto. Las asociaciones cooperativas individuales también disfrutan de beneficios, entre los que se incluyen un mejor acceso a los mercados de capitales, un efecto favorable sobre las relaciones públicas y posiblemente un costo inferior del capital. Entre los beneficios también pueden incluirse mejores decisiones del consejo de la administración o gerencia porque la información financiera que se usa de forma interna a menudo se basa, por lo menos en parte, en la información financiera preparada con propósito de información general.

Esfuerzo y costo desproporcionados

- 2.14A Se especifica una exención por esfuerzo o costo desproporcionado para algunos requerimientos de esta Norma. Esta exención no se usará para otros requerimientos de esta Norma.
- 2.14B La consideración de si la obtención o determinación de la información necesaria para cumplir con un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado depende de las circunstancias específicas de la asociación cooperativa y del juicio de la gerencia de los costos y beneficios de la aplicación de ese requerimiento. Este juicio requiere la consideración de la forma en que puedan verse afectadas las decisiones económicas de los que esperan usar los estados financieros por no disponer de esa información. La aplicación de un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una PYME, si el incremento de costo (por ejemplo, honorarios de tasadores) o esfuerzo adicional (por ejemplo, esfuerzos de los empleados) superan sustancialmente los beneficios que recibirían de tener esa información quienes esperan usar los estados financieros de las PYMES. Una evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una PYME de acuerdo con esta Norma constituiría habitualmente un obstáculo menor que una evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una asociación cooperativa con obligación pública de rendir cuentas porque las PYMES no rinden cuentas a terceros que actúan en el mercado.
- 2.14C La evaluación de si un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado en el reconocimiento inicial en los estados financieros, por ejemplo, en la fecha de la transacción, debe basarse en información sobre los costos y beneficios del requerimiento en el momento del reconocimiento inicial. Si la exención por esfuerzo o costo desproporcionado también se aplica a mediciones posteriores al reconocimiento inicial, por ejemplo, la medición posterior de una partida, deberá realizarse una nueva evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado en esa fecha posterior, sobre la base de la información disponible en dicha fecha.
- 2.14D Excepto por la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 19.15, que está cubierta por los requerimientos de información a revelar del párrafo 19.25, siempre que se use la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, la asociación cooperativa revelará ese hecho y las razones por las que la aplicación del requerimiento involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Situación financiera

- 2.15 La situación financiera de una asociación cooperativa es la relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio en una fecha concreta, tal como se presenta en el estado de situación financiera. Estos se definen como sigue:
- (a) un activo es un recurso controlado por la asociación cooperativa como resultado de sucesos pasados, del que la asociación espera obtener, en el futuro, beneficios económicos;
 - (b) un pasivo es una obligación presente de la asociación cooperativa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la asociación cooperativa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o compensar costos futuros específicos; y
 - (c) patrimonio es la parte residual de los activos de la asociación cooperativa, una vez deducidos todos sus pasivos.
- 2.16 Es posible que algunas partidas que cumplen la definición de activo o pasivo no se reconozcan como activos o como pasivos en el estado de situación financiera porque no satisfacen el criterio de reconocimiento establecido en los párrafos 2.27 a 2.32. En particular, la expectativa de que los beneficios

económicos futuros fluirán a una asociación cooperativa o desde ella, debe ser suficientemente certera como para cumplir el criterio de probabilidad antes de que se reconozca un activo o un pasivo.

Activos

- 2.17 Los beneficios económicos futuros de un activo son su potencial para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de **efectivo** y de **equivalentes al efectivo** de la asociación cooperativa. Esos flujos de efectivo pueden proceder de la utilización del activo o de su disposición.
- 2.18 Muchos activos, como por ejemplo las **propiedades, planta y equipo**, son elementos tangibles. Sin embargo, la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo. Algunos activos son intangibles.
- 2.19 Al determinar la existencia de un activo, el derecho de propiedad no es esencial. Así, por ejemplo, una propiedad mantenida en **arrendamiento** es un activo si la asociación cooperativa controla los beneficios que se espera que fluyan de la propiedad.

Pasivos

- 2.20 Una característica esencial de un pasivo es que la asociación cooperativa tiene una obligación presente de actuar de una forma determinada. La obligación puede ser una obligación legal o una **obligación implícita**. Una obligación legal es exigible legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato vinculante o de una norma legal. Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la asociación cooperativa, cuando:
- debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas de la asociación cooperativa que son de dominio público o a una declaración actual suficientemente específica, la asociación cooperativa haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades o se haya comprometido con su membresía satisfacerles determinadas necesidades socio-económicas o mejorar proceso, servicios o infraestructura; y
 - como consecuencia de lo anterior, la asociación cooperativa haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
- 2.21 La cancelación de una obligación presente implica habitualmente el pago de efectivo, la transferencia de otros activos, la prestación de servicios, la sustitución de esa obligación por otra o la conversión de la obligación en patrimonio. Una obligación puede cancelarse también por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

Patrimonio

- 2.22 El Patrimonio es el residuo de los activos reconocidos menos los pasivos reconocidos. Se puede subclasificar en el estado de situación financiera. Por ejemplo, en una asociación cooperativa por aportaciones, las sub clasificaciones pueden incluir fondos aportados por los asociados, los excedentes acumulados y partidas **de otro resultado integral** reconocidas como componentes separados del patrimonio. Esta Norma no establece cómo, cuándo o si los importes pueden transferirse entre componentes de patrimonio.

Rendimiento

- 2.24 El rendimiento es la relación entre los ingresos y los gastos de una asociación cooperativa durante el **periodo sobre el que se informa**. Esta Norma permite a las asociaciones cooperativas presentar el rendimiento en un único estado financiero (un **estado del resultado integral**) o en dos estados financieros (un **estado de resultados** y un estado del resultado integral). El **resultado integral total** y el **resultado** se usan a menudo como medidas de rendimiento, o como la base de otras medidas, tales como las ganancias por aportaciones. Los ingresos y los gastos se definen como sigue:
- ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintos de los relacionados con las aportaciones del capital social que realicen los **asociados**; y
 - gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y distintos de los relacionados con las distribuciones de excedentes realizadas a los asociados.
- 2.25 El reconocimiento de los ingresos y los gastos se deriva directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Las condiciones para el reconocimiento de ingresos y gastos son objeto de discusión en los párrafos 2.27 a 2.32.

Ingresos

- 2.26 La definición de ingresos incluye tanto a los **ingresos de actividades ordinarias** como a las **ganancias**.
- (a) Los ingresos de actividades ordinarias surgen en el curso de las actividades ordinarias de una asociación cooperativa y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas y alquileres.
 - (b) Ganancias son otras partidas que satisfacen la definición de ingresos pero que no son ingresos de actividades ordinarias. Cuando las ganancias se reconocen en el estado del resultado integral, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.

Gastos

- 2.27 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la asociación cooperativa:
- (a) los gastos que surgen de la actividad ordinaria incluyen, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la **depreciación**. Usualmente, toman la forma de una salida o disminución del valor de los activos, tales como efectivo y equivalentes al efectivo, **inventarios** o propiedades, planta y equipo.
 - (b) las **pérdidas** son otras partidas que cumplen la definición de gastos y que pueden surgir en el curso de las actividades ordinarias de la asociación cooperativa. Si las pérdidas se reconocen en el estado del resultado integral, habitualmente se presentan por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.

Reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos

- 2.28 Reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:
- (a) es **probable** que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la asociación cooperativa; y
 - (b) que la partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.
- 2.29 La falta de reconocimiento de una partida que satisface esos criterios no se rectifica mediante la revelación de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de **notas** u otro material explicativo.

La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros

- 2.30 El concepto de probabilidad se utiliza, en el primer criterio de reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la asociación cooperativa. La evaluación del grado de incertidumbre correspondiente al flujo de los beneficios futuros se realiza sobre la base de la evidencia relacionada con las condiciones al final del periodo sobre el que se informa que esté disponible cuando se preparan los estados financieros. Esas evaluaciones se realizan individualmente para partidas individualmente significativas, y para un grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Fiabilidad de la medición

- 2.31 El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que posea un costo o un valor que pueda medirse de forma fiable. En muchos casos, el costo o valor de una partida es conocido. En otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en los estados financieros.
- 2.32 Una partida que no cumple los criterios para su reconocimiento puede cumplir las condiciones para su reconocimiento en una fecha posterior como resultado de circunstancias o de sucesos posteriores.
- 2.33 Una partida que no cumple los criterios para su reconocimiento puede sin embargo ser revelada a través de notas, material informativo o cuadros complementarios. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante por los usuarios de los estados financieros para la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los cambios en la situación financiera de una asociación cooperativa.

Medición de activos, pasivos, ingresos y gastos

- 2.34 Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios en los que una asociación cooperativa mide los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus estados financieros. La medición involucra la selección de una base de medición. Esta Norma especifica las bases de medición que una asociación cooperativa utilizará para muchos tipos de activos, pasivos, ingresos y gastos.
- 2.35 Dos bases de medición habituales son el costo histórico y el **valor razonable**:
- (a) Para los activos, el costo histórico es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagado, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir el activo en el momento de su adquisición. Para los pasivos, el costo histórico es el importe de lo recibido en efectivo o equivalentes al efectivo o el valor

razonable de los activos no monetarios recibidos a cambio de la obligación en el momento en que se incurre en ella, o en algunas circunstancias (por ejemplo, **impuestos a las ganancias**), los importes de efectivo o equivalentes al efectivo que se espera pagar para liquidar el pasivo en el curso normal de los negocios. El costo histórico amortizado es el costo histórico de un activo o pasivo más o menos la parte de su costo histórico reconocido anteriormente como gasto o ingreso.

- (b) Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. En situaciones en las que se permite o requiere mediciones del valor razonable, se aplicarán las guías de los párrafos 11.27 a 11.32.

Principios generales de reconocimiento y medición

2.36 Los requerimientos para el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos en esta Norma están basados en los principios generales que se derivan de las **completas**. En ausencia de un requerimiento en esta Norma que sea aplicable específicamente a una transacción o a otro suceso o condición, el párrafo 10.4 proporciona una guía para emitir un juicio y el párrafo 10.5 establece una jerarquía a seguir por una asociación cooperativa al decidir sobre la política contable apropiada en esas circunstancias. El segundo nivel de esa jerarquía requiere que una asociación cooperativa busque las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para los activos, pasivos, ingresos y gastos, así como los principios generales establecidos en esta sección.

Base contable de acumulación (o devengo)

2.37 Una asociación cooperativa 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.

Reconocimiento en los estados financieros

Activos

- 2.38 Una asociación cooperativa reconocerá un activo en el estado de situación financiera cuando sea probable que del mismo se obtengan beneficios económicos futuros para la asociación cooperativa 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. En lugar de ello, esta transacción dará lugar al reconocimiento de un gasto en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta).
- 2.39 Una asociación cooperativa no reconocerá un **activo contingente** como un activo. Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y, por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo.

Pasivos

- 2.40 Una asociación cooperativa reconocerá un pasivo en el estado de situación financiera cuando:
- la asociación cooperativa tiene una obligación al final del periodo sobre el que se informa como resultado de un suceso pasado;
 - es probable que se requerirá a la asociación cooperativa en la liquidación, la transferencia de recursos que incorporen beneficios económicos; y
 - el importe de la liquidación puede medirse de forma fiable.
- 2.41 Un **pasivo contingente** es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque no cumple una o las dos condiciones de los apartados (b) y (c) del párrafo 2.39. Una asociación cooperativa no reconocerá un pasivo contingente como pasivo, excepto en el caso de los pasivos contingentes de una adquirida en una **fusión de cooperativas** (véase la Sección 19 *Fusiones de Negocios de cooperativas y Plusvalía*).

Ingresos

2.42 El reconocimiento de los ingresos procede directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una asociación cooperativa 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, (inclusive la liberación de provisiones) que pueda medirse con fiabilidad.

Gastos

- 2.43 El reconocimiento de los gastos procede directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una asociación cooperativa 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.

Resultado integral total y resultado

- 2.44 El resultado integral total es la diferencia aritmética entre ingresos y gastos. No es un elemento separado de los estados financieros, y no necesita un principio de reconocimiento separado. El resultado es la diferencia aritmética entre ingresos y gastos distintos de las partidas de ingresos y gastos que esta Norma clasifica como partidas de otro resultado integral. No es un elemento separado de los estados financieros, y no necesita un principio de reconocimiento separado.
- 2.45 Esta Norma no permite el reconocimiento de partidas en el estado de situación financiera que no cumplan la definición de activos o de pasivos independientemente de si proceden de la aplicación de la noción comúnmente referida como “proceso de correlación” para medir el resultado.

Medición en el reconocimiento inicial

- 2.46 En el reconocimiento inicial, una asociación cooperativa medirá los activos y pasivos al costo histórico, a menos que esta Norma requiera la medición inicial sobre otra base, tal como el valor razonable.

Medición posterior

Activos financieros y pasivos financieros

- 2.47 Una asociación cooperativa medirá los **activos financieros** básicos y los **pasivos financieros** básicos, según se definen en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*, al costo amortizado menos el **deterioro del valor**
- 2.48 Una asociación cooperativa generalmente medirá todos los demás activos financieros y pasivos financieros al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados, a menos que esta Norma requiera o permita la medición conforme a otra base tal como el costo o el costo amortizado.

Activos no financieros

- 2.49 La mayoría de los activos no financieros que una asociación cooperativa reconoció inicialmente al costo histórico son medidas posteriormente sobre otras bases de medición. Por ejemplo:
- una asociación cooperativa medirá las propiedades, planta y equipo al importe menor entre el costo menos cualquier depreciación y deterioro de valor acumulados y el **importe recuperable** (modelo del costo) o el menor del importe revaluado y el importe recuperable (modelo de revaluación);
 - una asociación cooperativa medirá los inventarios al importe que sea menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta; y
 - una asociación cooperativa reconocerá una pérdida por deterioro del valor relativa a activos no financieros que están en uso o mantenidos para la venta.
- La medición de activos a esos importes menores pretende asegurar que un activo no se mida a un importe mayor que el que la asociación cooperativa espera recuperar por la venta o por el uso de ese activo.
- 2.50 Esta Norma permite o requiere una medición al valor razonable para los siguientes tipos de activos no financieros:
- Propiedades de inversión** que una asociación cooperativa mide al valor razonable (véase el párrafo 16.7).
 - Activos agrícolas (**activos biológicos** y **productos agrícolas** en el punto de su cosecha o recolección) que una asociación cooperativa mide al valor razonable menos los costos estimados de venta (véase el párrafo 34.2); y
 - propiedades, planta y equipo que mide una asociación cooperativa de acuerdo con el modelo de revaluación (véase el párrafo 17.15B).

Pasivos distintos de los pasivos financieros

- 2.51 La mayoría de los pasivos distintos de los pasivos financieros se medirán por la mejor estimación del importe que se requeriría para liquidar la obligación en la **fecha sobre la que se informa**. Como por ejemplo algunos activos permanentes en el momento en que se realiza la recolección y entrega a un tercero se genera un pasivo distinto de los pasivos financieros ya que en ese momento no se cuenta con un documento legal que avale dicha transacción, sin embargo, este documento sirve como garantía ante la

solicitud de un crédito procediendo a convertirse en un pasivo financiero; en términos agrícolas los valores de los bienes entregados se contabilizan como ingresos por percibir.

Compensación

- 2.52 Una asociación cooperativa no compensará activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que así lo requiera o permita esta Norma:
- la medición de activos por el importe neto de correcciones valorativas no constituye un caso de compensación. Por ejemplo, correcciones de valor por obsolescencia en inventarios y correcciones por cuentas por cobrar incobrables.
 - si las actividades de operación normales de una asociación cooperativa no incluyen la compra y venta de activos no corrientes—incluyendo inversiones y activos de operación—, la asociación cooperativa presentará ganancias y pérdidas por la disposición de tales activos, deduciendo del importe recibido por la disposición el **importe en libros** del activo y los gastos de venta correspondientes.

Sección 3

Alcance de esta sección

- 3.1 Esta sección explica la **presentación razonable** de los **estados financieros**, los requerimientos para el cumplimiento de *las asociaciones cooperativas que se dediquen a cultivos permanentes* y qué es un conjunto completo de estados financieros.

Presentación razonable

- 3.2 Los estados financieros presentarán razonablemente, la **situación financiera**, el **rendimiento** financiero y los **flujos de efectivo** de una asociación cooperativa. 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 2 *Conceptos y Principios Generales*:

Se supone que la aplicación de esta Norma, con información adicional a revelar cuando sea necesario, dará lugar a estados financieros que logren una presentación razonable de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de las asociaciones cooperativas.

La información adicional a revelar a la que se ha hecho referencia en el literal anterior es necesaria cuando el cumplimiento con requerimientos específicos de esta Norma es insuficiente para permitir entender a los usuarios el efecto de transacciones concretas, otros sucesos y condiciones sobre la situación financiera y rendimiento financiero de la asociación cooperativa.

Cumplimiento con esta Norma

- 3.3 Una asociación cooperativa cuyos estados financieros cumplan con esta Norma efectuará en las **notas** una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento.
Los estados financieros no deberán señalar que cumplen con esta Norma a menos que cumplan con todos los requerimientos de esta Norma.
- 3.4 En las circunstancias extremadamente excepcionales de que el concejo de administración concluya que el cumplimiento de esta Norma, podría inducir a tal error que entrara en conflicto con el **objetivo de los estados financieros** de las asociaciones cooperativas establecido en la Sección 2, la asociación cooperativa no lo aplicará, según se establece en el párrafo 3.5, a menos que el marco regulador aplicable prohíba esta falta de aplicación.
- 3.5 Cuando una asociación cooperativa no aplique un requerimiento de esta Norma de acuerdo con el párrafo 3.4, revelará:
- Que el consejo de administración y la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo;
 - Que se ha cumplido con esta Norma, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable; y
 - La naturaleza de la falta de aplicación, incluyendo el tratamiento que esta Norma requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2, y el tratamiento adoptado.
- 3.6 Cuando una asociación cooperativa haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de esta Norma, y eso afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, revelará la información establecida en el párrafo 3.5(c).
- 3.7 En las circunstancias extremadamente excepcionales en que el concejo de administración y la gerencia concluya que cumplir con un requerimiento de esta Norma sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros de las asociaciones cooperativas establecido en la

Sección 2, pero el marco regulatorio prohibiera dejar de aplicar el requerimiento, la asociación cooperativa reducirá, en la mayor medida posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, revelando lo siguiente:

- (a) La naturaleza del requerimiento en esta Norma, y la razón por la cual el concejo de administración y la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento sería tan engañoso en las circunstancias que entra en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2; y
- (b) Para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia ha concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

Hipótesis de negocio en marcha

- 3.8 Al preparar los estados financieros, el Consejo de Administración y la gerencia de una asociación cooperativa que use esta Norma evaluará la capacidad que tiene la asociación cooperativa para continuar **en funcionamiento**. Una asociación cooperativa es un negocio en marcha salvo que la administración o la asamblea general de asociados tenga la intención de liquidarla o de hacer que cesen sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que hacer esto. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la administración o gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la **fecha sobre la que se informa**, sin limitarse a dicho periodo.
- 3.9 Cuando el consejo de administración y la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres **significativas** relativas a sucesos o condiciones que puedan aportar dudas importantes sobre la capacidad de la asociación cooperativa de continuar como negocio en marcha, revelará estas incertidumbres. Cuando una asociación cooperativa no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la asociación cooperativa no se considera como un negocio en marcha.

Frecuencia de la información

- 3.10 Una asociación cooperativa presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa—véase el párrafo 3.14) al menos anualmente. Cuando se cambie el final del **periodo contable sobre el que se informa** de una asociación cooperativa y los estados financieros anuales se presenten para un periodo superior o inferior al año, la asociación cooperativa revelará:
- (a) ese hecho;
 - (b) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y
 - (c) el hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluyendo las notas relacionadas) no son totalmente comparables.

Uniformidad en la presentación

- 3.11 Una asociación cooperativa mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro, a menos que:
- (a) tras un cambio importante en la naturaleza de las actividades de la asociación cooperativa o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación o clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de las **políticas contables** contenidos en la Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables*; o
 - (b) esta Norma requiera un cambio en la presentación.
- 3.12 Cuando se modifique la presentación o la clasificación de partidas de los estados financieros, una asociación cooperativa reclasificará los importes comparativos, a menos que resultase **impracticable** hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, una asociación cooperativa revelará:
- (a) la naturaleza de la reclasificación;
 - (b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y
 - (c) el motivo de la reclasificación.
- 3.13 Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, una asociación cooperativa revelará por qué no ha sido practicable la reclasificación.

Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos

- 3.14 Una asociación cooperativa presentará por separado cada clase significativa de partidas similares. Una asociación cooperativa presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.
- 3.15 Las omisiones o inexactitudes de partidas son significativas si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La

materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Conjunto completo de estados financieros

- 3.16 Un conjunto completo de estados financieros de una asociación cooperativa incluye todo lo siguiente:
- (a) un **estado de situación financiera** a la fecha sobre la que se informa;
 - (b) una u otra de las siguientes informaciones:
 - i. Un solo **estado del resultado integral** para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el **resultado** (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de **otro resultado integral**.
 - ii. Un **estado de resultados** separado y un estado del resultado integral separado. Si una asociación cooperativa elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.
 - (c) Un **estado de cambios en el patrimonio** del periodo sobre el que se informa;
 - (d) Un **estado de flujos de efectivo** del periodo sobre el que se informa; y
 - (e) Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.
- 3.17 Si los únicos cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de **errores** de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, la asociación cooperativa puede presentar un único **estado de resultados y ganancias acumuladas** en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio (véase el párrafo 6.4).
- 3.18 Si una asociación cooperativa no tiene partidas de otro resultado integral en ninguno de los periodos para los que se presentan estados financieros, puede presentar solo un estado de resultados o un estado del resultado integral en el que la última línea se denomine “resultado”.
- 3.19 Puesto que el párrafo 3.14 requiere importes comparativos con respecto al periodo anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, un conjunto completo de estados financieros significa que la asociación cooperativa presentará, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas.
- 3.20 En un conjunto completo de estados financieros una asociación cooperativa presentará cada estado financiero con el mismo nivel de importancia.
- 3.21 Una asociación cooperativa puede utilizar títulos para los estados financieros distintos de los usados en esta Norma en la medida en que no conduzcan a error.

Identificación de los estados financieros

- 3.22 Una asociación cooperativa identificará claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una asociación cooperativa presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información:
- (a) el nombre de la asociación cooperativa que informa y cualquier cambio en su denominación desde el final del periodo precedente sobre el que se informa;
 - (b) si los estados financieros pertenecen a la asociación cooperativa individual o a un **grupo** de asociaciones cooperativas;
 - (c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros;
 - (d) la **moneda de presentación**, tal como se define en la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*; y
 - (e) el grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros.
- 3.23 Una asociación cooperativa revelará en las notas lo siguiente:
- (a) el domicilio y forma legal de la asociación cooperativa, la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social); y
 - (b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la asociación cooperativa y de sus principales actividades.

Sección 4

Alcance de esta sección

4.1 Esta sección establece la información a presentar en un **estado de situación financiera** y cómo presentarla. El estado de situación financiera (que a veces denominado el balance) presenta los **activos, pasivos y patrimonio** de una asociación cooperativa en una fecha específica—al final del **periodo sobre el que se informa**.

Información a presentar en el estado de situación financiera

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

- (a) **efectivo y equivalentes al efectivo;**
- (b) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
- (c) **activos financieros** [excluyendo los importes mostrados en (a), (b), (j) y (k)];
- (d) **inventarios;**
- (e) **propiedades, planta y equipo;**
- (f) propiedades de inversión registradas al **valor razonable con cambios en resultados;**
- (g) **activos intangibles;**
- (h) **activos biológicos** registrados al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor;
- (i) activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados;
- (j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- (k) **pasivos financieros** [excluyendo los importes mostrados en (l) y (p)];
- (l) pasivos y activos por **impuestos corrientes;**
- (m) **pasivos por impuestos diferidos** y **activos por impuestos diferidos** (éstos siempre se clasificarán como no corrientes);
- (n) aportaciones de los socios
- (o) reservas
- (p) **provisiones;**

4.3 Cuando sea relevante para comprender la **situación financiera** de la asociación cooperativa, ésta presentará en el estado de situación financiera partidas adicionales, encabezamientos y subtotales.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

4.4 Una asociación cooperativa presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 4.5 a 4.8, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán de acuerdo con su liquidez aproximada (ascendente o descendente).

Activos corrientes

4.5 Una asociación cooperativa clasificará un activo como corriente cuando:

- (a) espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;
- (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
- (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes desde la **fecha sobre la que se informa;** o
- (d) el activo sea efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado o utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses siguientes a la fecha de presentación.

4.6 Una asociación cooperativa 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.

Pasivos corrientes

4.7 Una asociación cooperativa clasificará un pasivo como corriente cuando:

- (a) espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la asociación cooperativa;
- (b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación;
- (c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa; o
- (d) la asociación cooperativa 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.

4.8 Una asociación cooperativa clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

Ordenación y formato de las partidas del estado de situación financiera

- 4.9 Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas. El párrafo 4.2 simplemente proporciona una lista de partidas que son suficientemente diferentes en su naturaleza o función como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:
- (a) se incluirán otras partidas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas similares sea tal que la presentación por separado sea relevante para comprender la situación financiera de la asociación cooperativa; y
 - (b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la asociación cooperativa y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la asociación cooperativa.
- 4.10 La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de todo lo siguiente:
- (a) los importes, la naturaleza y liquidez de los activos;
 - (b) la función de los activos dentro de la asociación cooperativa;
 - (c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

- 4.11 Una asociación cooperativa revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las **notas**, las siguientes sub clasificaciones de las partidas presentadas:
- (a) propiedades, planta y equipo en clasificaciones adecuadas a la asociación cooperativa;
 - (b) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar mostrando por separado los importes debidos por partes relacionadas, importes debidos por otras partes, y cuentas por cobrar que surgen de ingresos acumulados o devengados todavía no facturados;
 - (c) inventarios, que muestren por separado importes de inventarios:
 - (i) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;
 - (ii) en proceso de producción con vistas a esa venta; y
 - (iii) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.
 - (d) cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar, mostrando de forma separada los importes por pagar a los proveedores comerciales, por pagar a partes relacionadas, ingresos diferidos y acumulados o devengados;
 - (e) provisiones por **beneficios a los empleados** y otras provisiones; y
- 4.12 Una asociación cooperativa revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, lo siguiente:
- (a) para las aportaciones:
 - (i) El número y el valor de las aportaciones pagadas totalmente, así como las emitidas, pero aún no pagadas en su totalidad.
 - (ii) El valor nominal de las aportaciones
 - (b) una descripción de cada reserva incluida en el patrimonio.
 - (c) En forma particular deberá ser incluida al pie de balance de situación financiera:
 - (i) Número de asociados
 - (ii) El valor promedio de las cuentas por aportaciones.

Sección 5

Alcance de esta sección

- 5.1 Esta sección requiere que una asociación cooperativa presente su **resultado integral total** para un periodo—es decir, su **rendimiento** financiero para el periodo—en uno o dos **estados financieros**. Establece la información que tiene que presentarse en esos estados y cómo presentarla.

Presentación del resultado integral total

- 5.2 Una asociación cooperativa presentará su resultado integral total para un periodo:
- (a) en un único **estado del resultado integral**, en cuyo caso el estado del resultado integral presentará todas las partidas de **ingreso** y **gasto** reconocidas en el periodo; o
 - (b) en dos estados—un estado de resultados y un estado del resultado integral—, en cuyo caso el estado de resultados presentará todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en el periodo excepto las que estén reconocidas en el resultado integral total fuera del **resultado**, tal y como permite o requiere esta NIIF.

5.3 Un cambio del enfoque de un único estado al enfoque de dos estados o viceversa es un cambio de política contable al que se aplica la Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables*.

Enfoque del estado único

5.4 Según el enfoque de un único estado, el estado del resultado integral incluirá todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un periodo a menos que esta Norma requiera otro tratamiento. Esta Norma proporciona un tratamiento diferente para las siguientes circunstancias:

- (a) los efectos de correcciones de **errores** y cambios en las **políticas contables** se presentan como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que surgen (véase Sección 10); y
- (b) se reconocen cuatro tipos de **otro resultado integral** como parte del resultado integral total, fuera del resultado, cuando se producen:
 - (i) algunas ganancias y pérdidas actuariales (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*);
 - (ii) algunos cambios en los **valores razonables** de los **instrumentos de cobertura** (véase la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*); y
 - (iii) cambios en el superávit de revaluación para las **propiedades, planta y equipo medidos** de acuerdo con el modelo de revaluación (véase la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*).

5.5 Como mínimo, una asociación cooperativa incluirá, en el estado del resultado integral, partidas que presenten los siguientes importes del periodo:

- a) los **ingresos de actividades ordinarias**.
- b) Los costos financieros.
- c) o la participación en el resultado de las inversiones en **asociadas** (véase la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*) y **asociaciones cooperativas controladas de forma conjunta** (véase la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*) contabilizadas utilizando el método de la participación.
- d) el **gasto por impuestos** excluyendo los impuestos asignados a los apartados (e), (g) y (h) (véase el párrafo 29.35).
- e) Un único importe que comprenda el total de:
 - (i) el resultado después de impuestos de las **operaciones discontinuadas**, y
 - (ii) la ganancia o pérdida después de impuestos atribuible al **deterioro de valor**, o reversión de éste, de los **activos** en las operaciones discontinuadas (véase la Sección 27, *Deterioro del Valor de los Activos*) en el momento de clasificarse como una operación discontinuada, y posteriormente, y en la disposición de los activos netos que constituyan la operación discontinuada.
- f) El resultado (si una asociación cooperativa no tiene partidas de otro resultado integral, no es necesario presentar esta línea).

Enfoque de dos estados

5.6 Según el enfoque de dos estados, el estado de resultados presentará, como mínimo, las partidas que presenten los importes descritos en los apartados (a) a (f) del párrafo 5.5 del periodo, con el resultado en la última línea. El estado del resultado integral comenzará con el resultado como primera línea y presentará, como mínimo, las partidas que presenten los importes descritos en los apartados (g) a (i) del párrafo 5.5 y el párrafo 5.6 del periodo.

Requerimientos aplicables a ambos enfoques

5.7 Según esta Norma, los efectos de correcciones de errores y cambios en las políticas contables se presentarán como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que surgen (véase la Sección 10).

5.8 Una asociación cooperativa presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado del resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta), cuando esta presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la asociación cooperativa.

5.9 Una asociación cooperativa no presentará ni describirá ninguna partida de ingreso o gasto como “partidas extraordinarias” en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) o en las **notas**.

Desglose de gastos

5.10 Una asociación cooperativa presentará un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la asociación cooperativa, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Sección 6

Alcance de esta sección

6.1 Esta sección establece los requerimientos para presentar los cambios en el **patrimonio** de una asociación cooperativa para un periodo, en un **estado de cambios en el patrimonio** o, si se cumplen las condiciones especificadas y una asociación cooperativa así lo decide, en un **estado de resultados y ganancias acumuladas**.

Estado de cambios en el patrimonio**Objetivo**

6.2 El estado de cambios en el patrimonio presenta el **resultado** de la asociación cooperativa para el **periodo sobre el que se informa, el otro resultado integral** para el periodo, los efectos de los cambios en **políticas contables** y las correcciones de **errores** reconocidas en el periodo, y los importes de las inversiones hechas, y los dividendos y otras distribuciones a los **propietarios**, en su calidad de tales, durante el periodo.

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

6.3 El estado de cambios en el patrimonio incluye la información siguiente:

- (a) 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**;
- (b) para cada componente de patrimonio, los efectos de la **aplicación retroactiva** o la re expresión retroactiva reconocidos según la Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables*; y
- (c) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los **importes en libros**, al inicio y al final del periodo, revelando por separado los cambios resultantes de:
 - (i) el resultado del periodo;
 - (ii) otro resultado integral; y
 - (iii) Los importes de las inversiones hechas por los propietarios y de los dividendos y otras distribuciones hechas a éstos en su capacidad de propietarios, 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**.

Estado de resultados y ganancias acumuladas**Objetivo**

6.4 El estado de resultados y ganancias acumuladas presenta los resultados y los cambios en las ganancias acumuladas de una asociación cooperativa para un periodo sobre el que se informa. El párrafo 3.18 permite a una asociación cooperativa presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar de un **estado del resultado integral** y un estado de cambios en el patrimonio si los únicos cambios en su patrimonio durante los periodos en los que se presentan **estados financieros** surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables.

Información a presentar en el estado de resultados y ganancias acumuladas

6.5 Una asociación cooperativa presentará 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, las siguientes partidas*:

- (a) ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa;
- (b) dividendos declarados durante el periodo, pagados o por pagar;
- (c) re expresión de ganancias acumuladas por correcciones de errores de periodos anteriores;
- (d) re expresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables; y
- (e) ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Sección 7

Alcance de esta sección

7.1 Esta sección establece la información a incluir en un **estado de flujos de efectivo** y cómo presentarla. El estado de flujos de efectivo proporciona información sobre los cambios en el **efectivo y equivalentes al efectivo** de una asociación cooperativa 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**.

Equivalentes al efectivo

7.2 Equivalentes al efectivo son inversiones con alta liquidez a corto plazo que son fácilmente convertibles en importes conocidos de efectivo y que están sujetas a un riesgo insignificante de cambios en su valor. Se

mantienen para cumplir los compromisos de efectivo a corto plazo en lugar de para inversión u otros propósitos. Por consiguiente, una inversión será un equivalente al efectivo cuando tenga un vencimiento próximo, por ejemplo, de tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Los sobregiros bancarios se consideran normalmente actividades de financiación similares a los préstamos. Sin embargo, si son reembolsables a petición de la otra parte y forman una parte integral de la gestión de efectivo de una asociación cooperativa, los sobregiros bancarios son componentes del efectivo y equivalentes al efectivo.

Información a presentar en el estado de flujos de efectivo

7.3 Una asociación cooperativa presentará un estado de flujos de efectivo que muestre los **flujos de efectivo** habidos durante el periodo sobre el que se informa, clasificados por actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

Actividades de operación

7.4 Las actividades de operación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la asociación cooperativa. Por consiguiente, los flujos de efectivo de actividades de operación generalmente proceden de las transacciones y otros sucesos y condiciones que entran en la determinación del **resultado**. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

- (a) cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios;
- (b) cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos de **actividades ordinarias**;
- (c) pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios; (d) pagos a y por cuenta de los empleados;
- (d) pagos o devoluciones del impuesto a las ganancias, a menos que puedan ser
- (e) cobros y pagos procedentes de inversiones, préstamos y otros contratos mantenidos con propósito de intermediación o para negociar que sean similares a los **inventarios** adquiridos específicamente para revender.

Algunas transacciones, tales como la venta de una partida de propiedades, planta y equipo por una asociación cooperativa manufacturera, pueden dar lugar a un excedente o pérdida que se incluye en el resultado. Sin embargo, los flujos de efectivo relacionados con estas transacciones son flujos de efectivos procedentes de actividades de inversión.

Actividades de inversión

7.5 Actividades de inversión son las de adquisición y disposición de **activos** a largo plazo, y otras inversiones no incluidas en equivalentes al efectivo. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

- (a) pagos por la adquisición de **propiedades, planta y equipo** (incluyendo trabajos realizados por la asociación cooperativa para sus propiedades, planta y equipo), **activos intangibles** y otros activos a largo plazo;
- (b) cobros por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;
- (c) pagos por la adquisición de instrumentos de deuda emitidos por otras asociaciones cooperativas y participaciones en **negocios conjuntos** (distintos de los pagos por esos instrumentos clasificados como equivalentes al efectivo, o mantenidos para intermediación o negociar);
- (d) cobros por la venta de instrumentos de patrimonio o de deuda emitidos por otras asociaciones cooperativas y participaciones en negocios conjuntos (distintos de los cobros por esos instrumentos clasificados como equivalentes de efectivo o mantenidos para intermediación o negociar);
- (e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros;
- (f) cobros procedentes del reembolso de anticipos y préstamos a terceros;
- (g) pagos procedentes de contratos de futuros, a término, de opción y de permuta financiera, excepto cuando los contratos se mantengan por intermediación o para negociar, o cuando los pagos se clasifiquen como actividades de financiación; y
- (h) cobros procedentes de contratos de futuros, a término, de opción y de permuta financiera, excepto cuando los contratos se mantengan por intermediación o para negociar, o cuando los cobros se clasifiquen como actividades de financiación.

Cuando un contrato se contabiliza como una cobertura (véase la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*), una asociación cooperativa clasificará los flujos de efectivo del contrato de la misma forma que los flujos de efectivo de la partida que está siendo cubierta

Actividades de financiación

- 7.6 Actividades de financiación son las actividades que dan lugar a cambios en el tamaño y composición de los capitales aportados y de los préstamos tomados de una asociación cooperativa. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:
- cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital;
 - pagos a los **propietarios** por adquirir o rescatar las acciones de la asociación cooperativa;
 - cobros procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, hipotecas y otros préstamos a corto o largo plazo;
 - reembolsos en efectivo de fondos tomados en préstamo; y
 - pagos realizados por un arrendatario para reducir la **deuda** pendiente relacionada con un **arrendamiento financiero**.

Información sobre flujos de efectivo procedentes de actividades de operación

- 7.7 Una asociación cooperativa presentará los flujos de efectivo procedentes de actividades de operaciones utilizando:
- el método indirecto, según el cual la ganancia o pérdida se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido o acumulaciones (o devengo) de cobros o pagos en efectivo pasados o futuros y de las partidas de **ingreso** o **gasto** asociadas con flujos de efectivo de inversión o financiación; o
 - el método directo, según el cual se revelan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.

Método indirecto

- 7.8 En el método indirecto, el flujo neto por actividades de operación se determina corrigiendo la ganancia o la pérdida por los efectos de:
- los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
 - las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como **depreciación, provisiones, impuestos diferidos, ingresos acumulados** (o devengados) (gastos) no recibidos (pagados) todavía en efectivo, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas, excedentes en ganancias no distribuidas de **asociadas, y participaciones no controladoras**; y
 - cualesquiera otras partidas cuyos efectos monetarios se relacionen con inversión o financiación.

Método directo

- 7.9 En el método directo, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación se presenta revelando información sobre las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. Esta información se puede obtener:
- de los registros contables de la asociación cooperativa; o
 - ajustando las ventas, el costo de las ventas y otras partidas en el **estado del resultado integral** (o el **estado de resultados**, si se presenta) por:
 - los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
 - otras partidas sin reflejo en el efectivo; y
 - otras partidas cuyos efectos en el efectivo se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación

- 7.10 Una asociación cooperativa presentará por separado las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación. Los flujos de efectivo agregados procedentes de adquisiciones y ventas y disposición de **subsidiarias** o de otras unidades de negocio deberán presentarse por separado, y clasificarse como actividades de inversión.

Flujos de efectivo en moneda extranjera

- 7.11 Una asociación cooperativa registrará los flujos de efectivo procedentes de transacciones en una moneda extranjera en la **moneda funcional** de la asociación cooperativa, aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo. El párrafo 30.19 explica cuándo puede usarse una tasa de cambio que se aproxima a la tasa actual.
- 7.12 La asociación cooperativa convertirá los flujos de efectivo de una subsidiaria extranjera utilizando la tasa de cambio entre la moneda funcional de la asociación cooperativa y la moneda extranjera, en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo.

- 7.13 Las ganancias o pérdidas no realizadas, procedentes de cambios en las tasas de cambio de la moneda extranjera no son flujos de efectivo. Sin embargo, para conciliar el efectivo y los equivalentes al efectivo al principio y al final del periodo, debe presentarse en el estado de flujos de efectivo el efecto de la variación en las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos o debidos en moneda extranjera. Por tanto, la asociación cooperativa volverá a medir el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos durante el periodo sobre el que se informa (tales como los importes mantenidos en moneda extranjera y las cuentas bancarias en moneda extranjera) a las tasas de cambio del final del periodo. La asociación cooperativa presentará por separado los excedentes o pérdida no realizada resultante de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y financiación.

Intereses y excedentes

- 7.14 Una asociación cooperativa presentará por separado los flujos de efectivo procedentes de intereses y excedentes recibidos y pagados. La asociación cooperativa clasificará los flujos de efectivo de forma coherente, periodo a periodo, como de actividades de operación, de inversión o de financiación.
- 7.15 Una asociación cooperativa puede clasificar los intereses pagados y los intereses y excedentes recibidos como actividades de operación porque se incluyen en resultados. De forma alternativa, la asociación cooperativa puede clasificar los intereses pagados y los intereses y excedentes recibidos como actividades de financiación y de inversión respectivamente, porque son costos de obtención de recursos financieros o rendimientos de inversión.
- 7.16 Una asociación cooperativa puede clasificar los excedentes pagados como flujos de efectivo de financiación, porque son costos de obtención de recursos financieros. Alternativamente, la asociación cooperativa puede clasificar los excedentes pagados como componentes de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación porque se pagan con flujos de efectivo de operaciones.

Impuesto a las ganancias

- 7.17 Una asociación cooperativa presentará por separado los flujos de efectivo procedentes del impuesto a las ganancias, y los clasificará como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente identificados con actividades de inversión y de financiación. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyan entre más de un tipo de actividad, la asociación cooperativa revelará el importe total de impuestos pagados.

Transacciones no monetarias

- 7.18 Una asociación cooperativa excluirá del estado de flujos de efectivo las transacciones de inversión y financiación que no requieran el uso de efectivo o equivalentes al efectivo. Una asociación cooperativa revelará estas transacciones en cualquier parte de los estados **financieros**, de manera que suministren toda la información relevante acerca de esas actividades de inversión y financiación.
- 7.19 Muchas actividades de inversión y financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo corrientes aun cuando afectan a la estructura de los activos y de capital de una asociación cooperativa. La exclusión de transacciones no monetarias del estado de flujos de efectivo es coherente con el objetivo de un estado de flujos de efectivo, puesto que estas partidas no involucran flujos de efectivo en el periodo corriente. Ejemplos de transacciones no monetarias de este tipo son:
- (a) la adquisición de activos, ya sea asumiendo directamente los pasivos por su financiación, o mediante operaciones de arrendamiento financiero;
 - (b) la adquisición de una asociación cooperativa mediante una ampliación de capital; y

Componentes de la partida efectivos y equivalentes al efectivo

- 7.20 Una asociación cooperativa presentará los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, así como una conciliación de los importes presentados en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes presentadas en el **estado de situación financiera**. Sin embargo, no se requiere que una asociación cooperativa presente esta conciliación si el importe del efectivo y equivalentes al efectivo presentado en el estado de flujos de efectivo es idéntico al importe que se describe de forma similar en el estado de situación financiera.

Otra información a revelar

- 7.21 Una asociación cooperativa revelará, junto con un comentario del concejo de administración y la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo significativos mantenidos por la asociación cooperativa que no están disponibles para ser utilizados por ésta. El efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos por una asociación cooperativa pueden no estar disponibles para el uso por ésta, debido a, entre otras razones, controles de cambio de moneda extranjera o por restricciones legales.

Sección 8**Alcance de esta sección**

8.1 Esta sección establece los principios subyacentes a la información a presentar en las notas a los estados financieros y cómo presentarla. Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado de resultados (si se presenta), estado de resultados y ganancias acumuladas combinado (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio (si se presenta) y estado de flujos de efectivo. Las notas proporcionan descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos. Además de los requerimientos de esta sección, casi todas las demás secciones de esta Norma requieren información a revelar que normalmente se presenta en las notas.

Estructura de las notas

8.2 Las notas:

- (a) presentarán información sobre las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas, de acuerdo con los párrafos 8.5 a 8.7;
- (b) revelarán la información requerida por esta Norma que no se presente en otro lugar de los estados financieros; y
- (c) proporcionarán información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos.

8.3 Una asociación cooperativa presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una asociación cooperativa hará referencia para cada partida de los estados financieros a cualquier información en las notas con la que esté relacionada.

8.4 Una asociación cooperativa presentará normalmente las notas en el siguiente orden:

- (a) una declaración de que los estados financieros se ha elaborado cumpliendo con la esta Normativa (véase el párrafo 3.3);
- (b) un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 8.5);
- (c) 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
- (d) cualquier otra información a revelar.

Información a revelar sobre políticas contables

8.5 Una asociación cooperativa revelará lo siguiente, en el resumen de políticas contables significativas:

- (a) la base (o bases) de medición utilizada para la elaboración de los estados financieros; y
- (b) las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Información sobre juicios

8.6 Una asociación cooperativa revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que involucran estimaciones (véase el párrafo 8.7), que el consejo de administración y la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la asociación cooperativa y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Información sobre las fuentes clave de incertidumbre en la estimación

8.7 Una asociación cooperativa revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la fecha de presentación, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

- (a) su naturaleza; y
- (b) su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

Información sobre la incertidumbre de negocio en marcha

8.8 Cuando el Consejo de Administración y la gerencia, ha establecido en la asociación cooperativa la existencia de causales para continuar como negocio en marcha, los estados financieros se prepararán sobre la base del efectivo.

8.9 La asociación cooperativa deberá revelar las causales a las que se refiere el párrafo anterior, entre otras están:

- (a) Imposibilidad de realizar los objetivos y fines específicos de la Cooperativa
- (b) Disminución del patrimonio de la Cooperativa, que le imposibilite continuar en sus operaciones;
- (c) Disminución del mínimo de asociados fijados por estos estatutos durante el lapso de un año;

- (d) Abandono de las tierras de su propiedad, entendiéndose por tal que las mismas, sin causa justificada se encuentren inexploradas o no estén siendo trabajadas por un período mayor de una campaña agrícola.

Sección 9

Alcance de esta sección

- 9.1 Esta sección define las razones del porque una asociación cooperativa agropecuaria presentará o no presentará estados financieros consolidados o separados.

Requerimientos para presentar estados financieros consolidados

- 9.2 Si los estatutos de la entidad se los permite una asociación cooperativa presentará excepto por lo permitido o requerido en los párrafos 9.3 y 9.3C, una asociación cooperativa controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias siempre y cuando sean entidades de diferente naturaleza, es decir no otras asociaciones, debido a que eso se entenderá que es unión de cooperativas para formación de federaciones. Los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de la controladora.
- 9.3 Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Si una asociación cooperativa ha invertido en una entidad de cometido específico (ECE) para cumplir con un objetivo concreto y perfectamente definido, la asociación cooperativa consolidará la ECE cuando la esencia de la relación indique que la ECE está controlada por esa asociación cooperativa (véanse los párrafos 9.10 a 9.12).
- 9.4 Se presume que existe control cuando una asociación cooperativa controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una entidad. Esta presunción se puede obviar en circunstancias excepcionales, si se puede demostrar claramente que esta posesión no constituye control. También existe control cuando la controladora posee la mitad o menos del poder de voto de una entidad, pero tiene:
- (a) poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversores;
 - (b) poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, según una disposición legal o estatutaria o un acuerdo;
 - (c) poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y la asociación cooperativa esté controlada por éste; o
 - (d) poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente y la asociación cooperativa esté controlada por éste.
- 9.5 El control también se puede obtener si se tienen opciones o instrumentos convertibles que son ejercitables en ese momento o si se tiene un agente con la capacidad para dirigir las actividades para beneficio de la asociación cooperativa que es la controladora.
- 9.6 Una subsidiaria no se excluirá de la consolidación por el mero hecho de que el inversor sea una asociación cooperativa de inversión riesgosa.
- 9.7 No se excluirá de la consolidación a una subsidiaria porque sus actividades de negocio sean diferentes a las que llevan a cabo las otras entidades del grupo. Se proporcionará información relevante mediante la consolidación de estas subsidiarias, y la revelación de información adicional, en los estados financieros consolidados, sobre las diferentes actividades de negocio llevadas a cabo por las subsidiarias.
- 9.8 Una subsidiaria no se excluye de la consolidación porque opere en una jurisdicción que imponga restricciones a la transferencia de efectivo u otros activos fuera de la jurisdicción.

Procedimientos de consolidación

- 9.13 Los estados financieros consolidados presentan la información financiera de un grupo como si se tratara de una sola asociación cooperativa. Al preparar los estados financieros consolidados, una asociación cooperativa:
- (a) combinará los estados financieros de ella como entidad controladora y de sus subsidiarias, línea por línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de contenido similar.
 - (b) eliminará su importe en libros de la inversión de la controladora en cada subsidiaria junto con la porción del patrimonio perteneciente a la controladora en cada una de las subsidiarias.

- (c) medirá y presentará las participaciones no controladoras en los resultados de las subsidiarias consolidadas para el periodo sobre el que se informa por separado de las participaciones de los propietarios de la controladora.
- (d) medirá y presentará las participaciones no controladoras en los activos netos de las subsidiarias consolidadas por separado de la participación en el patrimonio de los asociados de la controladora. Las participaciones no controladoras en los activos netos están compuestas por:
 - (i) el importe de la participación no controladora en la fecha de la combinación inicial, calculado de acuerdo con la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía; y
 - (ii) la porción de la participación no controladora en los cambios en el patrimonio desde la fecha de la combinación.

9.14 Las proporciones del resultado y de los cambios en el patrimonio distribuidos a los asociados a través de la asociación cooperativa controladora.

Transacciones y saldos intragrupo

9.15 Las transacciones y los saldos de la asociación cooperativa con las entidades subsidiarias, incluyendo ingresos, gastos y dividendos, se eliminarán en su totalidad. Las ganancias y pérdidas procedentes de esas transacciones que estén reconocidas en activos, tales como inventarios y propiedades, planta y equipo, se eliminarán en su totalidad. Las pérdidas pueden indicar un deterioro en el valor, que requiera su reconocimiento en los estados financieros consolidados (véase la Sección 27 Deterioro del valor de los Activos). La Sección 29 Impuesto a las Ganancias se aplicará a las diferencias temporarias que surjan de la eliminación de las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo.

Fecha de presentación uniforme

9.16 Los estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deberán estar referidos a la misma fecha de presentación, a menos que sea impracticable tal es el caso de las asociaciones cooperativas dedicadas a los cultivos permanentes debido a que su cierre es en base al año agrícola, diferente al de aquella entidad que sería la subsidiaria. Si fuera impracticable preparar los estados financieros de una subsidiaria en la misma fecha de presentación de la controladora, o viceversa ésta consolidará la información financiera de la subsidiaria utilizando los estados financieros más recientes de ésta ajustados por los efectos de transacciones significativas o sucesos que tengan lugar entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados.

Políticas contables uniformes

9.17 Los estados financieros consolidados se prepararán utilizando políticas contables uniformes para transacciones similares y para otros sucesos y condiciones que se hayan producido en circunstancias parecidas. Si un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares que se hayan producido en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en sus estados financieros al elaborar los estados financieros consolidados.

Adquisición y disposición de subsidiarias

9.18 Los ingresos y los gastos de una subsidiaria se incluirán en los estados financieros consolidados desde la fecha de su adquisición hasta la fecha en la que la controladora deje de controlar a la subsidiaria. Cuando una controladora cese de controlar una subsidiaria, la diferencia entre los recursos obtenidos por la disposición de la subsidiaria y su importe en libros en la fecha en que se pierde el control se reconocerá en el resultado del periodo del estado del resultado integral consolidado (o en el estado de resultados, si se presenta) como una ganancia o una pérdida por la disposición de la subsidiaria. El importe acumulado de las diferencias de cambio que se relacionan con una subsidiaria extranjera reconocida en otro resultado integral de acuerdo con la Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera no se reclasificará a resultados en el momento de la disposición de la subsidiaria.

Participaciones no controladoras en subsidiarias

9.20 Una asociación cooperativa presentará las participaciones no controladoras en el estado de situación financiera consolidado dentro del patrimonio, por separado del patrimonio de los propietarios de la controladora, como se requiere en el párrafo 4.2 (q).

9.21 Una asociación cooperativa revelará las participaciones no controladoras en los resultados del grupo por separado del estado del resultado integral, como se requiere en el párrafo 5.6 (o en el estado de resultados, si se presenta, como se requiere en el párrafo 5.7).

- 9.22 El resultado y cada componente de otro resultado integral se atribuirán a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras. El resultado integral total deberá atribuirse a los asociados de la asociación cooperativa controladora y a las participaciones no controladoras aún si esto diera lugar a un saldo deudor de estas últimas.

Información a revelar en los estados financieros consolidados

9.23 En los estados financieros consolidados deberá revelarse la siguiente información:

- (a) el hecho de que los estados son estados financieros consolidados;
- (b) la base para concluir que existe control cuando la controladora no posee, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto;
- (c) 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 como el caso en que los estados financieros de una asociación cooperativa agropecuaria su cierre es al año agrícola y no año calendario; y
- (d) la naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa, (por ejemplo, como las procedentes de acuerdos de fondos tomados en préstamo o requerimientos de los reguladores) sobre la capacidad de las subsidiarias para transferir fondos a la controladora en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos de préstamos.

Presentación de los estados financieros separados

9.24 Esta Norma no requiere la presentación de estados financieros separados para la asociación cooperativa controladora o para las subsidiarias individuales. Sin embargo, los estados financieros consolidados servirán para ilustración de la situación de un grupo de entidades, por lo que para fines gerenciales y administrativos servirán los estados financieros separados

9.25 Los estados financieros separados son un segundo conjunto de estados financieros presentados por la asociación cooperativa, además de cualquiera de los siguientes:

- (a) estados financieros consolidados preparados por una controladora;
- (b) estados financieros preparados por una controladora exenta de presentar estados financieros consolidados por el párrafo 9.3C; o
- (c) estados financieros preparados por una asociación cooperativa que no es una controladora, pero es un inversor en una asociada o que tiene una participación en un negocio conjunto.

Elección de política contable

9.26 Cuando una controladora, un inversor en una asociada, o un inversor con una participación en una asociación cooperativa controlada de forma conjunta prepare estados financieros separados y los describe como de conformidad con la NIIF para las PYMES, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta Norma, excepto por lo siguiente.

La asociación cooperativa adoptará una política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas y asociaciones cooperativas controladas de forma conjunta en sus estados financieros separados:

- (a) al costo menos el deterioro del valor;
- (b) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; o
- (c) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8. La asociación cooperativa aplicará la misma política contable a todas las inversiones de una categoría (subsidiarias, asociadas o asociaciones cooperativas controladas de forma conjunta), pero puede elegir políticas diferentes para las distintas categorías.

Información a revelar en los estados financieros separados

9.27 Cuando un inversor en de una asociación cooperativa elabore estados financieros separados, revelará:

- (a) que los estados son estados financieros separados; y
- (b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en asociaciones cooperativas, e identificará los estados financieros consolidados u otros estados financieros principales con los que se relacionan.

Estados financieros combinados

9.28 Los estados financieros combinados son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades relacionadas con asociaciones cooperativas bajo control común [como se describe en el párrafo 19.2(a)]. Esta Norma no requiere que se preparen estados financieros combinados.

- 9.29 Si el inversor prepara estados financieros combinados y los describe como conformes con la NIIF para las PYMES, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta Norma. Las transacciones y saldos inter empresas deberán eliminarse; los resultados procedentes de transacciones inter empresas que estén reconocidos en activos tales como inventarios y propiedades, planta y equipo deberán eliminarse; los estados financieros de las asociaciones cooperativas incluidas en los estados financieros combinados deberán prepararse en la misma fecha sobre la que se informa a menos que sea impracticable hacerlo; y deberán seguirse políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas.

Información a revelar en los estados financieros combinados

- 9.30 Los estados financieros combinados revelarán la siguiente información:
- (a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros combinados;
 - (b) la razón por la que se preparan estados financieros combinados;
 - (c) la base para determinar qué asociaciones cooperativas se incluyen en los estados financieros combinados;
 - (d) la base para la preparación de los estados financieros combinados; y
 - (e) la información a revelar sobre partes relacionadas requerida en la Sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.

Sección 10

Políticas, Estimaciones y Errores Contables Alcance de esta sección

- 10.1 Esta sección proporciona una guía para la selección y aplicación de las políticas contables que se usan en la preparación de estados financieros. También abarca los cambios en las estimaciones contables y correcciones de errores en estados financieros de periodos anteriores.

Selección y aplicación de políticas contables

- 10.2 Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una asociación cooperativa al preparar y presentar estados financieros las cuales se basaran en los principios y regulaciones dadas por los estatutos bajo los que fueron creados.
- 10.3 Si esta Norma trata específicamente una transacción u otro suceso o condición, una asociación cooperativa aplicará esta Norma. Sin embargo, la asociación cooperativa no necesitará seguir un requerimiento de esta Norma, si el efecto de hacerlo no fuera material.
- 10.4 Si esta Norma no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, el consejo de administración de una asociación cooperativa utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información que sea:
- (a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y
 - (b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:
 - (i) representen fielmente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la asociación cooperativa;
 - (ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros sucesos y condiciones, y no simplemente su forma legal;
 - (iii) sean neutrales, es decir, libres de sesgos
 - (iv) sean prudentes; y
 - (v) estén completos en todos sus extremos significativos.
- 10.5 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, el consejo de administración se referirá y considerará la aplicabilidad de las siguientes fuentes en orden descendente:
- (a) requerimientos y guías establecidos en esta Norma que traten cuestiones similares y relacionadas; y
 - (b) definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para activos, pasivos, ingresos y gastos, y los principios generales en la Sección 2 Conceptos y Principios Generales.
- 10.6 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, el consejo de administración puede también considerar los requerimientos y guías en las NIIF completas que traten cuestiones similares y relacionadas.

Uniformidad de las políticas contables

- 10.7 Una asociación cooperativa seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros sucesos y condiciones que sean similares, a menos que esta Norma requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si esta Norma requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Cambios en las políticas contables

- 10.8 Una asociación cooperativa cambiará una política contable solo si el cambio:

- (a) es requerido por cambios a esta Norma; o
- (b) dé 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 financiero o los flujos de efectivo de la asociación cooperativa.

10.9 Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:

- (a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros sucesos o condiciones que difieren sustancialmente de los ocurridos con anterioridad;
- (b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros sucesos o condiciones que no ocurrieron anteriormente, o que no eran significativos; o
- (c) un cambio en el modelo de costo cuando ya no está disponible una medida fiable del valor razonable (o viceversa) para un activo que esta Norma requeriría o permitiría en otro caso medir al valor razonable.

10.10 Si esta Norma permite una elección de tratamiento contable (incluyendo la base de medición) para una transacción específica u otro suceso o condición y una asociación cooperativa cambia su elección anterior, eso es un cambio de política contable.

10.10A La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la Sección 17. Por consiguiente, un cambio del modelo del costo al modelo de revaluación para una clase de propiedades, planta y equipo se contabilizará de forma prospectiva, en lugar de hacerlo de acuerdo con los párrafos 10.11 y 10.12.

Aplicación de los cambios en políticas contables

10.11 Una asociación cooperativa contabilizará los cambios de política contable como sigue:

- (a) una asociación cooperativa contabilizará un cambio de política contable procedente de un cambio en los requerimientos de esta Norma de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en esa modificación;
- (b) cuando una asociación cooperativa haya elegido seguir la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición en lugar de seguir la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros como permite el párrafo 11.2, y cambian los requerimientos de la NIC 39, la asociación cooperativa contabilizará ese cambio de política contable de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en la NIC 39 revisada;
- (c) una asociación cooperativa contabilizará cualquier otro cambio de política contable de forma retroactiva (véase el párrafo 10.12).

Aplicación retroactiva

10.12 Cuando se aplique un cambio de política contable de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 10.11, la asociación cooperativa aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre. Cuando sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico de un cambio en una política contable sobre la información comparativa para uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la asociación cooperativa aplicará la nueva política contable a los importes en libros de los activos y pasivos al principio del primer periodo para el que sea practicable la aplicación retroactiva, el cual podría ser el periodo actual, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo.

Información a revelar sobre un cambio de política contable

10.13 Cuando una modificación a esta Norma tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, o pueda tener un efecto en futuros periodos, una asociación cooperativa revelará:

- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;
- (b) el importe del ajuste para cada partida afectada de los estados financieros para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable;
- (c) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores a los presentados, en la medida en que sea practicable; y
- (d) una explicación en el caso de que la determinación de los importes a revelar de los apartados (b) o (c) no sea practicable. No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

10.14 Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, una asociación cooperativa revelará:

- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;
- (b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;
- (c) en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, mostrado por separado:
 - (i) para el periodo corriente;
 - (ii) para cada periodo anterior presentado; y
 - (iii) para periodos anteriores a los presentados, de forma agregada.
- (d) una explicación en el caso de que sea impracticable la determinación de los importes a revelar en el apartado (c). No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Cambios en las estimaciones contables

- 10.15 Un cambio en una estimación contable es un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, 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 éstos. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.
- 10.16 Una asociación cooperativa reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinto de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 10.17, de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del:
- (a) el periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo; o
 - (b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.
- 10.17 En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, la asociación cooperativa lo reconocerá ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio, en el periodo en que tiene lugar el cambio.

Información a revelar sobre un cambio en una estimación

- 10.18 Una asociación cooperativa 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 asociación cooperativa estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la asociación cooperativa revelará estas estimaciones.

Correcciones de errores de periodos anteriores

- 10.19 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una asociación cooperativa correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:
- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse; y
 - (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.
- 10.20 Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.
- 10.21 En la medida en que sea practicable, una asociación cooperativa corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores.
- 10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la asociación cooperativa re expresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la re expresión retroactiva sea practicable.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

- 10.23 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:
- (a) la naturaleza del error del periodo anterior;
 - (b) para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros;
 - (c) en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información; y

- (d) una explicación si no es practicable determinar los importes a revelar en los apartados (b) o (c). No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Sección 11

Instrumentos Financieros Básicos Alcance de las Secciones 11 y 12

11.1 La Sección 11 y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros conjuntamente tratan del reconocimiento, baja en cuentas, medición e información a revelar de los instrumentos financieros (activos financieros y pasivos financieros). La Sección 11 se aplica a los instrumentos financieros básicos y es aplicable a todas las asociaciones cooperativas. La Sección 12 se aplica a otros instrumentos financieros y transacciones más complejos. Si una asociación cooperativa solo realiza transacciones de instrumentos financieros básicos, la Sección 12 no le será de aplicación. Sin embargo, incluso las asociaciones cooperativas que solo tienen instrumentos financieros básicos considerarán el alcance de la Sección 12 para asegurarse de que están exentas.

Elección de política contable

11.2 Una asociación cooperativa elegirá aplicar:

- (a) los requerimientos de las Secciones 11 y 12 en su totalidad; o
- (b) los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición y los requerimientos de la información a revelar de las Secciones 11 y 12. Para contabilizar todos sus instrumentos financieros. La elección de (a) o (b) por parte de una asociación cooperativa constituye una elección de política contable. Los párrafos 10.8 a 10.14 contienen requerimientos para determinar cuándo un cambio en una política contable es apropiado, cómo debe contabilizarse este cambio y qué información debe revelarse sobre éste.

Introducción a la Sección 11

11.3 Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero de una asociación cooperativa y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio de otra.

11.4 La Sección 11 requiere un modelo de costo amortizado para todos los instrumentos financieros básicos.

11.5 Los instrumentos financieros básicos que quedan dentro del alcance de la Sección 11 son los que cumplen las condiciones del párrafo 11.8. Son ejemplos de instrumentos financieros que normalmente cumplen dichas condiciones:

- (a) efectivo;
- (b) depósitos a la vista y depósitos a plazo fijo cuando la asociación cooperativa es la depositante, por ejemplo, cuentas bancarias.
- (c) obligaciones negociables y facturas comerciales mantenidas;
- (d) cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar;

11.6 Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen normalmente las condiciones del párrafo 11.8 y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Sección 12:

- (a) títulos respaldados por activos, tales como obligaciones hipotecarias garantizadas, acuerdos de recompra y paquetes titulizados de cuentas por cobrar;
- (b) opciones, derechos, certificados para la compra de acciones (warrants), contratos de futuros, contratos a término y permutas financieras de tasas de interés que pueden liquidarse en efectivo o mediante el intercambio de otro instrumento financiero;
- (c) instrumentos financieros que cumplen las condiciones y se designan como instrumentos de cobertura de acuerdo con los requerimientos de la Sección 12;
- (d) compromisos de recibir un préstamo si el compromiso se puede liquidar por el importe neto en efectivo.

Alcance de la Sección 11

11.7 La Sección 11 se aplicará a todos los instrumentos financieros que cumplen las condiciones del párrafo 11.8 excepto por:

- (a) Inversiones en asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen de acuerdo con la Sección 14 Inversiones en Asociadas o la Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos.
- (b) Instrumentos financieros que cumplan la definición de patrimonio propio de la asociación cooperativa (véase la Sección 22 Pasivos y Patrimonio).
- (c) Arrendamientos, a los que se aplica la Sección 20 Arrendamientos o el párrafo 12.3 (f). Sin embargo, los requerimientos para la baja en cuentas de los párrafos 11.33 a 11.38 se aplicarán a la baja en cuentas de cuentas por cobrar de arrendamiento reconocidos por un arrendador y cuentas por pagar por arrendamiento

reconocidas por un arrendatario y los requerimientos de deterioro de valor de los párrafos 11.21 a 11.26 se aplicarán a las cuentas por cobrar de arrendamientos reconocidas por un arrendatario.

- (d) Los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a los empleados, a los que se aplique la Sección 28 Beneficios a los Empleados.
- (e) Los activos que se reembolsan contabilizados de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias (véase el párrafo 21.9).

Instrumentos financieros básicos

11.8 Una asociación cooperativa contabilizará los siguientes instrumentos financieros como instrumentos financieros básicos de acuerdo con lo establecido en la Sección 11:

- (a) efectivo;
- (b) un instrumento de deuda (como una cuenta, pagaré o préstamo por cobrar o pagar) que cumpla las condiciones del párrafo 11.9;
- (c) Un compromiso de recibir un préstamo que:
 - (i) no pueda liquidarse por el importe neto en efectivo; y
 - (ii) cuando se ejecute el compromiso, se espera que cumpla las condiciones del párrafo 11.9.
 - (iii) Una inversión en acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes u ordinarias sin opción de venta.

11.9 Un instrumento de deuda que satisfaga todas las condiciones de (a) a (d) deberá contabilizarse de acuerdo con la Sección 11:

- (a) los rendimientos para el tenedor (el prestamista/acreedor) evaluados en la moneda en la que se denomina el instrumento de deuda son:
 - (i) un importe fijo;
 - (ii) una tasa fija de rendimiento sobre la vida del instrumento;
 - (iii) rendimiento variable que a lo largo de la vida del instrumento, se iguala a la aplicación de una referencia única cotizada o una tasa de interés observable (tal como el LIBOR); o
 - (iv) alguna combinación de estas tasas fijas y variables, siempre que tanto la tasa fija como la variable sean positivas (por ejemplo, una permuta financiera de tasa de interés con una tasa fija positiva y una tasa variable negativa no cumpliría este criterio).

Para rendimientos de tasas de interés fijo y variable, el interés se calcula multiplicando la tasa para el periodo aplicable por el principal pendiente durante el periodo.
- (b) no hay cláusulas contractuales que, por sus condiciones, pudieran dar lugar a que el tenedor (el prestamista/acreedor) pierda el importe principal y cualquier interés atribuible al periodo corriente o a periodos anteriores. El hecho de que un instrumento de deuda esté subordinado a otros instrumentos de deuda no es un ejemplo de esta cláusula contractual.
- (c) las cláusulas contractuales que permitan o requieran que el emisor (el deudor prestatario) pague anticipadamente un instrumento de deuda o permitan o requieran que el tenedor (el prestamista/acreedor) lo devuelva al emisor (es decir, exigir el reembolso) antes de la fecha de vencimiento no están supeditadas a sucesos futuros distintos de los de proteger:
 - (i) al tenedor contra un cambio en el riesgo crediticio del emisor o del instrumento (por ejemplo, incumplimientos, rebajas crediticias o infracciones de cláusulas del préstamo), o de un cambio en el control del emisor; o
 - (ii) al tenedor o emisor contra cambios legales o fiscales relevantes.
- (d) no existe un rendimiento condicional o una cláusula de reembolso excepto para el rendimiento de tasa variable descrito en (a) y para la cláusula de pago anticipado descrita en (c).

11.9A Ejemplos de instrumentos de deuda que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo 11.9(a) (iv) incluyen:

- (a) un préstamo bancario que tiene una tasa de interés fija para un periodo inicial que después revierte a una tasa de interés variable observable o cotizada con posterioridad a ese periodo; y
- (b) un préstamo bancario con interés pagadero a una tasa de interés variable observable o cotizada más una tasa fija a lo largo de la vida del préstamo, por ejemplo, la LIBOR más 200 puntos básicos.

11.9B Un ejemplo de un instrumento de deuda que satisfaría normalmente las condiciones establecidas en el párrafo 11.9(c) sería un préstamo bancario que permite que el prestatario liquide el acuerdo anticipadamente, aun cuando se pueda requerir que el prestatario pague una penalización para compensar al banco por sus costos de cancelación por el prestatario del acuerdo de forma anticipada.

- 11.10 Son ejemplos de instrumentos financieros que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo 11.9:
- (a) cuentas de origen comercial y pagarés por cobrar y pagar y préstamos de bancos o terceros.
 - (b) cuentas por pagar en una moneda extranjera. Sin embargo, cualquier cambio en la cuenta por pagar debido a un cambio en la tasa de cambio se reconoce en resultados como requiere el párrafo 30.10.
 - (c) préstamos a, o de, subsidiarias o asociadas que se deben pagar cuando son reclamados.
 - (d) un instrumento de deuda que podría convertirse inmediatamente en una cuenta por cobrar si el emisor incumpliese el pago de un interés o del principal (esta condición no viola las condiciones del párrafo 11.9).
- 11.11 Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen las condiciones del párrafo 11.9 (y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Sección 12):
- (a) una permuta financiera de tasas de interés que da lugar a un flujo de efectivo positivo o negativo o un compromiso a plazo para comprar materias primas cotizadas o instrumentos financieros que se pueden liquidar en efectivo o que, a su liquidación, pueden tener un flujo de efectivo positivo o negativo, porque estas permutas financieras y contratos a término no cumplen la condición del párrafo 11.9(a);
 - (a) opciones y contratos de futuros, porque los rendimientos a los tenedores no son fijos y no se cumple la condición del párrafo 11.9(a); y
 - (b) inversiones en deuda convertible, porque el rendimiento para los tenedores puede variar con el precio de las acciones del emisor y no solo con las tasas de interés de mercado.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

- 11.12 Una asociación cooperativa solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento.

Medición inicial

- 11.13 Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una asociación cooperativa lo medirá al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden posteriormente al valor razonable con cambios en resultados) excepto si el acuerdo constituye, efectivamente, una transacción de financiación para la asociación cooperativa (para un pasivo financiero) o la contraparte (para un activo financiero) del acuerdo. Un acuerdo constituye una transacción de financiación si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales, por ejemplo, proporcionando crédito sin interés a un comprador por la venta de bienes, o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado, por ejemplo, un préstamo sin interés o a una tasa de interés por debajo del mercado realizado a un empleado. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la asociación cooperativa medirá el activo financiero o pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar determinado en el reconocimiento inicial.

Medición posterior

- 11.14 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una asociación cooperativa medirá los instrumentos financieros de la siguiente forma, sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición:
- (a) Los instrumentos de deuda que cumplan las condiciones del párrafo 11.8 (b) se medirán al costo amortizado utilizando el método del interés efectivo. Los párrafos 11.15 a 11.20 proporcionan una guía para determinar el costo amortizado utilizando el método del interés efectivo. Los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir (por ejemplo, el neto del deterioro de valor—véanse los párrafos 11.21 a 11.26) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación (véase el párrafo 11.13).
 - (b) Los compromisos para recibir un préstamo que cumplan las condiciones del párrafo 11.8(c) se medirán al costo (que en ocasiones es cero) menos el deterioro del valor.
 - (c) Las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta se medirán de la siguiente forma (los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía sobre el valor razonable):
 - (i) si las acciones cotizan en bolsa o su valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la inversión se medirá al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo; y

(ii) todas las demás inversiones se medirán al costo menos el deterioro del valor.

Para los activos financieros de (a), (b) y (c) (ii), debe evaluarse el deterioro del valor o la incobrabilidad. Los párrafos 11.21 a 11.26 proporcionan una guía.

Costo amortizado y método del interés efectivo

11.15 El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero en cada fecha de presentación es el neto de los siguientes importes:

- (a) el importe al que se mide en el reconocimiento inicial el activo financiero o el pasivo financiero;
- (b) menos los reembolsos del principal;
- (c) más o menos la amortización acumulada, utilizando el método del interés efectivo, de cualquier diferencia existente entre el importe en el reconocimiento inicial y el importe al vencimiento;
- (d) menos, en el caso de un activo financiero, cualquier reducción (reconocida directamente o mediante el uso de una cuenta correctora) por deterioro del valor o incobrabilidad.

Los activos financieros y los pasivos financieros que no tengan establecida una tasa de interés, que no estén relacionados con un acuerdo que constituye una transacción de financiación y que se clasifiquen como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán inicialmente a un importe no descontado de acuerdo con el párrafo 11.13. Por consiguiente, el apartado (c) no se aplica a estos.

11.16 El método del interés efectivo es un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) 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 futuros por pagos o cobros estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o, cuando sea adecuado, en un periodo más corto, con el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero. 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. Según el método del interés efectivo:

- (a) el costo amortizado de un activo financiero (pasivo) es el valor presente de los flujos de efectivo por cobrar futuros (pagos) descontados a la tasa de interés efectiva; y
- (b) el gasto (ingreso) por intereses en un periodo es igual al importe en libros del pasivo (activo) financiero al principio de un periodo multiplicado por la tasa de interés efectiva para el periodo.

11.17 Al calcular la tasa de interés efectiva, una asociación cooperativa estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, opciones de compra y similares) 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.

11.18 Al calcular la tasa de interés efectiva, una asociación cooperativa amortizará cualquier comisión relacionada, cargas financieras pagadas o recibidas (por ejemplo, "puntos"), costos de transacción y otras primas o descuentos a lo largo de la vida esperada del instrumento, excepto en los casos que siguen. La asociación cooperativa utilizará un periodo más corto si ese es el periodo al que se refieren las comisiones, cargas financieras pagadas o recibidas, costos de transacción, primas o descuentos. Este será el caso cuando la variable con la que se relacionan las comisiones, las cargas financieras pagadas o recibidas, los costos de transacción, las primas o los descuentos, se ajuste a las tasas del mercado antes del vencimiento esperado del instrumento. En este caso, el periodo de amortización adecuado es el periodo hasta la siguiente fecha de revisión de precio.

11.19 Para activos y pasivos financieros a tasa de interés variable, la reestimación periódica de los flujos de efectivo para reflejar cambios en las tasas de interés de mercado altera la tasa de interés efectiva. Si se reconoce inicialmente un activo o un pasivo financiero a tasa de interés variable por un importe igual al principal por cobrar o por pagar al vencimiento, la reestimación de los pagos por intereses futuros no tiene, normalmente, efecto significativo en el importe en libros del activo o pasivo.

11.20 Si una asociación cooperativa revisa sus estimaciones de pagos o cobros, ajustará el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero (o grupos de instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo reales y estimados ya revisados. La asociación cooperativa volverá a calcular el importe en libros computando el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, utilizando la tasa de interés efectiva original del instrumento financiero. La asociación cooperativa reconocerá el ajuste como ingreso o gasto en el resultado del periodo en la fecha de la revisión.

Medición

11.21 Una asociación cooperativa medirá una pérdida por deterioro del valor de los siguientes activos financieros medidos al costo o costo amortizado de la siguiente forma:

- (a) Para un activo financiero medido al costo amortizado de acuerdo con el párrafo 11.14(a), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados utilizando la tasa de interés efectivo original del activo. Si este activo financiero tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro de valor será la tasa de interés efectiva actual, determinada según el contrato.
- (b) Para un activo financiero medido al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con los apartados (b) y (c) (ii) del párrafo 11.14, la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del importe (que podría ser cero) que la asociación cooperativa recibiría por el activo si se vendiese en la fecha sobre la que se informa.

Reversión

11.22 Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuyese y esta disminución puede relacionarse objetivamente con un hecho ocurrido con posterioridad al reconocimiento del deterioro (tal como una mejora en la calificación crediticia del deudor), la asociación cooperativa revertirá la pérdida por deterioro reconocida con anterioridad, ya sea directamente o mediante el ajuste de una cuenta correctora. La reversión no dará lugar a un importe en libros del activo financiero (neto de cualquier cuenta correctora) que exceda al importe en libros que habría tenido si anteriormente no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro del valor. La asociación cooperativa reconocerá el importe de la reversión en los resultados inmediatamente.

Valor razonable

11.23 Una asociación cooperativa utilizará la jerarquía siguiente para estimar el valor razonable de un activo:

- (a) La mejor evidencia del valor razonable es un precio cotizado para un activo idéntico (o un activo similar) en un mercado activo. Éste suele ser el precio comprador actual.
- (b) Cuando no están disponibles precios cotizados, el precio en un acuerdo de venta vinculante o en una transacción reciente para un activo idéntico (o activo similar) en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas proporciona evidencia del valor razonable. Sin embargo, este precio puede no ser una buena estimación del valor razonable si ha habido cambios significativos en las circunstancias económicas o un periodo de tiempo significativo entre la fecha del acuerdo de venta vinculante, o la transacción, y la fecha de medición. Si la asociación cooperativa puede demostrar que el último precio de transacción no es un buen estimador del valor razonable (por ejemplo, porque refleja el importe que una asociación cooperativa recibiría o pagaría en una transacción forzada, liquidación involuntaria o una venta urgente), después ese precio se ajusta.
- (c) Si el mercado para el activo no está activo y cualquier acuerdo de venta vinculante o las transacciones recientes de un activo idéntico (o un activo similar) por sí solas no constituyen una buena estimación del valor razonable, una asociación cooperativa estimará el valor razonable utilizando una otra técnica de valoración. El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio de transacción que se habría alcanzado en la fecha de medición en un intercambio entre partes que actúen en condiciones de independencia mutua, motivado por contraprestaciones normales del negocio.

Otras secciones de esta Norma hacen referencia a la guía sobre el valor razonable de los párrafos 11.27 a 11.32, incluyendo la Sección 9, Sección 12, Sección 14, Sección 15, Sección 16 Propiedades de Inversión, Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo y la Sección 28.

Técnica de valoración

11.24 Las técnicas de valoración incluyen el uso de transacciones de mercado recientes para un activo idéntico entre partes interesadas y debidamente informadas que actúen en condiciones de independencia mutua, si estuvieran disponibles, referencias al valor razonable de otro activo sustancialmente igual al activo que se está midiendo, el flujo de efectivo descontados y modelos de fijación de precios de opciones. Si existiese una técnica de valoración comúnmente utilizada por los participantes del mercado para fijar el precio del activo, y se hubiera demostrado que esa técnica proporciona estimaciones fiables de los precios observados en transacciones reales de mercado, la asociación cooperativa utilizará esa técnica.

11.25 El objetivo de utilizar una técnica de valoración es establecer cuál habría sido en la fecha de medición, el precio de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua y motivada por las consideraciones normales del negocio. El valor razonable se estima sobre la base de los resultados de una técnica de valoración que utilice en la mayor medida posible datos de mercado y minimice en todo lo posible la utilización de datos determinados por la asociación cooperativa. Se puede esperar que una técnica de valoración llegue a una estimación fiable del valor razonable si

- (a) refleja de forma razonable el precio que se podría esperar que el mercado fijara para el activo; y

- (b) las variables utilizadas por la técnica de valoración representan de forma razonable las expectativas del mercado y miden los factores de rentabilidad-riesgo inherentes al activo.

Mercado no activo

- 11.26 El valor razonable de las inversiones en activos que no tengan un precio de mercado cotizado en un mercado activo se puede medir con fiabilidad si
- (a) la variabilidad en el rango de estimaciones del valor razonable no es significativa para ese activo; o
 - (b) las probabilidades de diversas estimaciones dentro de ese rango pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.
- 11.27 Existen muchas situaciones en las que es posible que la variabilidad en el rango de estimaciones razonables del valor razonable de activos que no tienen un precio de mercado cotizado no sea significativa. Normalmente es posible estimar el valor razonable de un activo que una asociación cooperativa ha adquirido de un tercero. Sin embargo, si el rango de estimaciones razonables del valor razonable es significativo y las probabilidades de las diversas estimaciones no pueden ser evaluadas razonablemente, se excluirá a una asociación cooperativa de medir el activo al valor razonable.
- 11.28 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible para un activo medido al valor razonable (o no está disponible sin un esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención (véanse los párrafos 11.14(c) y 12.8 (b)), su importe en libros en la última fecha en que se midió el activo con fiabilidad pasará a ser su nuevo costo. La asociación cooperativa medirá el activo a este importe de costo menos deterioro de valor hasta que se encuentre disponible una medida fiable del valor razonable (o pase a estar disponible sin un esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención).

Baja en cuentas de un activo financiero

- 11.29 Una asociación cooperativa dará de baja en cuentas un activo financiero solo cuando:
- (a) expiren o se liquiden los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero;
 - (b) la asociación cooperativa transfiera sustancialmente a terceros todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero; o
 - (c) la asociación cooperativa, a pesar de haber conservado algunos riesgos y ventajas inherentes a la propiedad significativos, ha transferido el control del activo a otra parte, y éste tiene la capacidad práctica de vender el activo en su integridad a una tercera parte no relacionada y es capaz de ejercer esa capacidad unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia—en este caso, la asociación cooperativa:
 - (i) dará de baja en cuentas el activo; y
 - (ii) reconocerá por separado cualesquiera derechos y obligaciones conservados o creados en la transferencia.

El importe en libros del activo transferido deberá distribuirse entre los derechos u obligaciones conservados y transferidos sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la transferencia. Los derechos y obligaciones de nueva creación deberán medirse al valor razonable en esa fecha. Cualquier diferencia entre la contraprestación recibida y el importe reconocido y dado de baja en cuentas de acuerdo con este párrafo deberá ser reconocido en resultados en el periodo de la transferencia.
- 11.30 Si una transferencia no da lugar a una baja en cuentas porque la asociación cooperativa ha conservado riesgos y ventajas significativas inherentes a la propiedad del activo transferido, la asociación cooperativa continuará reconociendo el activo transferido en su integridad, y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida. El activo y pasivo no deberá compensarse. En periodos posteriores, la asociación cooperativa reconocerá cualquier ingreso por el activo transferido y cualquier gasto incurrido por el pasivo financiero.
- 11.31 Si un transferidor otorgase garantías distintas del efectivo (tales como instrumentos de deuda o de patrimonio) al receptor de la transferencia, la contabilización de la garantía por ambas partes dependerá de si la segunda tiene el derecho a vender o volver a pignorar la garantía y de si la primera ha incurrido en incumplimiento. Ambos contabilizarán la garantía de la siguiente forma:
- (a) si el receptor de la transferencia tiene, por contrato o costumbre, el derecho de vender o volver a pignorar la garantía, el transferidor reclasificará ese activo en su estado de situación financiera (por ejemplo, como un activo prestado, un instrumento de patrimonio pignorado o una cuenta por cobrar recomprada) de forma separadamente de otros activos;
 - (b) si el receptor de la transferencia vendiese la garantía pignorada, reconocerá los ingresos procedentes de la venta y un pasivo medido a su valor razonable por su obligación de devolver la garantía;

- (c) si el transferidor incumpliese de acuerdo con los términos del contrato y dejase de estar capacitado para rescatar la garantía, dará de baja en cuentas la garantía y el receptor de la transferencia reconocerá la garantía como su activo medido inicialmente al valor razonable, o, si ya la hubiese vendido, dará de baja su obligación de devolver la garantía; y
- (d) excepto por lo dispuesto en el apartado (c), el transferidor continuará registrando la garantía como su activo y el receptor de la transferencia no reconocerá la garantía como un activo.

Baja en cuentas de un pasivo financiero

- 11.32 Una asociación cooperativa solo dará de baja en cuentas un pasivo financiero (o una parte de un pasivo financiero) cuando se haya extinguido—esto es, cuando la obligación especificada en el contrato haya sido pagada, cancelada o haya expirado.
- 11.33 Si un prestamista y un prestatario intercambian instrumentos financieros con condiciones sustancialmente diferentes, las asociaciones cooperativas contabilizarán la transacción como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo. Similarmente, una asociación cooperativa contabilizará una modificación sustancial de las condiciones de un pasivo financiero existente o de una parte de él (sea atribuible o no a las dificultades financieras del deudor) como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo.
- 11.34 La asociación cooperativa reconocerá en los resultados cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o de una parte de un pasivo financiero) cancelado o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido que sea diferente del efectivo o del pasivo asumido.

Información a Revelar

- 11.35 La siguiente información a revelar hace referencia a la información a revelar para pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados. Las asociaciones cooperativas que solo tienen instrumentos financieros básicos (y, por lo tanto, no aplican la Sección 12) no tendrán ningún pasivo financiero medido al valor razonable con cambios en resultados y, por lo tanto, no necesitarán revelar esta información.

Información a revelar sobre las políticas contables de instrumentos financieros

- 11.36 De acuerdo con el párrafo 8.5, una asociación cooperativa revelará, en el resumen de las políticas contables significativas, la base (o bases) de medición utilizadas para instrumentos financieros y otras políticas contables utilizadas para instrumentos financieros que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Estado de situación financiera – categorías de activos financieros y pasivos financieros

- 11.37 Una asociación cooperativa revelará los importes en libros de cada una de las siguientes categorías de activos financieros y pasivos financieros en la fecha de presentación, en total, en el estado de situación financiera o en las notas:
- (a) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (párrafo 11.14(c)(i) y párrafos 12.8 y 12.9);
 - (b) activos financieros que son instrumentos de deuda medidos al costo amortizado [párrafo 11.14(a)];
 - (c) activos financieros que son instrumentos de patrimonio medidos al costo menos deterioro del valor (párrafo 11.14(c)(ii) y párrafos 12.8 y 12.9);
 - (d) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (párrafos 12.8 y 12.9);
 - (e) pasivos financieros medidos al costo amortizado [párrafo 11.14(a)]; y
 - (f) compromisos de préstamo medidos al costo menos deterioro del valor [párrafo 11.14 (b)].
- 11.38 Una asociación cooperativa revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la significatividad de los instrumentos financieros en su situación financiera y en su rendimiento. Por ejemplo, para las deudas a largo plazo, esta información normalmente incluiría los plazos y condiciones del instrumento de deuda (tal como la tasa de interés, vencimiento, plazos de reembolso y restricciones que el instrumento de deuda impone a la asociación cooperativa).
- 11.39 Para todos activos financieros y pasivos financieros medidos al valor razonable, la asociación cooperativa informará sobre la base utilizada para determinar el valor razonable, esto es, el precio de mercado cotizado en un mercado activo u otra técnica de valoración. Cuando se utilice una técnica de valoración, la asociación cooperativa revelará los supuestos aplicados para determinar los valores razonables de cada clase de activos financieros o pasivos financieros. Por ejemplo, si fuera aplicable, una asociación cooperativa revelará información sobre las hipótesis relacionadas con las tasas de pagos anticipados, las tasas de pérdidas estimadas en los créditos y las tasas de interés o de descuento.

- 11.40 Si una medida fiable del valor razonable deja de estar disponible, o no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención para los instrumentos financieros que se requeriría en otro caso que se midiese a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con esta Norma, la asociación cooperativa revelará ese hecho, el importe en libros de los instrumentos financieros, y, si se ha usado la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, las razones por las que una medición fiable del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Garantía

- 11.41 Cuando una asociación cooperativa haya pignorado activos financieros como garantía por pasivos o pasivos contingentes, revelará lo siguiente:
- (a) el importe en libros de los activos financieros pignorados como garantía; y
 - (b) Los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

Incumplimientos y otras infracciones de préstamos por pagar

- 11.42 Para los préstamos por pagar reconocidos en la fecha de presentación, en los que se haya producido una infracción de los plazos o un incumplimiento de pagos del principal, intereses, fondos de amortización o cláusulas de reembolso que no se hayan corregido en la fecha de presentación, la asociación cooperativa revelará lo siguiente:
- (a) detalles de esa infracción o incumplimiento;
 - (b) el importe en libros de los préstamos por pagar relacionados en la fecha de presentación; y
 - (c) si la infracción o incumplimiento ha sido corregido o si se han renegociado las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para emisión de los estados financieros.

Partidas de ingresos, gastos, excedentes o pérdidas

- 11.43 Una asociación cooperativa revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, excedentes o pérdidas:
- (a) ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, incluidos los cambios al valor razonable reconocidos en:
 - (i) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados;
 - (ii) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados;
 - (iii) activos financieros medidos al costo amortizado; y
 - (iv) pasivos financieros medidos al costo amortizado.
 - (b) ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) por activos financieros y pasivos financieros que no se miden al valor razonable con cambios en resultados; y
 - (c) el importe de las pérdidas por deterioro de valor para cada clase de activo financiero.

Sección 12

Alcance de las Secciones 11 y 12

- 12.1 La Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y Sección 12 conjuntamente tratan del reconocimiento, baja en cuentas, medición e información a revelar de los instrumentos financieros (activos financieros y pasivos financieros). La Sección 11 se aplica a los instrumentos financieros básicos y es aplicable a todas las asociaciones cooperativas. La Sección 12 se aplica a otros instrumentos financieros y transacciones más complejos. Si una asociación cooperativa solo realiza transacciones de instrumentos financieros básicos, la Sección 12 no le será de aplicación. Sin embargo, incluso las asociaciones cooperativas que solo tienen instrumentos financieros básicos considerarán el alcance de la Sección 12 para asegurarse de que están exentas.

Elección de política contable

- 12.2 Una asociación cooperativa solo optará en aplicar los requerimientos de las Secciones 11 y 12 en su totalidad.

Alcance de la Sección 12

- 12.3 La Sección 12 se aplica a todos los instrumentos financieros excepto:
- (a) los tratados en la Sección 11.
 - (b) Las participaciones en asociadas (véase la sección 14 inversiones en asociadas) y negocios conjuntos, la Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos.
 - (c) Los derechos procedentes 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 que no tienen relación con:
 - (i) cambios en el riesgo asegurado;
 - (ii) cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera; o
 - (iii) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.

- (d) los contratos por contraprestaciones contingentes en una fusión de cooperativas de negocios (véase la Sección 19 Fusión de Asociaciones Cooperativas y Plusvalías).
- (e) arrendamientos dentro del alcance de la Sección 20 Arrendamientos. Por consiguiente, la Sección 12 se aplicará a los arrendamientos que puedan ocasionar una pérdida para el arrendador o el arrendatario como consecuencia de términos contractuales que no se relacionan con:
 - (i) cambios en el precio de los activos arrendados;
 - (ii) cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera;
 - (iii) cambios en los pagos por arrendamiento basados en tasas de interés de mercado variables; o
 - (iv) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.

12.4 La mayoría de los contratos para la compra o venta de una partida no financiera, tales como materias primas cotizadas, inventarios o propiedades, planta y equipo se excluyen de esta sección porque no son instrumentos financieros. Sin embargo, 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 partidas no financieras. 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 el precio de partidas no financieras, cambios en tasas de cambio en moneda extranjera, o un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.

12.5 Además de a los contratos descritos en el párrafo 12.4, 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, con la siguiente excepción: los contratos que se realizaron y que se continúan manteniendo con el objetivo de recibir o de entregar un elemento no financiero de acuerdo con los requerimientos de uso, venta o compra esperados de la asociación cooperativa no son instrumentos financieros a efectos de esta sección.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

12.6 Una asociación cooperativa solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento.

Medición inicial

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

Medición posterior

12.8 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una asociación cooperativa medirá todos los instrumentos financieros que queden dentro del alcance de la Sección 12 al valor razonable y reconocerá los cambios en el valor razonable en el resultado.

12.9 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado para un instrumento de patrimonio, o contrato vinculado a este instrumento que si se ejerciera daría lugar a la entrega de esos instrumentos sin cotización pública pero medidos al valor razonable con cambios en resultados, su valor razonable en la última fecha en la que se midió el instrumento con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado se tratará como el costo del instrumento. La asociación cooperativa medirá el instrumento a este importe de costo menos deterioro de valor hasta que sea capaz de determinar una medida fiable del valor razonable sin esfuerzo o costo desproporcionado.

Valor razonable

12.10 Una asociación cooperativa aplicará la guía sobre el valor razonable de los párrafos 11.27 a 11.32 a las mediciones de valor razonable de acuerdo con esta sección, así como a las mediciones de valor razonable de acuerdo con la Sección 11.

12.11 El valor razonable de un pasivo financiero a pagar cuando es reclamado no puede ser menor que el importe a pagar a su cancelación, descontado desde la primera fecha en que pueda requerirse el pago.

12.12 Una asociación cooperativa no incluirá los costos de transacción en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se medirán posteriormente al valor razonable con cambios en resultados. Si se difiere el pago por un activo o se financia a una tasa de interés que no es de mercado, la asociación cooperativa medirá inicialmente el activo al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado.

Deterioro del valor de los instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado

12.13 Una asociación cooperativa aplicará la guía sobre deterioro del valor de los párrafos 11.21 a 11.26 a los instrumentos financieros medidos al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con esta sección.

Baja en cuentas de un activo financiero o un pasivo financiero

12.14 Una asociación cooperativa aplicará los requerimientos para la baja en cuentas de los párrafos 11.33 a 11.38 a los activos financieros y los pasivos financieros a los que se aplica esta sección.

Contabilidad de coberturas

12.15 Si se cumplen los criterios especificados, una asociación cooperativa puede designar una relación de cobertura entre un instrumento de cobertura y una partida cubierta de forma que se cumplan las condiciones para la contabilidad de coberturas. La contabilidad de coberturas permite que se reconozcan en resultados al mismo tiempo la ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura y en la partida cubierta.

12.16 Para cumplir las condiciones para la contabilidad de coberturas, una asociación cooperativa cumplirá todas las condiciones siguientes:

- (a) La asociación cooperativa designará y documentará las relaciones de cobertura de forma que el riesgo que se cubre, la partida cubierta y el instrumento de cobertura estén claramente identificados y el riesgo en la partida cubierta es el riesgo que se cubre con el instrumento de cobertura.
- (b) El riesgo cubierto es uno de los riesgos especificados en el párrafo 12.17.
- (c) El instrumento de cobertura es como se especifica en el párrafo 12.18.
- (d) La asociación cooperativa espera que el instrumento de cobertura sea altamente efectivo en compensar el riesgo cubierto designado. La eficacia de una cobertura es el grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que son directamente atribuibles al riesgo cubierto se compensen con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

12.17 Esta Norma permite la contabilidad de coberturas solo para los siguientes riesgos:

- (a) riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado;
- (b) riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;
- (c) riesgo de precio de una materia prima cotizada que la asociación cooperativa mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; y
- (d) riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.

El riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento de deuda medido al costo amortizado no se ha incluido en la lista porque la contabilidad de coberturas no tendría ningún efecto significativo sobre los estados financieros. Las cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar básicos se miden habitualmente al costo amortizado [véase el párrafo 11.5 (d)]. Esto incluiría las cuentas por pagar denominadas en una moneda extranjera. El párrafo 30.10 requiere que cualquier cambio en el importe en libros de la cuenta por pagar debido a un cambio en la tasa de cambio se reconozca en resultados. Por consiguiente, tanto el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura (la permuta financiera de divisas) como el cambio en el importe en libros de la cuenta por pagar relativa al cambio en la tasa de cambio se reconocerían en resultados y deberían compensarse entre sí excepto en lo que respecta a la diferencia entre la tasa de contado (a la que se mide el pasivo) y la tasa a plazo (a la que se mide la permuta).

12.18 Esta Norma solo permite la contabilidad de coberturas si el instrumento de cobertura cumple todos los plazos y condiciones siguientes:

- (a) es una permuta de tasa de interés, una permuta financiera de diferencias de cambio, contrato de intercambio a término de moneda extranjera o un contrato a término de cambio de materia prima cotizada que se espera que sea altamente efectivo para compensar un riesgo identificado en el párrafo 12.17 que se designa como riesgo cubierto;
- (b) involucra una parte externa a la asociación cooperativa que informa (es decir, externa al grupo ya sea federación o confederación, segmento o asociación cooperativa individual que informa);
- (c) su importe nominal es igual al importe designado del principal o al importe nominal de la partida cubierta;
- (d) tiene una fecha de vencimiento especificada no posterior a:
 - (i) el vencimiento del instrumento financiero cubierto;
 - (ii) la liquidación esperada del compromiso de compra o venta de la materia prima cotizada; o
 - (iii) la ocurrencia de la muy altamente probable transacción de moneda extranjera prevista o de la transacción con una materia prima cotizada que se cubre.

- (e) No tiene pago anticipado, terminación anticipada o características ampliadas.

Cobertura del riesgo de tasas de interés fijas de un instrumento financiero reconocido o riesgo de precio de materias primas cotizadas de una materia prima cotizada en poder de la asociación cooperativa

12.19 Si se cumplen las condiciones del párrafo 12.16 y el riesgo cubierto es la exposición a una tasa de interés fija de un instrumento de deuda medido al costo amortizado o el riesgo de precio de la materia prima cotizada que se posee, la asociación cooperativa:

- (a) reconocerá el instrumento de cobertura como un activo o pasivo y el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura en resultados; y
- (b) reconocerá el cambio en el valor razonable de la partida cubierta relacionada con el riesgo cubierto en resultados y como un ajuste al importe en libros de la partida cubierta.

12.20 Si el riesgo cubierto es el riesgo de la tasa de interés fijo de un instrumento de deuda medido al costo amortizado, la asociación cooperativa reconocerá la liquidación neta en efectivo periódica sobre la permuta de tasa de interés que es el instrumento de cobertura en resultados en el periodo en que se acumula (o devenga) la liquidación neta.

12.21 La asociación cooperativa interrumpirá la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 12.19 si:

- (a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
- (b) la cobertura dejase de cumplir las condiciones especificadas en el párrafo 12.16 para la contabilidad de coberturas; o
- (c) la asociación cooperativa revocase la designación.

12.22 Si la contabilidad de coberturas se interrumpe y la partida cubierta es un activo o un pasivo registrado al costo amortizado que no ha sido dado de baja en cuentas, cuales quiera ganancias o pérdidas reconocidas como ajustes en el importe en libros de la partida cubierta se amortizará en el resultado utilizando el método del interés efectivo a lo largo de la vida restante de la partida cubierta.

Cobertura del riesgo de tasas de interés variable de un instrumento financiero reconocido, del riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera o del riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable, o de una inversión neta en un negocio en el extranjero

12.23 Si las condiciones del párrafo 12.16 se cumplen y el riesgo cubierto es:

- (a) el riesgo de tasa de interés variable de un instrumento de deuda medido a costo amortizado;
- (b) el riesgo de moneda extranjera en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;
- (c) el riesgo de precio de materias primas cotizadas en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable; o
- (d) el riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.

La asociación cooperativa deberá reconocer en otro resultado integral la parte del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que fue eficaz en la compensación del cambio en el valor razonable o flujos de efectivo esperado de la partida cubierta. La asociación cooperativa reconocerá en el resultado del periodo en cada periodo cualquier exceso (en términos absolutos) del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados de la partida cubierta desde el comienzo de la cobertura (denominado algunas veces ineficacia de cobertura). La ganancia o pérdida en la cobertura reconocida en otro resultado integral deberá reclasificarse en resultados cuando la partida cubierta sea reconocida en el resultado del periodo, sujeta a los requerimientos del párrafo 12.25. Sin embargo, el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio que esté relacionada con una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero reconocida en otro resultado integral no se reclasificará en el resultado del periodo en el momento de la disposición o disposición parcial del negocio en el extranjero.

12.24 Si el riesgo cubierto es el riesgo de la tasa de interés variable de un instrumento de deuda medido al costo amortizado, la asociación cooperativa reconocerá posteriormente en resultados la liquidación neta en efectivo periódica de la permuta de tasa de interés que es el instrumento de cobertura en el periodo en que se acumula (o devenga) la liquidación neta.

12.25 Una asociación cooperativa deberá interrumpir de forma prospectiva la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 12.23 si:

- (a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
- (b) la cobertura dejase de cumplir los requisitos establecidos en el párrafo 12.16 para la contabilidad de coberturas;
- (c) en una cobertura de una transacción prevista, ésta dejase de ser altamente probable; o

- (d) la asociación cooperativa revocase la designación.

Si ya no se espera que ocurra la transacción prevista o si el instrumento de deuda cubierto medido al costo amortizado se da de baja en cuentas, cualquier ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura que haya sido reconocida directamente en el otro resultado integral se reclasificará al resultado del periodo.

Información a revelar

- 12.15 Una asociación cooperativa que aplique esta sección revelará toda la información requerida en la Sección 11 e incorporará a esa información los instrumentos financieros que queden dentro del alcance de esta sección, así como los que queden dentro del alcance de la Sección 11.
Además, si la asociación cooperativa utiliza contabilidad de coberturas, revelará la información adicional de los párrafos 12.27 a 12.29.
- 12.27 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información de forma separada para coberturas de cada uno de los cuatro tipos de riesgo descritos en el párrafo 12.17:
- una descripción de la cobertura;
 - una descripción de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de sus valores razonables en la fecha sobre la que se informa; y
 - la naturaleza de los riesgos cubiertos, incluyendo una descripción de la partida cubierta.
- 12.28 Si una asociación cooperativa utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés fijo o de precio de una materia prima cotizada que posea (párrafos 12.19 a 12.22), revelará lo siguiente:
- el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura reconocido en el resultado del periodo; y
 - el importe del cambio en el valor razonable de la partida cubierta reconocido en el resultado del periodo.
- 12.29 Si una asociación cooperativa utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés variable, riesgo de tasa de cambio, riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso en firme o transacción prevista altamente probable, o inversión neta en un negocio en el extranjero (párrafos 12.23 a 12.25), revelará lo siguiente:
- los periodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo, cuándo se espera que afecten al resultado;
 - una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado anteriormente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espere;
 - el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que se reconoció en otro resultado integral durante el periodo (párrafo 12.23);
 - el importe reclasificado al resultado del periodo (párrafos 12.23 a 12.25); y
 - el importe de cualquier exceso del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados que se reconoció en el resultado del periodo (párrafo 12.23).

Sección 13

Alcance de esta sección

- 13.1 Esta sección establece los principios para el reconocimiento y medición de los inventarios. Los inventarios son activos:
- poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio de la asociación cooperativa;
 - en proceso de producción con vistas a esa venta; o
 - en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de explotación, o en la prestación de servicios.
- 13.2 Esta sección se aplica a todos los inventarios, excepto a:
- las obras en progreso, que surgen de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias);
 - los instrumentos financieros (véase la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros); y
 - los activos biológicos permanentes relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la Sección 34 Actividades Especializadas).
- 13.3 Esta sección no se aplica a la medición de los inventarios mantenidos por:
- Las asociaciones cooperativas productoras de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección y de minerales y productos minerales, en la medida en que se midan por su valor razonable menos el costo de venta con cambios en resultados; o

- b) intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta, con cambios en resultados.

Medición de los inventarios

- 13.4 Una asociación cooperativa medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.

Costo de los inventarios

- 13.5 Una asociación cooperativa 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.

Costos de adquisición

- 13.6 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de mercaderías, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.
- 13.7 Una asociación cooperativa puede adquirir inventarios con pago aplazado. En algunos casos, el acuerdo contiene de hecho un elemento de financiación implícito, por ejemplo, una diferencia entre el precio de compra para condiciones normales de crédito y el importe de pago aplazado. En estos casos, la diferencia se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación y no se añadirá al costo de los inventarios.

Costos de transformación

- 13.8 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una distribución sistemática, de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para cosechar los productos agrícolas. Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de cosecha o recolección, tales como la depreciación y mantenimiento de maquinarias, así como el costo de gestión y administración de ésta. Son costos indirectos variables de producción los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de productos agrícolas obtenidos, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

Distribución de los costos indirectos de producción

- 13.9 Una asociación cooperativa distribuirá los costos indirectos fijos de producción agrícola entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción agrícola siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, el importe de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

Producción conjunta y subproductos

- 13.10 El proceso de producción puede dar lugar producción agrícola simultánea de más de un producto agrícola. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos agrícolas principales junto a subproductos. Cuando los costos de las materias primas o los costos de transformación de cada producto no sean identificables por separado, una asociación cooperativa los distribuirá entre los productos utilizando bases congruentes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de ventas relativo de cada producto agrícola ya sea como producción en proceso, en el momento en que los productos pasan a poder identificarse por separado, o cuando se termine el proceso del producto agrícola. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este sea el caso, la asociación cooperativa los medirá al precio de venta, menos el costo de terminación y venta, deduciendo este importe del costo del producto principal. Como resultado, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos incluidos en los inventarios

- 13.11 Una asociación cooperativa incluirá otros costos en el costo de los inventarios solo en la medida en que se haya incurrido en ellos para darles su condición y ubicación actuales.
- 13.12 El párrafo 12.19 (b) prevé que, en algunas circunstancias, el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura en una cobertura de riesgo de interés fijo o de riesgo de precio de materia prima cotizada mantenida ajuste el importe en libros de ésta.

Costos excluidos de los inventarios

- 13.13 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:
- (a) los importes anormales de desperdicio de suministros y materiales, mano de obra u otros costos de la producción agrícola;
 - (b) costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, antes de un proceso de elaboración ulterior;
 - (c) los costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
 - (d) los costos de venta.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

- 13.14 En el caso de que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos permanentes

- 13.15 La Sección 34 requiere que los inventarios que comprenden productos agrícolas resultados de activos biológicos permanentes, que una asociación cooperativa haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos permanentes, deben medirse, en el momento de su reconocimiento inicial, por su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de su cosecha o recolección. Éste pasará a ser el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de esta sección.

Técnicas de medición del costo, tales como el costo estándar, el método de los minoristas y el precio de compra más reciente

- 13.16 Una asociación cooperativa puede utilizar técnicas tales como el método del costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo. Los costos estándares tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Éstos se revisarán de forma regular y, si es necesario, se cambiarán en función de las condiciones actuales. El método de los minoristas mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto.

Fórmulas de cálculo del costo

- 13.17 Una asociación cooperativa medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales.
- 13.18 Una asociación cooperativa medirá el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 13.17, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (PEPS) o costo promedio ponderado. Una asociación cooperativa utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes. El método última entrada primera salida (UEPS) no está permitido en esta Norma.

Deterioro del valor de los inventarios

- 13.19 Los párrafos 27.2 a 27.4 requieren que una asociación cooperativa evalúe 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 recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes). Si una partida (o grupos de partidas) de inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la asociación cooperativa mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una

pérdida por deterioro de valor. Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior.

Reconocimiento como un gasto

- 13.20 Cuando los inventarios se vendan, la asociación cooperativa reconocerá el importe en libros de éstos como un gasto en el periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de actividades ordinarias.
- 13.21 Algunos inventarios pueden ser incorporados a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como un componente de las propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios distribuidos a otro activo de esta forma se contabilizan posteriormente de acuerdo con la sección de esta Norma aplicable a ese tipo de activo.

Información a revelar

- 13.22 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información:
- (a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizado;
 - (b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación apropiada para la asociación cooperativa;
 - (c) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;
 - (d) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos; y
 - (e) el importe total en libros de los inventarios pignorados en garantía de pasivos

Sección 14

Alcance de esta sección

- 14.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de las **asociaciones cooperativas** 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. El párrafo 9.26 establece los requerimientos para la contabilización de asociadas en estados financieros separados.

Definición de asociaciones cooperativas asociadas

- 14.2 Una asociación cooperativa asociada es una asociación cooperativa, incluyendo una asociación cooperativa sin forma jurídica definida tal como una fórmula 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.
- 14.3 Influencia significativa es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la asociación cooperativa asociada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas;
- (a) si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto en la asociación cooperativa asociada, se supone que tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe;
 - (b) a la inversa, si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto en la asociación cooperativa asociada, se supone que no tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia existe; y
 - (c) la existencia de otro inversor que posea una participación mayoritaria o sustancial no impide que un inversor tenga influencia significativa.

Medición—elección de política contable

- 14.4 Un inversor contabilizará todas sus inversiones en asociadas utilizando una de las siguientes opciones:
- (a) el modelo de costo del párrafo 14.5;
 - (b) el método de la participación del párrafo 14.8; o
 - (c) el modelo del valor razonable del párrafo 14.9.

Modelo del costo

- 14.5 Un inversor medirá sus inversiones en **asociaciones cooperativas** asociadas, distintas de aquellas para las que hay un precio de cotización publicado (véase el párrafo 14.7) al costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas reconocidas de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.
- 14.6 El inversor reconocerá los dividendos y otras distribuciones recibidas procedentes de la inversión como ingresos, sin tener en cuenta si las distribuciones proceden de las ganancias acumuladas de la asociación cooperativa asociada, surgidas antes o después de la fecha de adquisición.
- 14.7 Un inversor medirá sus inversiones en **asociaciones cooperativas** asociadas para las que hay un precio de cotización publicado mediante el modelo del valor razonable (véase el párrafo 14.9).

Método de la participación

- 14.8 Según el método de la participación, una inversión en patrimonio se reconocerá inicialmente al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción) y se ajustará posteriormente para reflejar la participación del inversor tanto en el resultado como en otro resultado integral de la asociación cooperativa asociada:
- (a) distribuciones y otros ajustes al importe en libros. Las distribuciones recibidas de la asociación cooperativa asociada reducirán el importe en libros de la inversión. Podrían también requerirse ajustes al importe en libros como consecuencia de cambios en el patrimonio de la asociada que surjan de partidas de otro resultado integral.
 - (b) derechos de voto potenciales. Aunque se tienen en cuenta los derechos de voto potenciales al decidir si se existe influencia significativa, un inversor medirá su participación en el resultado del periodo y otro resultado integral de la asociación cooperativa asociada y su participación en los cambios del patrimonio de la asociada en función de las participaciones en la propiedad actuales. Esas mediciones no reflejarán el posible ejercicio o facultad de conversión de los derechos de voto potenciales.
 - (c) plusvalía implícita y ajustes del valor razonable. En el momento de la adquisición de la inversión en una asociación cooperativa asociada, un inversor contabilizará cualquier diferencia (tanto si es positiva como si fuera negativa) entre el costo de adquisición y la participación del inversor en los valores razonables de los activos identificables netos de la asociación cooperativa asociada, de acuerdo con los párrafos 19.22 a 19.24. Un inversor ajustará su participación en las pérdidas o ganancias de la asociación cooperativa asociada después de la adquisición, para contabilizar la depreciación o amortización adicional de los activos depreciables o amortizables (incluyendo la plusvalía) de la asociación cooperativa asociada, calculadas sobre la base del exceso de sus valores razonables con respecto a sus importes en libros en el momento de adquirir la inversión.
 - (d) deterioro de valor. Si hay una indicación de que se ha deteriorado el valor de una inversión en una asociación cooperativa asociada, un inversor comprobará el importe en libros completo de la inversión por deterioro de valor de acuerdo con la Sección 27 como un activo individual. No se comprobará por separado el deterioro del valor de cualquier plusvalía que se haya incluido como parte del importe en libros de la inversión en la asociación cooperativa asociada, sino que formará parte de la comprobación de deterioro del valor de la inversión en su conjunto.
 - (e) transacciones del inversor con asociación cooperativa asociadas. El inversor eliminará las ganancias y pérdidas no realizadas procedentes de las transacciones ascendentes (de la asociación cooperativa asociada al inversor) y descendentes (del inversor a la asociación cooperativa asociada) en función de la participación del inversor en la asociación cooperativa asociada. Las pérdidas no realizadas en estas transacciones pueden proporcionar evidencia de un deterioro del valor del activo transferido.
 - (f) fecha de los estados financieros de la asociación cooperativa asociada. Al aplicar el método de la participación, el inversor utilizará los estados financieros de la asociada en la misma fecha que los estados financieros del inversor a menos que resulte impracticable. Si fuera impracticable, el inversor utilizará los estados financieros más recientes disponibles de la asociación cooperativa asociada, con ajustes realizados por los efectos de las transacciones o sucesos significativos ocurridos entre los finales del periodo contable sobre el que se informa.
 - (g) políticas contables de la asociación cooperativa asociada. Si la asociación cooperativa asociada aplica políticas contables que difieren de las del inversor, el inversor ajustará los estados financieros de la asociación cooperativa asociada para reflejar las políticas contables del inversor a fin de aplicar el método de la participación, a menos que resulte impracticable.
 - (h) pérdidas por encima de la inversión. Si una participación de un inversor en las pérdidas de la asociación cooperativa asociada iguala o excede al importe en libros de su inversión en ésta, dejará de reconocer su participación en las pérdidas adicionales. Una vez que la participación del inversor se reduzca a cero, éste reconocerá las pérdidas adicionales mediante una provisión (véase la Sección 21 Provisiones y Contingencias) solo en la medida en que el inversor haya incurrido en obligaciones legales o implícitas o haya efectuado pagos en nombre de la asociación cooperativa asociada. Si la asociada presentara ganancias con posterioridad, el inversor volverá a reconocer su participación en esas ganancias solo después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas no reconocidas.
 - (i) discontinuación del método de la participación. Un inversor dejará de aplicar el método de la participación a partir de la fecha en que cese de tener una influencia significativa:

(ii) si la asociación cooperativa asociada pasa a ser una subsidiaria o un negocio conjunto, el inversor volverá medir la participación en el patrimonio que mantenía anteriormente al valor razonable y reconocerá las pérdidas o ganancias resultantes, si las hubiere, en el resultado.

(iii) si un inversor pierde influencia significativa sobre una asociación cooperativa asociada como resultado de una disposición completa o parcial de su inversión, dará de baja en cuentas a la asociación cooperativa asociada y reconocerá en los resultados la diferencia entre, por una parte, la suma de los importes recibidos más el valor razonable de cualquier participación conservada y, por otra, el importe en libros de la inversión en la asociación cooperativa asociada en la fecha en la que se pierde la influencia significativa. A partir de entonces, el inversor contabilizará la participación conservada mediante lo dispuesto en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros, según corresponda.

(iv) Si un inversor pierde influencia significativa por motivos distintos de una disposición parcial de su inversión, considerará el importe en libros de la inversión en esa fecha como una nueva base de costo y contabilizará las inversiones utilizando las Secciones 11 y 12, según corresponda.

Modelo del valor razonable

14.9 Cuando se reconoce una inversión en una asociación cooperativa asociada inicialmente, un inversor la medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los costos de transacción.

14.10 En cada fecha sobre la que se informa, un inversor medirá sus inversiones en **asociaciones cooperativas** asociadas al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos en los resultados, utilizando la guía de medición del valor razonable contenida en los párrafos 11.27 a 11.32. Un inversor que use el modelo del valor razonable, utilizará el modelo de costo para las inversiones en **asociaciones cooperativas** asociadas en las que no pueda medirse el valor razonable con fiabilidad, sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Presentación de los estados financieros

14.11 Un inversor clasificará las inversiones en **asociaciones cooperativas** asociadas como activos no corrientes.

Información a revelar

14.12 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información:

- (a) su política contable para inversiones en **asociaciones cooperativas** asociadas;
- (b) el importe en libros de las inversiones en **asociaciones cooperativas** asociadas [véase el párrafo 4.2 (j)]; y
- (c) el valor razonable de las inversiones en **asociaciones cooperativas** asociadas, contabilizadas utilizando el método de la participación, para las que existan precios de cotización públicos.

14.13 Para las inversiones en **asociaciones cooperativas** asociadas contabilizadas por el método del costo, un inversor revelará el importe de los dividendos y otras distribuciones reconocidas como ingresos.

14.14 Para inversiones en **asociaciones cooperativas** asociadas contabilizadas por el método de la participación, un inversor revelará por separado su participación en los resultados de estas **asociaciones cooperativas** asociadas y su participación en las operaciones discontinuadas de estas **asociaciones cooperativas** asociadas.

14.15 Para las inversiones en **asociaciones cooperativas** asociadas contabilizadas por el modelo del valor razonable, un inversor revelará la información requerida por los párrafos 11.41 a 11.44. Si un inversor aplica la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 14.10 a cualquier asociación cooperativa asociada, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las inversiones en asociadas contabilizadas según el modelo del costo.

Sección 15

Alcance de esta sección

15.1 Esta sección se aplica a la contabilización de negocios conjuntos en los estados financieros consolidados y en los estados financieros de una asociación cooperativa inversor que, no siendo una controladora, tiene participación en uno o más negocios conjuntos. El párrafo 9.26 establece los requerimientos para la contabilización de las participaciones en un negocio conjunto en estados financieros separados.

Definición de negocio conjunto

- 15.2 Control 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 (los participantes).
- 15.3 Un negocio conjunto es un acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o asociación cooperativa es controlada de forma conjunta.

Operaciones controladas de forma conjunta

- 15.4 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 asociación cooperativa, o una estructura financiera independiente de los participantes. Cada participante utilizará sus propiedades, planta y equipo y llevará sus propios inventarios. También incurrirá en sus propios gastos y pasivos, obteniendo su propia financiación, que representará sus propias obligaciones. Las actividades del negocio conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados del participante, al tiempo que realizan actividades similares para éste. Normalmente, el acuerdo del negocio conjunto establecerá la forma en que los participantes compartirán los ingresos ordinarios provenientes de la venta del producto conjunto y cualquier gasto incurrido en común.
- 15.5 Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, el participante reconocerá en sus estados financieros:
- (a) los activos que controla y los pasivos en los que incurre; y
 - (b) los gastos en que incurre y su participación en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto.

Activos controlados de forma conjunta

- 15.6 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.
- 15.7 Con respecto a su participación en activos controlados de forma conjunta, un participante reconocerá en sus estados financieros:
- (a) su participación en los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza;
 - (b) cualquier pasivo en que haya incurrido;
 - (c) su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con los otros participantes, en relación con el negocio conjunto;
 - (d) cualquier ingreso por la venta o uso de su parte de la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualquier gasto en que haya incurrido el negocio conjunto; y
 - (e) cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto.

Asociaciones cooperativas controladas de forma conjunta

- 15.8 Una asociación cooperativa 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 asociación cooperativa, en la que cada participante adquiere una participación. La asociación cooperativa opera de la misma manera que otras **asociaciones cooperativas** es, excepto por la existencia de un acuerdo contractual entre los participantes que establece el control conjunto sobre la actividad económica de dicha asociación cooperativa.

Medición – elección de política contable

- 15.9 Un socio contabilizará todas sus participaciones en asociación cooperativa es controladas de forma conjunta utilizando una de las siguientes opciones:
- (a) el modelo de costo del párrafo 15.10;
 - (b) el método de la participación del párrafo 15.13; o
 - (c) el modelo del valor razonable del párrafo 15.14.

Modelo del costo

- 15.10 Un socio medirá sus inversiones en asociación cooperativa es controladas de forma conjunta, distintas de aquellas para las que haya un precio de cotización publicado (véase el párrafo 15.12) al costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, reconocidas de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.

- 15.11 El socio en un negocio conjunto reconocerá las distribuciones recibidas procedentes de la inversión como ingresos, sin tener en cuenta si dichas distribuciones proceden de las ganancias acumuladas por la asociación cooperativa controlada de forma conjunta surgidas antes o después de la fecha de adquisición.
- 15.12 Un socio medirá sus inversiones en **asociaciones cooperativas** controladas de forma conjunta para las que haya un precio de cotización publicado utilizando el modelo del valor razonable (véase el párrafo 15.14).

Método de la participación

- 15.13 Un socio medirá sus inversiones en **asociaciones cooperativas** controladas de forma conjunta por el método de la participación utilizando los procedimientos del párrafo 14.8 (sustituyendo en los párrafos que hacen referencia a “influencia significativa” por “control conjunto”).

Modelo del valor razonable

- 15.14 Cuando se reconoce inicialmente una inversión en una asociación cooperativa controlada de forma conjunta, un participante en un negocio conjunto la medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los costos de transacción.
- 15.15 En cada fecha sobre la que se informa, un participante en un negocio conjunto medirá sus inversiones en **asociaciones cooperativas** controladas de forma conjunta al valor razonable, con los cambios en el valor razonable reconocidos en los resultados, utilizando la guía de medición del valor razonable contenida en los párrafos 11.27 a 11.32. Un participante en un negocio conjunto que use el modelo del valor razonable utilizará el modelo de costo para las inversiones en una asociación cooperativa controlada de forma conjunta para las que no pueda medirse el valor razonable de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Transacciones entre un participante y un negocio conjunto

- 15.16 Cuando un socio aporte o venda aportes al negocio conjunto, el reconocimiento de cualquier porción de las ganancias o pérdidas procedentes de la transacción, reflejará la esencia económica de ésta. Mientras los activos se conserven por el negocio conjunto, y siempre que el participante haya transferido los riesgos y las recompensas significativas de la propiedad, el participante reconocerá únicamente la porción de la ganancia o pérdida que sea atribuible a las aportes de los otros socios. El socio reconocerá el importe total de cualquier pérdida, cuando la contribución efectuada o la venta proporcionen evidencia de una pérdida por deterioro del valor.
- 15.17 Cuando un socio compre activos procedentes de un negocio conjunto, éste no reconocerá su porción en los beneficios del negocio conjunto procedente de la transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente. Un socio reconocerá su parte en las pérdidas procedentes de estas transacciones de forma similar a los beneficios, excepto que esas pérdidas se reconocerán inmediatamente cuando representen una pérdida por deterioro del valor.

Si el inversor no tiene control conjunto

- 15.18 Un socio en un negocio conjunto que no tenga control conjunto contabilizará la inversión de acuerdo con la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos, la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros o, si posee influencia significativa en el negocio conjunto, de acuerdo con la Sección 14 Inversiones en Asociadas.

Información a revelar

- 15.19 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información:
- la política contable que utiliza para reconocer sus aportaciones en **asociaciones cooperativas** controladas de forma conjunta;
 - el importe en libros de las inversiones en **asociaciones cooperativas** controladas de forma conjunta [véase el párrafo 4.2 (k)];
 - el valor razonable de las inversiones en **asociaciones cooperativas** controladas de forma conjunta, contabilizadas utilizando el método de la participación, para las que existan precios de cotización públicos; y
 - El importe agregado de sus compromisos relacionados con negocios conjuntos, incluyendo su participación en los compromisos de inversión de capital en los que se haya incurrido de forma conjunta con otros participantes, así como su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.
- 15.20 Para las **asociaciones cooperativas** controladas de forma conjunta contabilizadas de acuerdo con el método de la participación, el participante en un negocio conjunto también revelará la información que requiere el párrafo 14.14 para las inversiones por el método de la participación.

- 15.21 Para las inversiones en **asociaciones cooperativas** controladas de forma conjunta contabilizadas de acuerdo con el modelo del valor razonable, el participante en un negocio conjunto revelará la información requerida por los párrafos 11.41 a 11.44. Si un participante en un negocio conjunto aplica la exención del esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 15.15 a cualquiera de las **asociaciones cooperativas** controladas de forma conjunta, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las inversiones en **asociaciones cooperativas** controladas de forma conjunta contabilizadas según el modelo del costo.

Sección 16

Alcance de esta sección

- 16.1 Esta sección se aplicará a la contabilidad de inversiones en terrenos o edificios que cumplen la definición de propiedades de inversión del párrafo 16.2, así como a ciertas participaciones en propiedades mantenidas por un arrendatario, dentro de un acuerdo de arrendamiento operativo (véase el párrafo 16.3), que se tratan como si fueran propiedades de inversión. Solo las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, se contabilizarán de acuerdo con esta sección por su valor razonable con cambios en resultados. Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán utilizando el modelo del costo de la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo, y quedarán dentro del alcance de la Sección 17, a menos que pase a estar disponible una medida fiable del valor razonable y se espere que dicho valor razonable será medible con fiabilidad en un contexto de negocio en marcha.

Definición y reconocimiento inicial de las propiedades de inversión

- 16.2 Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) 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.
- 16.3 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 si, y solo si, la propiedad cumpliera, de otra forma, la definición de propiedades de inversión, y el arrendatario pudiera medir el valor razonable participación en la propiedad sin costo o esfuerzo desproporcionado, en un contexto de negocio en marcha. Esta clasificación alternativa estará disponible para cada una de las propiedades por separado.
- 16.4 En las propiedades de uso mixto se separará entre propiedades de inversión y propiedades, planta y equipo. Sin embargo, si el valor razonable del componente de propiedades de inversión no se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se contabilizará la propiedad en su totalidad como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17.

Medición en el reconocimiento inicial

- 16.7 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. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Una asociación cooperativa contabilizará todas las demás propiedades de inversión, utilizando el modelo de costo de la Sección 17.

Transferencias

- 16.8 Cuando ya no esté disponible una medición fiable del valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, para un elemento de propiedades de inversión que se mide utilizando el modelo del valor razonable, la asociación cooperativa contabilizará a partir de ese momento la partida de acuerdo con la Sección 17 hasta que vuelva a estar disponible una medición fiable del valor razonable. Según la Sección 17, el importe en libros de la propiedad de inversión en dicha fecha se convierte en su costo. El párrafo 16.10(c) (iii) requiere revelar información sobre este cambio. Se trata de un cambio de circunstancias y no de un cambio de política contable.
- 16.9 Aparte de los requerimientos establecidos por el párrafo 16.8, una asociación cooperativa transferirá una propiedad a propiedades de inversión, o a la inversa, solo cuando la propiedad cumpla en el primer caso, o deje de cumplir en el segundo, la definición de propiedades de inversión.

Información a revelar

- 16.10 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información para todas las propiedades de inversión contabilizadas por el valor razonable con cambios en resultados (párrafo 16.7):
- (a) Los métodos e hipótesis significativos empleados en la determinación del valor razonable de las propiedades de inversión.
 - (b) La medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basado en una tasación hecha por un tasador independiente, de reconocida cualificación profesional y con suficiente experiencia reciente en la zona y categoría de la propiedad de inversión objeto de valoración. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho.
 - (c) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su disposición.
 - (d) Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras de las mismas.
 - (e) Una conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que muestre por separado lo siguiente:
 - (i) adiciones, revelando por separado las procedentes de adquisiciones a través de combinaciones de negocios;
 - (ii) ganancias o pérdidas netas procedentes de los ajustes al valor razonable.
 - (iii) transferencias a, y desde propiedades de inversión, registradas al costo menos la depreciación y el deterioro de valor acumulados (véase el párrafo 16.8);
 - (iv) transferencias de propiedades a inventarios, o de inventarios a propiedades, y hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño; y
 - (v) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

- 16.11 De acuerdo con la Sección 20, el dueño de propiedades de inversión proporcionará información a revelar del arrendador sobre arrendamientos en los que haya participado. Una asociación cooperativa que mantenga propiedades de inversión en arrendamiento financiero u operativo, proporcionará la información a revelar del arrendatario para los arrendamientos financieros y la información a revelar del arrendador para los arrendamientos operativos en los que haya participado.

Sección 17**Alcance de esta sección**

- 17.1 Esta sección se aplicará a la contabilidad de las propiedades, planta y equipo, así como de las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado sobre la base de la gestión continuada. La Sección 16 Propiedades de Inversión se aplicará a propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.
- 17.2 Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:
- (a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos; y
 - (b) se esperan usar durante más de un periodo.
- 17.3 Las propiedades, planta y equipo no incluyen:
- (a) los activos biológicos permanentes relacionados con la actividad agrícola (véase la Sección 34 Actividades Especializadas); o
 - (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento

- 17.4 Una asociación cooperativa aplicará los criterios de reconocimiento del párrafo 2.27 para determinar si reconocer o no una partida de propiedades, planta o equipo. Por consiguiente, la asociación cooperativa reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:
- (a) es probable que la asociación cooperativa obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y
 - (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

- 17.5 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta sección cuando cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios.
- 17.6 Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares (por ejemplo, el techo de un edificio). Una asociación cooperativa 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 asociación cooperativa. El importe en libros de estos componentes sustituidos se dará de baja en cuentas de acuerdo con los párrafos 17.27 a 17.30, independientemente de si los elementos sustituidos han sido depreciados por separado o no. Si no fuera practicable para la asociación cooperativa determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido. El párrafo 17.16 establece que si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una asociación cooperativa distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará estos componentes por separado a lo largo de su vida útil.
- 17.7 Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando, (por ejemplo, un autobús) puede ser la realización periódica de inspecciones generales en busca de defectos, independientemente de que algunas partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Se dará de baja cualquier importe en libros que se conserve del costo de una inspección previa importante (distinto de los componentes físicos). Esto se hará con independencia de que el costo de la inspección previa importante fuera identificado en la transacción en la cual se adquirió o se construyó el elemento. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida o construida.
- 17.8 Los terrenos y los edificios son activos separables, y una asociación cooperativa los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.

Medición en el momento del reconocimiento

- 17.9 Una asociación cooperativa medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.

Componentes del costo

- 17.10 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente:
- (a) El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.
 - (b) 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 gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
 - (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una asociación cooperativa cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con depósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.
- 17.11 Los siguientes costos no son costos de un elemento de propiedades, planta y equipo una asociación cooperativa los reconocerá como gastos cuando se incurra en ellos:
- (a) costos de apertura de una nueva instalación productiva;
 - (b) costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de publicidad y actividades promocionales);
 - (c) costos de apertura del negocio en una nueva localización o los de redirigirlo a un nuevo tipo de clientela (incluyendo los costos de formación del personal);
 - (d) costos de administración y otros costos indirectos generales; y
 - (e) costos por préstamos (véase la Sección 25 Costos por Préstamos).

- 17.12 Los ingresos y gastos asociados con las operaciones accesorias durante la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán en resultados si esas operaciones no son necesarias para ubicar el activo en su lugar y condiciones de funcionamiento previstos.

Medición del costo

- 17.13 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.

Permutas de activos

- 17.14 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 asociación cooperativa medirá el costo del activo adquirido por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

Medición posterior al reconocimiento inicial

- 17.15 La asociación cooperativa elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.15A o el modelo de revaluación del párrafo 17.15B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo.

Una asociación cooperativa aplicará el modelo del costo a propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado. Una asociación cooperativa reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.

Modelo del costo

- 17.15A Una asociación cooperativa medirá un elemento de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Modelo de revaluación

- 17.15B Una asociación cooperativa medirá un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.

- 17.15C Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

- 17.15D Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

Depreciación

- 17.16 Si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una asociación cooperativa distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará cada uno de estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. Otros activos se depreciarán a lo largo de sus vidas útiles como activos individuales. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian.
- 17.17 El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo. Por ejemplo, la

depreciación de una propiedad, planta y equipo de manufactura se incluirá en los costos de los inventarios (véase la Sección 13 Inventarios)

Importe depreciable y período de depreciación

- 17.18 Una asociación cooperativa distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.
- 17.19 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 asociación cooperativa revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil. La asociación cooperativa contabilizará el cambio en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de estimación contable, de acuerdo con los párrafos 10.15 a 10.18.
- 17.20 La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible 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. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.
- 17.21 Para determinar la vida útil de un activo, una asociación cooperativa deberá considerar todos los factores siguientes:
- la utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.
 - El desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
 - La obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo.
 - los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados.

Método de depreciación

- 17.22 Una asociación cooperativa seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como por ejemplo el método de las unidades de producción.
- 17.23 Si existe alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo, desde la última fecha sobre la que se informa, en el patrón con arreglo al cual una asociación cooperativa espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo anual, dicha asociación cooperativa revisará su método de depreciación presente y, si las expectativas actuales son diferentes, cambiará dicho método de depreciación para reflejar el nuevo patrón. La asociación cooperativa contabilizará este cambio como un cambio de estimación contable, de acuerdo con los párrafos 10.15 a 10.18.

Deterioro del valor

Medición y reconocimiento del deterioro del valor

- 17.24 En cada fecha sobre la que se informa, una asociación cooperativa aplicará la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor. En dicha sección se explica cuándo y cómo ha de proceder una asociación cooperativa para revisar el importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Compensación por deterioro del valor

- 17.25 Una asociación cooperativa incluirá en resultados las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran experimentado un deterioro del valor, se hubieran perdido o abandonado, solo cuando tales compensaciones sean exigibles.

Propiedades, planta y equipo mantenidos para la venta

17.26 El párrafo 27.9 (f) establece que un plan para la disposición de un activo antes de la fecha esperada anteriormente es un indicador de deterioro del valor que desencadena el cálculo del importe recuperable del activo a efectos de determinar si ha visto deteriorado su valor.

Baja en cuentas

17.27 Una asociación cooperativa dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo:

- (a) en la disposición; o
- (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

17.28 Una asociación cooperativa reconocerá la ganancia o pérdida por la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que el elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la Sección 20 Arrendamientos requiera otra cosa en caso de venta con arrendamiento posterior). La asociación cooperativa no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias.

17.29 Para determinar la fecha de la disposición de un elemento, una asociación cooperativa aplicará los criterios de la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias, para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes. La Sección 20 se aplicará a la disposición por venta con arrendamiento posterior.

17.30 Una asociación cooperativa determinará la ganancia o pérdida procedente de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, como la diferencia entre el producto neto de la disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del elemento.

Información a revelar

17.31 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información para cada clase de propiedades, planta y equipo determinada de acuerdo con el párrafo 4.11(a) y de forma separada las propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y deterioro de valor acumulados:

- (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;
- (b) los métodos de depreciación utilizados;
- (c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- (d) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa; y
- (e) Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) las disposiciones;
 - (iii) las adquisiciones mediante combinaciones de negocios;
 - (iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 17.15B a 17.15D, así como las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la Sección 27;
 - (v) transferencias a y desde propiedades de inversión registradas a valor razonable con cambios en resultados (véase el párrafo 16.8);
 - (vi) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27;
 - (vii) depreciación; y
 - (viii) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

17.32 La asociación cooperativa revelará también:

- (a) la existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a que la asociación cooperativa tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas;
- (b) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo; y
- (c) si una asociación cooperativa tiene propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado revelará ese hecho y las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado para los elementos de propiedades de inversión.

17.33 Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus importes revaluados, se revelará la siguiente información:

- (a) la fecha efectiva de la revaluación;

- (b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;
- (c) los métodos y suposiciones significativas aplicadas al estimar los valores razonables de las partidas;
- (d) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y
- (e) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

Sección 18

Alcance de esta sección

- 18.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de todos los activos intangibles distintos de la plusvalía (véase la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía) y activos intangibles mantenidos por una asociación cooperativa para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la Sección 13 Inventarios y la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias).
- 18.2 Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando:
- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la asociación cooperativa y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado; o
 - (b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la asociación cooperativa o de otros derechos y obligaciones.
- 18.3 Esta sección no se aplicará a:
- (a) los activos financieros; o
 - (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento

Principio general para el reconocimiento de activos intangibles

- 18.4 Una asociación cooperativa aplicará los criterios de reconocimiento del párrafo 2.27 para determinar si reconocer o no un activo intangible. Por consiguiente, la asociación cooperativa reconocerá un activo intangible como activo si, y solo si:
- (a) es probable que los beneficios económicos futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la asociación cooperativa;
 - (b) el costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad; y
 - (c) el activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible.
- 18.5 Una asociación cooperativa 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.
- 18.6 Una asociación cooperativa utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.
- 18.7 En el caso de los activos intangibles adquiridos de forma independiente, el criterio de reconocimiento basado en la probabilidad del párrafo 18.4(a) se considerará siempre satisfecho.

Medición inicial

- 18.9 Una asociación cooperativa medirá inicialmente un activo intangible al costo.

Adquisición separada

- 18.10 El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:
- (a) el precio de adquisición, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
 - (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

Adquisición como parte de una fusión de cooperativas

- 18.11 Si un activo intangible se adquiere en una combinación de negocios, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha de adquisición.

Adquisición mediante una subvención del gobierno

- 18.12 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 de acuerdo con la Sección 24 Subvenciones del Gobierno.

Permutas de activos

18.13 Un activo intangible puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una asociación cooperativa medirá el costo de este activo intangible por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no puedan medirse con fiabilidad el valor razonable ni del activo recibido ni del activo entregado. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

Otros activos intangibles generados internamente

18.14 Una asociación cooperativa reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma.

18.15 Como ejemplos de la aplicación del párrafo anterior, una asociación cooperativa reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto, y no como un activo intangible:

- (a) generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares;
- (b) actividades de establecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento), que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una asociación cooperativa con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o negocio (es decir, costos de preapertura) y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir, costos previos a la operación);
- (c) actividades formativas;
- (d) publicidad y otras actividades promocionales;
- (e) reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una asociación cooperativa; y
- (f) plusvalía generada internamente.

18.16 El párrafo 18.15 no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios.

Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo

18.17 Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos no se reconocerán en una fecha posterior como parte del costo de un activo.

Medición posterior al reconocimiento

18.18 Una asociación cooperativa medirá los activos intangibles al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. Los requerimientos para la amortización se establecen en esta sección. Los requerimientos para el reconocimiento del deterioro del valor se establecen en la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.

Vida útil

18.19 A efectos de esta Norma, se considera que todos los activos intangibles tienen una vida útil finita. La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la asociación cooperativa espera utilizar el activo. Si el derecho contractual o legal de otro tipo se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la asociación cooperativa sin un costo significativo.

18.20 Si la vida útil de un activo intangible no puede establecerse con fiabilidad se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia y no excederá de diez años.

Periodo y método de amortización

18.21 Una asociación cooperativa distribuirá el importe depreciable de un activo intangible de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tal como inventarios o propiedades, planta y equipo.

18.22 La amortización comenzará cuando el activo intangible esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que se pueda usar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesa cuando el activo se da de baja en cuentas. La asociación cooperativa elegirá un método de amortización que refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si la asociación cooperativa no puede determinar ese patrón de forma fiable, utilizará el método lineal de amortización.

Valor residual

- 18.23 Una asociación cooperativa supondrá que el valor residual de un activo intangible es cero a menos que:
- (a) exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o que
 - (b) exista un mercado activo para el activo y:
 - (i) pueda determinarse el valor residual con referencia a ese mercado; y
 - (ii) sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

Revisión del periodo y del método de amortización

- 18.24 Factores tales como un cambio en cómo se usa un activo intangible, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo intangible desde la fecha sobre la que se informa correspondiente al periodo anual más reciente. Si estos indicadores están presentes, una asociación cooperativa revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de amortización o la vida útil. La asociación cooperativa contabilizará el cambio en el valor residual, el método de amortización o la vida útil como un cambio en una estimación contable de acuerdo con los párrafos 10.15 a 10.18.

Recuperación del importe en libros – pérdidas por deterioro del valor

- 18.25 Para determinar si se ha deteriorado el valor de un activo intangible, una asociación cooperativa aplicará la Sección 27. En dicha sección se explica cuándo y cómo ha de proceder una asociación cooperativa para revisar el importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

- 18.26 Una asociación cooperativa dará de baja un activo intangible y reconocerá una ganancia o pérdida en el resultado del periodo:
- (a) en la disposición; o
 - (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

Información a revelar

- 18.27 Una asociación cooperativa revelará, para cada clase de activos intangibles, lo siguiente:
- (a) las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;
 - (b) los métodos de amortización utilizados;
 - (c) el importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo sobre el que se informa;
 - (d) la partida o partidas, en el estado de resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta) en las que está incluida cualquier amortización de los activos intangibles; y
 - (e) Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) las disposiciones;
 - (iii) las adquisiciones mediante combinaciones de negocios;
 - (iv) la amortización;
 - (v) las pérdidas por deterioro del valor; y
 - (vi) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

- 18.28 Una asociación cooperativa revelará también:
- (a) una descripción, el importe en libros y el periodo de amortización restante de cualquier activo intangible individual que sea significativo para los estados financieros de la asociación cooperativa;
 - (b) Para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno, y que hayan sido reconocidos inicialmente al valor razonable (véase el párrafo 18.12):
 - (i) el valor razonable por el que se han reconocido inicialmente estos activos; y
 - (ii) sus importes en libros.
 - (c) La existencia e importes en libros de los activos intangibles a cuya titularidad la asociación cooperativa tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas; y
 - (d) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.
- 18.29 Una asociación cooperativa revelará el importe agregado de los desembolsos en investigación y desarrollo reconocido como un gasto durante el periodo (es decir, el importe de los desembolsos incurridos

internamente en investigación y desarrollo que no se ha capitalizado como parte del costo de otro activo que cumple los criterios de reconocimiento de esta Norma).

Sección 19

Alcance de esta sección

- 19.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de las combinaciones de **asociaciones cooperativas**. Proporciona una guía para la identificación de la adquirente, la medición del costo de la combinación de las **asociaciones cooperativas** y la distribución de ese costo entre los activos adquiridos y los pasivos, y las provisiones para los pasivos contingentes asumidos. También trata la contabilidad de la plusvalía tanto en el momento de una combinación de negocios como posteriormente.
- 19.2 Esta sección especifica la contabilidad de todas las combinaciones de **asociaciones cooperativas** excepto:
- Las combinaciones de entidades o negocios bajo control común. El control común significa que todas las entidades que se combinan están controladas, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.
 - La formación de un negocio conjunto.
 - La adquisición de un grupo de activos que no constituye un negocio.

Definición de combinaciones de asociaciones cooperativas

- 19.3 Una combinación de **asociaciones cooperativas** es la unión de **asociaciones cooperativas** separadas en una única asociación cooperativa que informa. El resultado de casi todas las combinaciones de asociación cooperativa es que una asociación cooperativa, la adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, la adquirida. La fecha de adquisición es aquella en la que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida.
- 19.4 Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas por motivos legales, fiscales o la protección de imagen del sector cooperativo así como la salvaguarda de los recursos que los asociados hayan confiado a la adquirida. Puede involucrar la compra por una asociación cooperativa de todos los activos netos a otra asociación cooperativa y la transferencia de sus pasivos y el patrimonio.
- 19.5 Una combinación de asociación cooperativa puede efectuarse mediante la transferencia de efectivo, equivalentes al efectivo u otros activos, o bien una combinación de los anteriores. Puede involucrar el establecimiento de una nueva asociación cooperativa para controlar las **asociaciones cooperativas** que se combinan o los activos netos transferidos, o bien la reestructuración de una o más de las **asociaciones cooperativas** es que se combinan, por principios cooperativos los asociados que se trasladan a la asociación cooperativa resultante de la combinación, el proceso de afiliación a la adquirente, quedara respaldado por medio de los acuerdos de asambleas generales en que se acuerde la combinación.

Contabilización

- 19.6 Todas las combinaciones de las **asociaciones cooperativas** deberán contabilizarse aplicando el método de la adquisición.
- 19.7 La aplicación del método de la adquisición involucra los siguientes pasos:
- identificación de una adquirente;
 - medición del costo de la combinación de la asociación cooperativa; y
 - distribución, en la fecha de adquisición, del costo de la combinación de la asociación cooperativa entre los activos adquiridos y los pasivos, y las provisiones para los pasivos contingentes asumidos.

Identificación de la adquirente

- 19.8 En todas las combinaciones de la asociación cooperativa deberá identificarse una adquirente. La adquirente es la asociación cooperativa que se combina que obtiene el control de las demás **asociaciones cooperativas** o negocios objeto de la combinación.
- 19.9 Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una asociación cooperativa, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. El control de una asociación cooperativa sobre otra se describe en la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados.

Costo de una combinación de negocios

- 19.11 El adquirente deberá medir el costo de la combinación de la asociación cooperativa como la suma de:
- los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio de la asociación cooperativa adquirida; más
 - cualquier costo directamente atribuible a la combinación de la asociación.

Ajustes al costo de una combinación de asociaciones cooperativas por contingencias debidas a eventos futuros

- 19.12 Cuando un acuerdo de combinación de **asociaciones cooperativas** incorpore algún ajuste al costo de la combinación que depende de sucesos futuros, la adquirente incluirá el importe estimado de ese ajuste en el costo de la combinación en la fecha de adquisición, si dicho ajuste es probable y puede ser medido de forma fiable.
- 19.13 Sin embargo, si el ajuste potencial no se reconoce en la fecha de la adquisición, pero posteriormente se convierte en probable y puede ser medido de manera fiable, la contraprestación adicional deberá tratarse como un ajuste al costo de la combinación de la asociación cooperativa.

Distribución del costo de una combinación de asociaciones cooperativa entre los activos adquiridos y los pasivos y pasivos contingentes asumidos.

- 19.14 La adquirente distribuirá, en la fecha de adquisición, el costo de una combinación de **asociaciones cooperativas** a través del reconocimiento de los activos y pasivos, y una provisión para los pasivos contingentes identificables de la adquirida que satisfagan los criterios de reconocimiento del párrafo 19.15 por sus valores razonables en esa fecha, excepto por lo siguiente:
- un activo o pasivo por impuestos diferidos que surja de los activos adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de **asociaciones cooperativas** se reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 29 Impuesto a las Ganancias; y
 - un pasivo (o activo, si procede) relacionado con acuerdos de beneficios a los empleados de la adquirida se reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 28 Beneficios a los Empleados.
- Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de la asociación cooperativa y la participación de la asociación cooperativa adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables así reconocidos, deberá contabilizarse de acuerdo con lo establecido en los párrafos 19.22 a 19.24 (como plusvalía o como la denominada “plusvalía negativa”). Cualquier participación no controladora en la adquirida se medirá como la parte proporcional de la participación no controladora de los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida.
- 19.15 La asociación cooperativa adquirente deberá reconocer por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida, en la fecha de la adquisición, solo si cumplen las siguientes condiciones en dicha fecha:
- en el caso de un activo distinto a un activo intangible, que sea probable que los beneficios económicos asociados futuros lleguen a la adquirente, y que se pueda medir fiablemente su valor razonable.
 - en el caso de un pasivo distinto a un pasivo contingente, que sea probable que se requiera la salida de recursos para liquidar la obligación y que su valor razonable se pueda medir de forma fiable;
 - en el caso de un activo intangible, que sus valores razonables puedan ser medidos de forma fiable sin un esfuerzo o costo desproporcionado; y
 - en el caso de un pasivo contingente, que su valor razonable pueda ser medido de forma fiable.
- 19.16 El estado del resultado integral de la adquirente incorporará los resultados de la adquirida después de la fecha de adquisición, mediante la inclusión de los ingresos y gastos de la adquirida, basados en el costo de la combinación de la asociación cooperativa para la adquirente. Por ejemplo, el gasto por depreciación incluido después de la fecha de adquisición en el estado del resultado integral de la adquirente que esté relacionado con los activos depreciables de la adquirida deberá basarse en los valores razonables de esos activos depreciables en la fecha de adquisición, es decir, su costo para la adquirente.
- 19.17 La aplicación del método de la adquisición comenzará a partir de la fecha de adquisición, que es la fecha en que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida. Puesto que el control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una asociación cooperativa para obtener beneficios de sus actividades, no es necesario que la transacción quede cerrada o finalizada legalmente para que la asociación cooperativa adquirente obtenga el control. Para determinar el momento en que la adquirente ha obtenido el control, deberán considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes que rodeen la combinación de las asociaciones.
- 19.18 De acuerdo con el párrafo 19.14, la adquirente solo reconocerá por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida que existieran en la fecha de adquisición y que satisfagan los criterios de reconocimiento del párrafo 19.15. Por consiguiente:
- como parte de la distribución del costo de la combinación, la adquirente solo deberá reconocer los pasivos para terminar o reducir las actividades de la adquirida cuando ésta tenga, en la fecha de la adquisición, un pasivo ya existente por la reestructuración, reconocido de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias; y

- (b) la adquirente, al distribuir el costo de la combinación, no reconocerá pasivos por pérdidas futuras ni por otros costos en los que espere incurrir como consecuencia de la combinación de la asociación cooperativa.

19.19 Si la contabilización inicial de una combinación de la asociación cooperativa está incompleta al final del periodo sobre el que se informa en el que la combinación ocurre, la adquirente reconocerá en sus estados financieros los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. En el plazo de doce meses a partir de la fecha de adquisición, la adquirente ajustará retroactivamente los importes provisionales reconocidos como activos y pasivos en la fecha de adquisición para reflejar la nueva información obtenida (es decir, los contabilizará como si se hubiesen producido en la fecha de adquisición). Con posterioridad a los doce meses a partir de la fecha de adquisición, se reconocerán ajustes a la contabilización inicial de una combinación de negocios únicamente para corregir un error de acuerdo con la Sección 10 Políticas, Estimaciones y Errores Contables.

Pasivos contingentes

19.20 El párrafo 19.15 especifica que la adquirente solo reconocerá una provisión para un pasivo contingente de la adquirida por separado si su valor razonable puede medirse con fiabilidad. Si su valor razonable no puede medirse de forma fiable:

- (a) se producirá un efecto en el importe reconocido como plusvalía o contabilizado de acuerdo con el párrafo 19.24; y
 (b) la adquirente revelará información sobre ese pasivo contingente como requiere la Sección 21.

19.21 Después de su reconocimiento inicial, la adquirente medirá los pasivos contingentes que están reconocidos por separado de acuerdo con el párrafo 19.15, al mayor entre:

- (a) el importe que habría reconocido de acuerdo con la Sección 21; y
 (b) el importe reconocido inicialmente menos los importes reconocidos anteriormente como ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias.

Plusvalía

19.22 La adquirente, en la fecha de adquisición:

- (a) reconocerá como un activo la plusvalía adquirida en una combinación de **asociaciones cooperativas**; y
 (b) medirá inicialmente esa plusvalía a su costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivo y pasivos contingentes identificables reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.14.

19.23 Después del reconocimiento inicial, la asociación cooperativa adquirente deberá medir la plusvalía adquirida en una combinación de **asociaciones cooperativas** por el costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas:

- (a) una asociación cooperativa seguirá los principios establecidos en los párrafos 18.19 a 18.24 para la amortización de la plusvalía. Si la vida útil de la plusvalía no puede establecerse con fiabilidad se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia y no excederá de diez años.
 (b) una asociación cooperativa seguirá la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos para el reconocimiento y medición del deterioro del valor de la plusvalía.

Exceso sobre el costo de la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida

19.24 Si la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y provisiones para los pasivos contingentes identificables, reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.14, excediese al costo de la combinación de las **asociaciones cooperativas** (diferencia a veces denominada 'plusvalía negativa'), la adquirente:

- (a) volverá a evaluar la identificación y la medición de los activos, pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes de la adquirida, así como la medición del costo de la combinación; y
 (b) reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo cualquier exceso que continúe existiendo después de la nueva evaluación.

Información a revelar

Para combinaciones de **asociaciones cooperativas** durante el periodo sobre el que se informa

19.25 Para cada combinación de **asociaciones cooperativas** durante el periodo, la adquirente revelará la siguiente información:

- (a) los nombres y descripciones de las **asociaciones cooperativas** combinadas;
 (b) la fecha de la combinación;

- (c) el costo de la combinación, y una descripción de los componentes de éste (tales como efectivo, instrumentos de patrimonio e instrumentos de deuda);
- (d) los importes reconocidos, en la fecha de adquisición, para cada clase de activos, pasivos y pasivos contingentes de la adquirida, incluyendo la plusvalía;
- (e) el importe de cualquier exceso reconocido en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 19.24, y la partida del estado del resultado integral (y el estado de resultados, si se presenta) en la que esté reconocido dicho exceso; y
- (f) una descripción cualitativa de los factores que constituyen la plusvalía reconocida, tales como sinergias esperadas de las operaciones combinadas de la adquirida y la adquirente, activos intangibles u otras partidas no reconocidas de acuerdo con el párrafo 19.15.

Para todas las combinaciones de asociaciones cooperativas

19.26 La adquirente revelará información sobre las vidas útiles utilizadas para la plusvalía y una conciliación del importe en libros de la plusvalía al principio y al final del periodo, mostrando por separado:

- (a) los cambios que surgen de las nuevas combinaciones de **asociaciones cooperativas**;
- (b) las pérdidas por deterioro del valor;
- (c) las disposiciones de combinaciones previamente; y
- (d) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Sección 20

Alcance de esta sección

20.1 Esta sección trata la contabilización de todos los arrendamientos, distintos de:

- (a) los arrendamientos para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares (véase la Sección 34 Actividades Especializadas);
- (b) los acuerdos de licencia para conceptos como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor (véase la Sección 18 Activos Intangibles distintos a la Plusvalía);
- (c) 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 (véase la Sección 16 Propiedades de Inversión);
- (d) la medición de activos biológicos permanentes mantenidos por arrendatarios bajo arrendamientos financieros y activos biológicos permanentes suministrados por arrendadores bajo arrendamientos operativos (véase la Sección 34);
- (e) los arrendamientos que pueden dar lugar a una pérdida para el arrendador o el arrendatario como consecuencia de cláusulas contractuales que no estén relacionadas con cambios en el precio del activo arrendado, cambios en las tasas de cambio de la moneda extranjera, cambios en los pagos por arrendamiento basados en tasas de interés de mercado variable o con incumplimientos por una de las contrapartes [véase el párrafo 12.3 (f)]; y
- (f) Los arrendamientos operativos que son onerosos.

20.2 Esta sección se aplicará a los acuerdos que transfieren el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quede obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de estos activos. Esta sección no se aplicará a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, que no transfieren el derecho a utilizar activos desde una contraparte a la otra.

20.3 Algunos acuerdos, tales como algunos de subcontratación, los contratos de telecomunicaciones que proporcionan derechos sobre capacidad y los contratos de tipo “tomar o pagar”, no toman la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pago. Estos acuerdos son en esencia arrendamientos de activos y deben contabilizarse según lo establecido en esta sección.

Clasificación de los arrendamientos

20.4 Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

20.5 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:

- (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario a la finalización de su plazo;

- (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea lo suficientemente inferior al valor razonable, en el momento en que la opción sea ejercitable, para que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
 - (c) el plazo del arrendamiento es por la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiere la propiedad;
 - (d) al inicio del arrendamiento, el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento es, al menos, sustancialmente igual a la totalidad del valor razonable del activo arrendado; y
 - (e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.
- 20.6 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o en combinación con otras, a la clasificación de un arrendamiento como financiero, son las siguientes:
- (a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador asociadas con la cancelación fueran asumidas por el arrendatario;
 - (b) las ganancias o pérdidas procedentes de fluctuaciones en el valor residual del activo arrendado repercuten en el arrendatario (por ejemplo, en la forma de un descuento en el arrendamiento que iguale al producido de la venta del activo al final del contrato); y
 - (c) El arrendatario tiene la capacidad de prorrogar el arrendamiento durante un período secundario, a una renta que es sustancialmente inferior a la de mercado.
- 20.7 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 20.5 y 20.6 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso si, al término del arrendamiento, se transfiere la propiedad del activo al arrendatario por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen cuotas contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.
- 20.8 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 (distintas de la simple renovación del acuerdo), en cuyo caso la clasificación del arrendamiento deberá ser evaluada nuevamente.

Estados financieros de los arrendatarios – arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

- 20.9 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 financiera por el importe igual al valor razonable del bien arrendado, o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Cualquier costo directo inicial del arrendatario (costos incrementales que se atribuyen directamente a la negociación y acuerdo del arrendamiento) se añadirá al importe reconocido como activo.
- 20.10 El valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento debe calcularse utilizando la tasa de interés implícita en el arrendamiento. Si no se puede determinar, se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario.

Medición posterior

- 20.11 Un arrendatario repartirá los pagos mínimos del arrendamiento entre las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente utilizando el método del interés efectivo (véanse los párrafos 11.15 a 11.20). El arrendatario distribuirá la carga financiera a cada periodo a lo largo del plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante, en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Un arrendatario cargará las cuotas contingentes como gastos en los periodos en los que se incurran.
- 20.12 Un arrendatario depreciará un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero de acuerdo con la sección correspondiente de esta Norma para ese tipo de activo, es decir, la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo, la Sección 18 o la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor. Un arrendatario también evaluará en cada fecha sobre la que se informa si se ha deteriorado el valor de un activo arrendado mediante un arrendamiento financiero (véase la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos).

Información a revelar

20.13 Un arrendatario revelará la siguiente información sobre los arrendamientos financieros:

- (a) Para cada clase de activos, el importe neto en libros al final del periodo sobre el que se informa;
- (b) el total de pagos mínimos futuros del arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa, para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.
- (c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

20.14 Además, los requerimientos de información a revelar sobre activos de acuerdo con las Secciones 17, 18, 27 y 34 aplican a los arrendatarios de activos arrendados bajo arrendamientos financieros.

Estados financieros de los arrendatarios – arrendamientos operativos**Reconocimiento y medición**

20.15 Un arrendatario reconocerá los pagos de arrendamientos bajo arrendamientos operativos (excluyendo los costos por servicios tales como seguros o mantenimiento) como un gasto a lo largo de la duración del arrendamiento de forma lineal a menos que:

- (a) otra base sistemática sea más representativa del patrón de tiempo de los beneficios del usuario, incluso si los pagos no se realizan sobre esa base; o
- (b) los pagos al arrendador se estructuran en de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos del costo por inflación esperados del arrendador.

Si los pagos al arrendador varían debido a factores distintos de la inflación general, la condición (b) no se cumplirá.

Ejemplo de aplicación del párrafo 20.15 (b):

X opera en una jurisdicción en la que la previsión de consenso de los bancos locales es que el índice de nivel de general precios, que publica el gobierno, se incrementará en una media del 10 por ciento anual durante los próximos cinco años. X arrienda a Y espacio para oficinas bajo arrendamiento operativo para cinco años. Los pagos del arrendamiento se estructuran para reflejar la inflación general anual esperada del 10 por ciento a lo largo del plazo de cinco años del arrendamiento de la siguiente forma

Año 1 100.000 u.m.

Año 2 110.000 u.m.

Año 3 121.000 u.m.

Año 4 133.000 u.m.

Año 5 146.000 u.m.

X reconoce un gasto por arrendamiento anual igual a los importes debidos al arrendador. Si los pagos crecientes no se estructuran con claridad para compensar al arrendador por los incrementos del costo por inflación esperados basados en los índices o estadísticas publicadas, X reconoce el gasto por arrendamiento anual de forma lineal: 122.000 u.m. cada año (suma de los importes por pagar según el arrendamiento divididos en cinco años)

Información a revelar

20.16 Un arrendatario revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos:

- (a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, bajo contratos de arrendamiento operativo no cancelables para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.
- (b) los pagos por arrendamiento reconocidos como un gasto; y
- (c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendadores—arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial y medición

- 20.17 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. La inversión neta en el arrendamiento es la inversión bruta en el arrendamiento del arrendador descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento. La inversión bruta en el arrendamiento es la suma de:
- (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendador bajo un arrendamiento financiero; y
 - (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.
- 20.18 Para arrendamientos financieros distintos de los que involucran a un fabricante o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales (costos que son incrementales y directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento) se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, y reducirán el importe de ingresos reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento.

Medición posterior

- 20.19 El reconocimiento de los ingresos financieros se basará en un patrón que refleje una tasa de rendimiento periódica constante sobre la inversión financiera neta del arrendador en el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos al periodo, excluidos los costos por servicios, se aplicarán contra la inversión bruta en el arrendamiento, para reducir tanto el principal como los ingresos financieros no ganados. Si hubiera una indicación de que ha cambiado significativamente el valor residual no garantizado estimado utilizado al calcular la inversión bruta del arrendador en el arrendamiento, se revisará la distribución del ingreso a lo largo del plazo del arrendamiento, y cualquier reducción respecto a los importes acumulados (devengados) se reconocerá inmediatamente en resultados.

Información a revelar

- 20.23 Un arrendador revelará la siguiente información para los arrendamientos financieros:
- (a) una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha. Además, el arrendador revelará, al final del periodo sobre el que se informa, la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha, para cada uno de los siguientes plazos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.
 - (b) los ingresos financieros no ganados
 - (c) el importe de los valores residuales no garantizados acumulables a favor del arrendador.
 - (d) la estimación de incobrables relativa a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro.
 - (e) Las cuotas contingentes reconocidas como ingresos en el periodo.
 - (f) Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de escalación, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendadores—arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

- 20.24 Un arrendador presentará en su estado de situación financiera los activos sujetos a arrendamiento operativos de acuerdo con la naturaleza del activo.
- 20.25 Un arrendador reconocerá los ingresos por arrendamientos operativos (excluyendo los importes por servicios tales como seguros o mantenimiento) en los resultados sobre una base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, a menos que:
- (a) otra base sistemática sea representativa del patrón de tiempo de beneficios del arrendatario procedentes del activo arrendado, incluso si el cobro de los pagos no se realiza sobre esa base; o
 - (b) los pagos al arrendador se estructuran en de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos del costo por inflación esperados del arrendador.
- Si los pagos al arrendador varían de acuerdo con factores distintos de la inflación, la condición (b) no se cumplirá.

- 20.26 Un arrendador reconocerá como un gasto los costos, incluyendo la depreciación, incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento. La política de depreciación de los activos depreciables arrendados será coherente con la política normal de depreciación del arrendador para activos similares.
- 20.27 Un arrendador añadirá al importe en libros del activo arrendado cualesquiera costos directos iniciales incurridos en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo y reconocerá estos costos como un gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.
- 20.28 Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, el arrendador aplicará la Sección 27.

Información a revelar

- 20.30 Un arrendador revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos:
- (a) Los pagos futuros mínimos del arrendamiento en arrendamientos operativos no cancelables, para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.
 - (b) las cuotas contingentes totales reconocidas como ingreso; y
 - (c) Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador, incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.
- 20.31 Además, se aplicarán los requerimientos sobre información a revelar sobre activos de acuerdo con las Secciones 17, 18, 27 y 34 a los arrendadores por los activos suministrados en arrendamiento operativo.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

- 20.32 Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que involucra la venta de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Los pagos por arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian en conjunto. El tratamiento contable de una venta con arrendamiento posterior depende del tipo de arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento financiero

- 20.33 Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento financiero, el arrendatario vendedor no reconocerá inmediatamente como ingreso cualquier exceso del producto de la venta sobre el importe en libros. En su lugar, el arrendatario vendedor diferirá este exceso y lo amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento operativo

- 20.34 Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento operativo y está claro que la transacción se ha establecido a su valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier resultado inmediatamente. Si el precio de venta es inferior al valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier resultado inmediatamente a menos que la pérdida se compense por pagos futuros de arrendamiento a precios inferiores de los de mercado. En ese caso el arrendatario vendedor diferirá y amortizará estas pérdidas en proporción a los pagos por arrendamiento a lo largo del periodo en el que se espera utilizar el activo. Si el precio de venta es superior al valor razonable, el arrendatario vendedor diferirá el exceso y lo amortizará a lo largo del periodo durante el cual se espere utilizar el activo.

Información a revelar

- 20.35 Los requerimientos de información a revelar para arrendatarios y arrendadores se aplicarán igualmente a las ventas con arrendamiento posterior. La descripción requerida sobre los acuerdos sobre arrendamientos significativos incluye la descripción de las disposiciones únicas o no habituales de los acuerdos o términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

Sección 21

Alcance de esta sección

- 21.1 Esta sección se aplicará a todas las provisiones (es decir, pasivos de cuantía o vencimiento inciertos), pasivos contingentes y activos contingentes, excepto a las provisiones tratadas en otras secciones de esta Norma. Éstas incluyen las provisiones relacionadas con:
- (a) arrendamientos (Sección 20 Arrendamientos). No obstante, esta sección trata los arrendamientos operativos que pasan a ser onerosos.
 - (b) contratos de construcción (Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias). No obstante, esta sección trata los contratos de construcción que pasan a ser onerosos.
 - (c) obligaciones por beneficios a los empleados (Sección 28 Beneficios a los Empleados).

(d) impuesto a las ganancias (Sección 29 Impuesto a las Ganancias).

21.2 Los requerimientos de esta sección no se aplicarán a los contratos pendientes de ejecución, a menos que sean contratos de onerosos. Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones.

21.3 La palabra “provisión” se utiliza, en ocasiones, en el contexto de partidas tales como depreciación, deterioro del valor de activos y cuentas por cobrar incobrables. Ellas son ajustes en el importe en libros de activos en lugar de un reconocimiento de pasivos y por ello no se tratan en esta Sección.

Reconocimiento inicial

21.4 Una asociación cooperativa solo reconocerá una provisión cuando:

- (a) la asociación cooperativa tenga una obligación en la fecha sobre la que se informa como resultado de un suceso pasado;
- (b) sea probable (es decir, exista mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) que la asociación cooperativa tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para liquidar la obligación; y
- (c) el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.

21.5 La asociación cooperativa reconocerá la provisión como un pasivo en el estado de situación financiera y reconocerá el importe de la provisión como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.

21.6 La condición del párrafo 21.4(a) (obligación en la fecha sobre la que se informa que surge de un suceso pasado) implica que la asociación cooperativa no tiene otra alternativa más realista que liquidar la obligación. Esto puede ocurrir cuando la asociación cooperativa tiene una obligación legal que puede ser exigida por ley, o cuando la asociación cooperativa tiene una obligación implícita porque el suceso pasado (que puede ser una acción de la asociación cooperativa) ha creado una expectativa válida ante terceros de que cumplirá con sus compromisos o responsabilidades. Las obligaciones que surgirán como consecuencia de las acciones futuras de la asociación cooperativa (es decir, de la gestión futura) no satisfacen la condición del párrafo 21.4(a), con independencia de lo probable que sea su ocurrencia y aunque surjan de un contrato. Por ejemplo, por causas de tipo comercial o requerimientos legales, una asociación cooperativa puede pretender o necesitar realizar desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro. Puesto que la asociación cooperativa puede evitar el desembolso futuro mediante actuaciones futuras, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos y, por tanto, no reconocerá provisión alguna para los mismos.

Medición inicial

21.7 Una asociación cooperativa medirá una provisión como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha de presentación. La mejor estimación es el importe que una asociación cooperativa pagaría racionalmente para liquidar la obligación al final del periodo sobre el que se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha.

- (a) Cuando la provisión involucra a un conjunto importante de partidas, la estimación del importe reflejará una ponderación de todos los posibles resultados por sus probabilidades asociadas. En el caso de que el rango de resultados posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.
- (b) Cuando la provisión surja de una única obligación, la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación puede ser el resultado individual que sea más probable. No obstante, también en este caso la asociación cooperativa considerará otros resultados posibles. Cuando otros resultados posibles sean mucho más caros o mucho más baratos que el resultado más probable, la mejor estimación será un importe mayor o menor, respectivamente, que el resultado más probable.

Cuando el efecto del valor en el tiempo del dinero resulte significativo, el importe de la provisión será el valor presente de los importes que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa (tasas) de descuento será una tasa (tasas) antes de impuestos que refleje (reflejen) las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo. Los riesgos específicos del pasivo deben reflejarse en la tasa de descuento utilizada o en la estimación de los importes requeridos para liquidar la obligación, pero no en ambos.

- 21.8 Una asociación cooperativa excluirá, de la medición de una provisión, las ganancias procedentes por disposiciones esperadas de activos.
- 21.9 Cuando una parte o la totalidad del importe requerido para cancelar una provisión pueda ser reembolsado por un tercero (por ejemplo, a través de una reclamación a un seguro), la asociación cooperativa reconocerá el reembolso como un activo separado solo cuando sea prácticamente seguro que la asociación cooperativa recibirá dicho reembolso al cancelar la obligación. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión. El reembolso por cobrar se presentará en el estado de situación financiera como un activo y no se compensará con la provisión. En el estado del resultado integral, la asociación cooperativa puede compensar cualquier reembolso de terceros contra el gasto relacionado con la provisión.

Medición posterior

- 21.10 Una asociación cooperativa cargará contra una provisión únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida.
- 21.11 Una asociación cooperativa revisará y ajustará las provisiones en cada fecha de presentación, para reflejar la mejor estimación actual del importe que sería requerido para cancelar la obligación en esa fecha. Cualquier ajuste a los importes previamente reconocidos se reconocerá en resultados, a menos que la provisión se hubiera reconocido originalmente como parte del costo de un activo (véase el párrafo 21.5). Cuando una provisión se mida por el valor presente del importe que se espera que sea requerido para cancelar la obligación, la reversión del descuento se reconocerá como un costo financiero en los resultados del periodo en que surja.

Pasivos contingentes

- 21.12 Un pasivo contingente es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque no cumple una o las dos condiciones de los apartados (b) y (c) del párrafo 21.4. Una asociación cooperativa no reconocerá un pasivo contingente como un pasivo, excepto en el caso de las provisiones para pasivos contingentes de una adquirida en una combinación de negocios (véanse los párrafos 19.20 y 19.21). El párrafo 21.15 requiere revelar un pasivo contingente a menos que la posibilidad de tener una salida de recursos sea remota. Cuando una asociación cooperativa sea responsable de forma conjunta y solidaria, de una obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran las otras partes se tratará como un pasivo contingente.

Activos contingentes

- 21.13 Una asociación cooperativa no reconocerá un activo contingente como un activo. El párrafo 21.16 requiere que se revele información sobre un activo contingente, cuando sea probable la entrada de beneficios económicos a la asociación cooperativa. Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y, por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo.

Información a revelar

Información a revelar sobre provisiones

- 21.14 Para cada tipo de provisión, una asociación cooperativa revelará lo siguiente:
- (a) una conciliación que muestre:
 - (i) el importe en libros al principio y al final del periodo;
 - (ii) las adiciones realizadas durante el periodo, incluyendo los ajustes procedentes de los cambios en la medición del importe descontado;
 - (iii) los importes cargados contra la provisión durante el periodo; y
 - (iv) los importes no utilizados revertidos en el periodo.
 - (b) una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del importe y calendario esperados de cualquier pago resultante;
 - (c) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos; y
 - (d) el importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de los activos que hayan sido reconocidos por esos reembolsos esperados.

No se requiere información comparativa para los periodos anteriores.

Información a revelar sobre pasivos contingentes

- 21.15 A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarlo sea remota, una asociación cooperativa revelará para cada clase de pasivo contingente, en la fecha de presentación, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese practicable:

- (a) una estimación de sus efectos financieros, medidos de acuerdo con los párrafos 21.7 a 21.11;
- (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos; y
- (c) la posibilidad de cualquier reembolso.

Si es impracticable revelar una o más de estas informaciones, este hecho deberá señalarse.

Información a revelar sobre activos contingentes

21.16 Si es probable una entrada de beneficios económicos (con mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario) pero no prácticamente cierta, una asociación cooperativa revelará una descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del periodo sobre el que se informa y, a menos que involucrase costos o esfuerzos desproporcionados, una estimación de su efecto financiero, medido utilizando los principios establecidos en los párrafos 21.7 a 21.11. Si esta estimación involucrara esfuerzo o costo desproporcionado, la asociación cooperativa revelará ese hecho y las razones por las que la estimación del efecto financiero involucraría dicho esfuerzo o costo desproporcionado.

Información a revelar perjudicial

21.17 En casos extremadamente excepcionales, puede esperarse que la revelación de información, total o parcial, requerida por los párrafos 21.14 a 21.16 pueda esperarse que perjudique seriamente la posición de la asociación cooperativa, en disputas con terceros sobre las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En estos casos, una asociación cooperativa no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones por las que han llevado a tomar tal decisión.

Sección 22

Alcance de esta sección

22.1 Esta Sección establece los principios para clasificar los instrumentos financieros como pasivos o como patrimonio, y trata la contabilización de los instrumentos de patrimonio (aportaciones) que les otorga la calidad de asociados.

22.2 Esta Sección se aplicará cuando se clasifiquen todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

- (a) las participaciones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados, la Sección 14 Inversiones en Asociadas o la Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos.
- (b) los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de beneficios a los empleados, a los que se aplique la Sección 28 Beneficios a los Empleados.
- (c) los contratos por contraprestaciones contingentes en una fusión de cooperativas (véase la Sección 19 Fusión de **Asociaciones cooperativas** y Plusvalía). Esta exención se aplicará solo a la adquirente.

Clasificación de un instrumento financiero como pasivo o patrimonio

22.3 Patrimonio es la participación residual en los activos de una asociación cooperativa, una vez deducidos todos sus pasivos. Un pasivo es una obligación presente de la asociación cooperativa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la asociación cooperativa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El Patrimonio incluye las aportaciones hechas por los asociados de una asociación cooperativa, más incrementos en esas aportaciones ganados a través de operaciones rentables y retenidos para el uso en las operaciones de la asociación cooperativa, menos reducciones de las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y de distribuciones de los excedentes a los propietarios.

22.3A Una asociación cooperativa clasificará un instrumento financiero como un pasivo financiero o como patrimonio de acuerdo con la esencia del acuerdo contractual, no simplemente por su forma legal, y de acuerdo con las definiciones de un pasivo financiero y de un instrumento de patrimonio.

A menos que una asociación cooperativa tenga un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, y se clasificará como tal, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con el párrafo 22.4.

22.4 Las aportaciones de los asociados en una asociación cooperativas siempre serán parte del patrimonio debido a lo siguiente:

- (a) el rendimiento es variable, debido a que la tasa de interés está sujeta a los resultados del periodo.
- (b) las aportaciones, inicialmente, no tienen un plazo definidos en el tiempo.
- (c) las aportaciones implican derechos de voto y de participación ante la máxima autoridad que es la asamblea general de asociados.

- (d) en su carácter de capital social, las aportaciones responden, en el caso de una liquidación a satisfacer en primer lugar a los acreedores y de existir remanente, son reintegradas proporcionalmente al asociado.
- (e) la Ley General de **Asociaciones cooperativas** establece que las aportaciones forman parte del patrimonio en su calidad de capital social, en función de ello los acreedores los consideran en la determinación de la solvencia de la cooperativa.

Distribuciones a los asociados

- 22.5 Cuando una asociación cooperativa liquide el excedente por pagar, reconocerá en el resultado del periodo la diferencia, si la hubiera, entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del excedente por pagar.
- 22.5A Si el valor razonable de los activos distribuidos no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, el pasivo se medirá al importe en libros de los activos a distribuir. Si con anterioridad a la determinación el valor razonable de los activos a distribuir puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, el pasivo se medirá nuevamente a valor razonable con el ajuste correspondiente realizado al importe de la distribución contabilizada de acuerdo con el párrafo 22.18.
- 22.5B Los párrafos 22.18 y 22.18A no se aplicarán a las distribuciones de activos distintos al efectivo que estén controlados finalmente por la misma parte o partes antes y después de la distribución. Esta exclusión se aplicará a los estados financieros separados, individuales y consolidados de la asociación cooperativa que realice la distribución.

Información a revelar

- 22.6 Si el valor razonable de los activos a distribuir, como se describe en los párrafos 22.18 y 22.18A no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la asociación cooperativa revelará ese hecho y las razones por las que una medición del valor razonable fiable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Aplicación de excedentes y pérdidas

- 22.7 los excedentes que refleje el estado de resultados del ejercicio económico podrá destinarse a:
- (a) Establecer o fortalecer provisiones específicas y reservas de capital
 - (b) Distribución de los asociados.
- 22.8 las **asociaciones cooperativas** para cumplir la hipótesis de negocio en marcha y los beneficios económicos y sociales hacia los asociados, podrán establecer o fortalecer las provisiones y reservas de capital necesarias, en función a los riesgos manejados.
- 22.9 la distribución de excedentes acordada por la asamblea general comprende el importe a cancelar por los diferentes medios de pago (deposito a la aportación, pagos de deudas, deposito a cuentas de ahorros o entrega en efectivo), calculado por medio de la tasa de rendimiento a las aportaciones y el factor por patrocinio cuando este exista.
- 22.10 Una asociación cooperativa reducirá del patrimonio el importe de las distribuciones de los excedentes a los asociados (tenedores de sus instrumentos de patrimonio), neto de cualquier beneficio fiscal relacionado.
- 22.11 cuando una asociación cooperativa incurra en pérdidas en un ejercicio económico estas podrán ser cubiertas con la reservas de capital.
- 22.12 cuando un asociado se retire de la asociación cooperativa, las aportaciones se liquidaran en base al valor real que se establezca en el ejercicio económico en que se apruebe el retiro. Para efectos de establecer el valor real, se deberá aplicar proporcionalmente las perdidas incurridas.

Sección 23

Alcance de esta sección

- 23.1 Esta Sección se aplicará al contabilizar **ingresos de actividades ordinarias** procedentes de las siguientes transacciones y sucesos que realicen las **asociaciones cooperativas** que se dedican al cultivo permanente:
- (a) la venta de bienes (si los produce o no la asociación cooperativa para su venta o los adquiere para su reventa);
 - (b) la prestación de servicios;
 - (c) **los contratos de construcción** en los que la asociación cooperativa es el contratista; y
 - (d) el uso, por parte de terceros, de **activos** de la asociación cooperativa que produzcan intereses, regalías o excedentes.
- 23.2 Los ingresos de actividades ordinarias u otros **ingresos** que surgen de algunas transacciones y sucesos se tratan en otras secciones de esta Norma:

- (a) acuerdos de **arrendamiento** (véase la Sección 20 *Arrendamientos*);
- (b) excedentes y otros ingresos que surgen de inversiones contabilizadas por el método de la participación (véase la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* y la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*);
- (c) cambios en el **valor razonable** de **activos financieros** y **pasivos financieros**, o su disposición (véase la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*);
- (d) cambios en el valor razonable de **propiedades de inversión** (véase la Sección 16 *Propiedades de Inversión*);
- (e) **reconocimiento** inicial y cambios en el valor razonable de los **activos biológicos** relacionados con la **actividad agrícola** (véase la Sección 34 *Actividades Especializadas*); y
- (f) reconocimiento inicial de **productos agrícolas** (véase la Sección 34).

Medición de los ingresos de actividades ordinarias

- 23.3 Una asociación cooperativa 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 asociación cooperativa.
- 23.4 Una asociación cooperativa incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la asociación cooperativa, actuando por cuenta propia. Una asociación cooperativa excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido. En una relación de agencia, una asociación cooperativa (el agente) incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la asociación cooperativa.

Pago diferido

- 23.5 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 asociación cooperativa 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 tasa de interés imputada a la operación será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:
- (a) la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar; o
 - (b) la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.

Una asociación cooperativa reconocerá la diferencia entre el valor presente de todos los cobros futuros y el importe nominal de la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias por intereses, de acuerdo con los párrafos 23.28 y 23.29 y con la Sección 11.

Intercambios de bienes o servicios

- 23.6 Una asociación cooperativa no reconocerá ingresos de actividades ordinarias:
- (a) cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza y valor similar; o
 - (b) cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza diferente, pero la transacción carezca de carácter comercial.
- 23.7 Una asociación cooperativa reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando los bienes se vendan o los servicios se intercambien por bienes o servicios de naturaleza diferente en una transacción de carácter comercial. En ese caso, la asociación cooperativa medirá la transacción:
- (a) al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalentes al efectivo transferidos;
 - (b) si el importe según (a), no se puede medir con fiabilidad, entonces por el valor razonable de los bienes o servicios entregados, ajustado por el importe de cualquier efectivo o equivalentes al efectivo transferidos; o si no se puede medir con fiabilidad el valor razonable ni de los activos recibidos ni de los activos entregados, entonces por el **importe en libros** de los activos entregados, ajustado por el importe de cualquier efectivo equivalentes al efectivo transferidos

Identificación de la transacción de ingresos de actividades ordinarias

- 23.8 Normalmente, una asociación cooperativa aplicará los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de esta sección por separado a cada transacción. Sin embargo, una asociación cooperativa aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables por separado de una única transacción cuando sea necesario para reflejar la esencia de ésta. Por ejemplo, una asociación cooperativa aplicará los criterios de reconocimiento a los componentes identificables de forma separada de una única transacción cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios posteriores. Por el contrario, una asociación cooperativa aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial logrado no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una asociación cooperativa aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones de forma conjunta cuando venda bienes y, al mismo tiempo, tome un acuerdo separado para recomprar esos bienes en una fecha posterior, con lo que se niega el efecto sustantivo de la transacción.
- 23.9 A veces, como parte de una transacción de venta, una asociación cooperativa concede a su cliente un premio por fidelización que éste puede canjear en el futuro en forma de bienes o servicios gratuitos o descuentos sobre éstos. En este caso, de acuerdo con el párrafo 23.8, la asociación cooperativa contabilizará los créditos-premio como un componente identificable de forma separada de la transacción de ventas inicial. La asociación cooperativa distribuirá el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir por la venta inicial entre los créditos-premio y otros componentes de la venta. La contraprestación distribuida entre los créditos-premio se medirá tomando como referencia su valor razonable, es decir, según el importe por el que los créditos-premio podrían venderse por separado.

Venta de bienes

- 23.10 Una asociación cooperativa reconocerá ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes cuando se satisfagan todas y cada una de las siguientes condiciones:
- la asociación cooperativa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
 - la asociación cooperativa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
 - el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
 - sea **probable** que la asociación cooperativa obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción; y
 - los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.
- 23.11 El proceso de evaluación de cuándo una asociación cooperativa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de 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. En otros casos, la transferencia de los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad tendrá lugar en un momento diferente del de la transferencia de la titularidad legal o del traspaso de la posesión de los bienes.
- 23.12 Una asociación cooperativa no reconocerá ingresos de actividades ordinarias si conserva riesgos y recompensas significativos inherentes a la propiedad. Ejemplos de situaciones en las que la asociación cooperativa puede conservar riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, son:
- cuando la asociación cooperativa conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, que no cubierta por las condiciones normales de garantía;
 - cuando el cobro de ingresos de actividades ordinarias procedentes de una determinada venta está condicionado a la venta por parte del comprador de los bienes;
 - cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía; y
 - Cuando el comprador tiene el derecho de rescindir la compra por una razón especificada en el contrato de venta, o a discreción exclusiva del comprador sin ningún motivo, y la asociación cooperativa tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de devolución.
- 23.13 Si una asociación cooperativa conserva solo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y la asociación cooperativa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias. Por ejemplo, un

vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando conserve la titularidad legal de los bienes con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda. De forma similar, una asociación cooperativa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando ofrezca una devolución si los bienes están defectuosos o si el cliente no está satisfecho por otros motivos, y la asociación cooperativa pueda estimar con fiabilidad las devoluciones. En estos casos, la asociación cooperativa reconocerá una **provisión** por devoluciones de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

Prestación de servicios

23.14 Cuando el resultado de una transacción que involucre la prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, una asociación cooperativa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias asociados con la transacción, por referencia al grado de terminación de la transacción al final del **periodo sobre el que se informa** (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (b) sea probable que la asociación cooperativa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- (c) el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y
- (d) los costos incurridos en la transacción, y los costos para completarla, puedan medirse con fiabilidad.

Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

23.15 Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un periodo especificado, una asociación cooperativa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de forma lineal a lo largo del periodo especificado, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el grado de terminación. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la asociación cooperativa pospondrá el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias hasta que el mismo se ejecute.

23.16 Cuando el resultado de la transacción que involucre la prestación de servicios no pueda estimarse de forma fiable, una asociación cooperativa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los **gastos** reconocidos que se consideren recuperables.

Método del porcentaje de terminación

23.21 Este método se utiliza para reconocer los ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios (véanse los párrafos 23.14 a 23.16) y por contratos de construcción (véanse los párrafos 23.17 a 23.20). Una asociación cooperativa examinará y, cuando sea necesario, revisará las estimaciones de ingresos de actividades ordinarias y los costos a medida que avance la transacción del servicio o el contrato de construcción.

23.22 Una asociación cooperativa determinará el grado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen:

- (a) la proporción de los costos incurridos por el trabajo ejecutado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados. Los costos incurridos por el trabajo ejecutado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o pagos anticipados.
- (b) inspecciones del trabajo ejecutado.
- (c) la terminación de una proporción física de la transacción del servicio o del contrato de trabajo.

Los anticipos y los pagos recibidos del cliente no reflejan, necesariamente, la proporción del trabajo ejecutado.

23.23 Una asociación cooperativa reconocerá los costos relacionados con la actividad futura de la transacción o el contrato, tales como materiales o pagos anticipados, como un activo si es probable que los costos se recuperen.

23.24 Una asociación cooperativa reconocerá inmediatamente como gasto cualquier costo cuya recuperación no sea probable.

23.25 Cuando el resultado de un contrato no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad:

- (a) una asociación cooperativa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea probable recuperar los costos del contrato incurridos; y
- (b) la asociación cooperativa reconocerá los costos del contrato como un gasto en el periodo en que se hayan incurrido.

- 23.26 Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales del contrato, las pérdidas esperadas se reconocerán inmediatamente como un gasto, con la provisión correspondiente por un **contrato oneroso** (véase la Sección 21).
- 23.27 Si la cobrabilidad de un importe ya reconocido como un ingreso de actividades ordinarias de un contrato deja de ser probable, la asociación cooperativa reconocerá el importe incobrable como un gasto y no como un ajuste del importe de ingresos de actividades ordinarias del contrato.

Intereses, regalías y excedentes

- 23.28 Una asociación cooperativa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias procedentes del uso por terceros de activos de la asociación cooperativa que producen intereses, regalías y excedentes de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 23.29, cuando:
- .20. sea probable que la asociación cooperativa obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción; y
 - el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.
- 23.29 Una asociación cooperativa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con las siguientes bases:
- los intereses se reconocerán utilizando el **método del interés efectivo** como se describe en los párrafos 11.15 a 11
 - las regalías se reconocerán utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente; y
 - Los excedentes se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del socio.

Información a revelar

Información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias

- 23.29 Una asociación cooperativa revelará:
- las **políticas contables** adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas en la prestación de servicios; y
 - el importe de cada categoría de ingresos de actividades ordinarias reconocida durante el periodo, que mostrará de forma separada como mínimo los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:
 - venta de bienes;
 - la prestación de servicios;
 - intereses;
 - regalías;
 - excedentes;
 - comisiones;
 - subvenciones del gobierno**; y
 - cualesquiera otros tipos de ingresos de actividades ordinarias significativos.

Información a revelar relacionada con los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de construcción

- 23.31 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información:
- el importe de los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos como tales en el periodo;
 - los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso de actividades ordinarias del contrato reconocido como tal en el periodo; y
 - los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en proceso.
- 23.32 Una asociación cooperativa presentará:
- los importes brutos por cobrar a los clientes por contratos ejecutados, como un activo; y
 - los importes brutos por cobrar a los clientes por contratos ejecutados, como un **pasivo**.

Apéndice a la Sección 23

Ejemplos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias según los principios de la Sección 23

Este Apéndice acompaña a la Sección 23 pero no es parte de ella. Proporciona una guía para la aplicación de los requerimientos de la Sección 23 al reconocer los ingresos de actividades ordinarias.

23A.1 Los siguientes ejemplos se centran en aspectos particulares de una transacción y no son una discusión global de todos los factores relevantes que pueden influir en el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Los ejemplos generalmente asumen que el importe de los ingresos de actividades ordinarias puede ser medido con fiabilidad, que es probable que la asociación cooperativa obtenga los beneficios económicos y que los costos incurridos o por incurrir pueden ser objeto de medición fiable.

Venta de bienes

23A.2 Las leyes de los diferentes países pueden causar que los criterios de reconocimiento de la Sección 23 se cumplan en diferentes momentos. En particular, las leyes pueden determinar el momento preciso en que la asociación cooperativa transfiere los riesgos y ventajas de la propiedad. Por tanto, los ejemplos de este Apéndice deben ser entendidos en el contexto de las leyes, relacionadas con la venta de bienes en el país donde tiene lugar la transacción.

Ejemplo 1 Ventas del tipo “facturación sin entrega”, en las cuales la entrega se pospone a voluntad del comprador, que sin embargo adquiere la titularidad de los bienes y acepta la facturación

23A.3 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador adquiere la titularidad, siempre que:

- (a) sea probable que se efectuará la entrega;
- (b) la partida esté disponible, identificada y dispuesta para la entrega al comprador, en el momento de reconocer la venta;
- (c) el comprador reconozca específicamente las condiciones de entrega diferida; y
- (d) se apliquen las condiciones usuales de pago.

No se reconocerá el ingreso de actividades ordinarias cuando exista simplemente la intención de adquirir o manufacturar los bienes a tiempo para la entrega.

Ejemplo 2 Ventas de bienes sujetas a condición: instalación e inspección

23A.4 El vendedor normalmente reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador acepte la entrega, y se hayan completado la instalación e inspección. Sin embargo, el ingreso de actividades ordinarias se reconocerá inmediatamente, tras la aceptación del comprador de la entrega, cuando:

- (a) la inspección se ejecute solo con el propósito de determinar los precios finales del contrato, como por ejemplo en los cargamentos de mineral de hierro, azúcar, café o habas de soja.

Ejemplo 3 Ventas de bienes sujetas a condición: en la aprobación cuando el comprador ha negociado un derecho limitado de devolución

23A.5 Si existe incertidumbre acerca de la posibilidad de devolución, el vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando el comprador haya aceptado formalmente el envío o los bienes hayan sido entregados y el plazo para su devolución haya transcurrido.

Ejemplo 4 Ventas de bienes sujetas a condición: ventas en consignación bajo las cuales un receptor (comprador) se compromete a vender los bienes por cuenta del consignador (vendedor)

23A.6 El consignador reconoce el ingreso de actividades ordinarias cuando los bienes son vendidos por el receptor a un tercero.

Ejemplo 5 Ventas de bienes sujetas a condición: ventas cobradas a la entrega

23A.7 El vendedor reconoce el ingreso de actividades ordinarias cuando se hace la entrega, y el vendedor o su agente recibe el efectivo.

Ejemplo 6 Ventas con custodia, en las que los bienes se entregan solo cuando el comprador realiza el pago final de una serie de plazos

23A.8 El vendedor reconoce el ingreso de actividades ordinarias de estas ventas cuando se entregan los bienes. Sin embargo, cuando la experiencia indica que la mayoría de estas ventas llegan a buen fin, los ingresos de actividades ordinarias pueden ser reconocidos cuando se ha recibido un depósito significativo, siempre que los bienes estén disponibles, identificados y dispuestos para su entrega al comprador.

Ejemplo 7 Órdenes cuyos pagos (o pagos parciales) se reciben con anterioridad a la entrega de los bienes, que no están todavía en inventario, por ejemplo, los bienes han de ser aún manufacturados o serán entregados directamente al comprador por un tercero

23A.9 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando los bienes se entregan al comprador.

Ejemplo 8 Contratos de venta y recompra posterior (distintos de las permutas), en los cuales el vendedor simultáneamente acuerda recomprar los mismos bienes en una fecha posterior, o cuando el vendedor tiene una opción de compra para recomprar, o el comprador tiene una opción de venta para requerir la recompra, por el vendedor, de los bienes

- 23A.10 Para un contrato de venta y recompra de un activo que no sea un activo financiero, el vendedor debe analizar las condiciones del contrato para determinar si, en esencia, se han transferido los riesgos y las ventajas de la propiedad al comprador. Si se han transferido, el vendedor reconoce un ingreso de actividades ordinarias. Cuando el vendedor conserva los riesgos y las ventajas de la propiedad, aunque la titularidad legal haya sido transferida, la transacción es una operación financiera y no dará lugar a ingresos de actividades ordinarias.

Ejemplo 9 Ventas a intermediarios, tales como distribuidores, concesionarios u otros para reventa

- 23A.11 El vendedor generalmente reconoce los ingresos de actividades ordinarias por estas ventas cuando los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad se han transferido. Sin embargo, cuando el comprador está actuando sustancialmente como un agente, la venta se tratará como si fuera una venta en consignación.

Ejemplo 10 Suscripciones a publicaciones y otros artículos similares

- 23A.12 Cuando las partidas involucradas tengan un valor similar en cada intervalo de tiempo, el vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias linealmente sobre el periodo en el que se envíen los artículos. Cuando los valores de los artículos varíen de periodo a periodo, el vendedor reconocerá los ingresos de actividades ordinarias sobre la base del valor de las ventas de los artículos enviados, con relación al total del valor estimado de venta de todos los artículos cubiertos por la suscripción.

Ejemplo 11 Ventas a plazos donde la contraprestación se recibe fraccionada en varios pagos

- 23A.13 El vendedor reconoce los ingresos de actividades ordinarias atribuibles al precio de venta, excluyendo los intereses, en el momento de la venta. El precio de venta es el valor presente de la contraprestación, determinado por medio del descuento de los plazos a recibir, a la tasa de interés imputada. El vendedor reconocerá el elemento de interés como un ingreso de actividades ordinarias usando el método de interés efectivo.

Prestación de servicios

Ejemplo 14 Honorarios por instalaciones

- 23A.16 El vendedor reconoce los honorarios por instalaciones como ingresos de actividades ordinarias por referencia al grado de terminación de la instalación, a menos que vayan asociados a la venta de un producto, en cuyo caso se reconocen cuando se venden los bienes.

Ejemplo 16 Comisiones de publicidad

- 23A.18 Las comisiones de los medios publicitarios se reconocen a medida que los anuncios comerciales o la publicidad relacionados aparezcan ante el público. Las comisiones de producción se reconocerán por referencia al grado de terminación del proyecto.

Ejemplo 17 Comisiones de agentes de seguros

- 23A.19 Las comisiones de agentes de seguros, recibidas o por recibir, que no requieran al agente la prestación de servicios adicionales, se reconocen como ingreso de actividades ordinarias por el agente en la fecha del comienzo efectivo o la renovación de las pólizas correspondientes. Sin embargo, cuando sea probable que se requiera que el agente proporcione servicios adicionales durante la vida de la póliza, el agente diferirá la comisión, o parte de la misma, y la reconocerá como ingreso de actividades ordinarias a lo largo del periodo en el que la póliza esté vigente.

Ejemplo 19 Honorarios por enseñanza

- 23A.21 El vendedor reconocerá el ingreso de actividades ordinarias a lo largo de todo el periodo cubierto por la instrucción.

Ejemplo 20 Cuotas por iniciación, ingreso y pertenencia

- 23A.22 El reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias depende de la naturaleza de los servicios suministrados. Si la cuota solo permite la pertenencia como miembro y todos los demás servicios y productos se pagan por separado, o si existe una suscripción anual separada del resto, la cuota se reconoce como ingreso de actividades ordinarias, siempre que no existan incertidumbres significativas acerca de su cobro. Si la cuota faculta a los miembros para recibir los servicios o publicaciones suministrados durante el periodo de pertenencia, o para comprar bienes o servicios a precios menores de los que se cargan a quienes no son miembros, la cuota se reconoce sobre una base que refleje el calendario, la naturaleza y el valor de los servicios suministrados.

Honorarios y comisiones por franquicia

- 23A.23 Los honorarios o comisiones por franquicia pueden cubrir el suministro de servicios, ya sea al inicio o posteriormente, equipo y otros activos tangibles, así como conocimiento. Por consiguiente, los honorarios

o comisiones por franquicia se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias sobre una base que refleje el propósito para el que se cargaron los honorarios. Los siguientes métodos son apropiados para reconocer como ingresos de actividades ordinarias los honorarios por franquicia.

Ejemplo 21 Honorarios y comisiones por franquicia: Suministro de equipo y otros activos tangibles

23A.24 El franquiciador reconocerá el valor razonable de los activos vendidos como ingreso de actividades ordinarias cuando se entreguen los elementos o se traspase su titularidad.

Ejemplo 22 Honorarios y comisiones por franquicia: Suministro de servicios iniciales y posteriores

23A.25 El franquiciador reconocerá los honorarios por el suministro de servicios de forma continuada, si son o no parte de los honorarios iniciales o una cuota separada, como ingresos de actividades ordinarias a medida que se lleva a cabo su prestación del servicio. Cuando la cuota separada no cubra el costo de la prestación de los servicios de forma continuada, junto con un beneficio razonable, una parte del honorario inicial, que sea suficiente para cubrir los costos de los servicios continuados y dar un margen razonable de beneficio por tales servicios se diferirá y reconocerá a medida que se van prestando los servicios.

23A.26 El contrato de franquicia puede prever para el franquiciador suministrar equipo, inventarios u otros activos tangibles, a un precio menor del que se carga a terceros, o a un precio que no proporcione un margen razonable de beneficio sobre esas ventas. En estas circunstancias, parte del honorario inicial, suficiente para cubrir los costos estimados en exceso de ese precio y para proporcionar un margen razonable de beneficio sobre esas ventas, se diferirá y reconocerá a lo largo del periodo en que los bienes se tengan probablemente que vender al franquiciado. El saldo de una cuota inicial se reconocerá como ingreso de actividades ordinarias cuando se hayan ejecutado todos los servicios iniciales y se hayan sustancialmente realizado otras obligaciones que se requieren al franquiciador (tales como asistencia en la elección de emplazamiento, formación del personal, financiación y publicidad).

23A.27 Los servicios iniciales y otras obligaciones derivadas de un contrato de franquicia sobre un área pueden depender del número de establecimientos individuales que se hayan abierto en el área. En este caso, las cuotas atribuibles a los servicios iniciales se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias en proporción al número de establecimientos en los que se han terminado sustancialmente los servicios iniciales.

Ejemplo 23 Honorarios y comisiones por franquicia: Honorarios periódicos por franquicia

23A.28 Si el pago de la cuota inicial se reparte en plazos a lo largo de un periodo de tiempo, y existe una incertidumbre significativa sobre la total recuperabilidad, tal cuota se reconocerá como ingreso a medida que se van recibiendo los plazos.

23A.29 Los honorarios cargados por el uso continuo de los derechos del contrato de franquicia, o por otros servicios suministrados durante el periodo del acuerdo, se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias a medida que los servicios se van prestando o se usan los derechos.

Ejemplo 24 Honorarios y comisiones por franquicia: Operaciones en comisión

23A.30 Pueden tener lugar transacciones entre el franquiciador y el franquiciado que, en esencia, involucren que el franquiciador actúe como agente para el franquiciado. Por ejemplo, el franquiciador puede encargar suministros y disponer su entrega al franquiciado, sin beneficio. Estas transacciones no darán lugar a ingresos de actividades ordinarias.

Intereses, regalías y excedentes

Ejemplo 26 Cuotas por licencias y regalías

23A.32 El propietario de la licencia reconoce las cuotas y regalías pagadas por el uso de activos de una asociación cooperativa (tales como marcas, patentes, aplicaciones informáticas, patentes musicales, maquetas de registros audiovisuales y películas cinematográficas), de acuerdo con la sustancia del acuerdo respectivo. Por razones prácticas, puede hacérselo linealmente, a lo largo de la vida útil del acuerdo, por ejemplo cuando una asociación cooperativa a quien se ha dado una licencia tiene el derecho de usar cierta tecnología por un periodo especificado de tiempo.

23A.33 Una asignación de derechos por una comisión fija o una fianza no reembolsable, según un contrato no revocable que permita, al que ha obtenido la licencia, operar tales derechos libremente sin que el propietario de los derechos tenga obligaciones adicionales que ejecutar es en esencia una venta. Un ejemplo es el acuerdo de licencia para el uso de una aplicación informática, cuando el propietario de la misma no tiene obligaciones posteriores a la entrega. Otro ejemplo es la concesión de derechos de exhibición de una película cinematográfica, en mercados donde el propietario no tiene control sobre el distribuidor, y no espera recibir más ingresos de actividades ordinarias de la cuota de

taquilla. En estos casos, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen como tales en el momento de la venta.

- 23A.34 **En algunos casos, los cobros de cuotas de licencias o regalías están condicionados por la ocurrencia o no de un suceso futuro. En estos casos, el ingreso de actividades ordinarias se reconocerá solo cuando sea probable que se reciban los importes de las cuotas o los derechos, lo que normalmente ocurre cuando el suceso esperado ha tenido ya lugar.**

Sección 24

Alcance de esta sección

- 24.1 Esta Sección específica la contabilidad de todas las **subvenciones del gobierno**. Una subvención del gobierno es una ayuda del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una asociación cooperativa en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación.
- 24.2 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 asociación cooperativa.
- 24.3 En esta Sección no se tratan las ayudas gubernamentales que se conceden a la asociación cooperativa en forma de beneficios que se materializan al calcular la **ganancia fiscal** o pérdida fiscal, o bien, que se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones **fiscales**. Ejemplos de estos beneficios son las exenciones fiscales, los créditos fiscales por inversiones, las **depreciaciones** aceleradas y las tasas impositivas reducidas. En la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* se especifica el tratamiento contable del impuesto a las **ganancias**.

Reconocimiento y medición

- 24.4 Una asociación cooperativa reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:
- una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.
 - una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento; y
 - las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de **reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias** se reconocerán como **pasivo**.
- 24.5 Una asociación cooperativa medirá las subvenciones al **valor razonable** del **activo** recibido o por recibir.

Información a revelar

- 24.6 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información:
- la naturaleza y los importes de las subvenciones del gobierno reconocidas en los **estados financieros**;
 - las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones del gobierno que no se hayan reconocido en resultados; y
 - Una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la asociación cooperativa.

A efectos de la información a revelar requerida en el párrafo 24.6(c), ayuda gubernamental es la acción diseñada por el gobierno con el propósito de suministrar beneficios económicos específicos a una asociación cooperativa o un conjunto de **asociaciones cooperativas** que cumplen las condiciones bajo criterios especificados. Son ejemplos los servicios de asistencia técnica o comercial gratuitos, la prestación de garantías y los préstamos a tasas de interés bajas o sin interés.

Sección 25

Alcance de esta sección

- 25.1 Esta Sección específica la contabilidad de los **costos por préstamos**. Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que una asociación cooperativa incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Los costos por préstamos incluyen:
- los **gastos** por intereses calculados utilizando el **método del interés efectivo** como se describe en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*;
 - las cargas financieras con respecto a los **arrendamientos financieros** reconocidos de acuerdo con la Sección 20 *Arrendamientos*; y
 - Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren ajustes de los costos por intereses.

Reconocimiento

25.2 Una asociación cooperativa reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en **resultados** en el periodo en el que se incurre en ellos.

Información a revelar

25.3 El párrafo 5.5 (b) requiere que se revelen los costos financieros. El párrafo 11.48 (b) 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. Esta sección no requiere ninguna otra información adicional a revelar.

Sección 26**Alcance de esta sección**

26.1 Esta sección específica por que las aportaciones de las asociaciones cooperativas no se utilizaran para realizar pagos, dado su carácter asociativo y que son entidades sin ánimos de lucro, sus instrumentos de capital (aportaciones) no pueden ser utilizados en forma especulativa, y por precepto constitucional nadie puede ser obligado a pertenecer a una asociación. Un proveedor de bienes o servicios por lo general puede tener fines incompatibles con el cooperativismo, lo cual constituye otro motivo del porque no podría convertirse en asociado.

26.2 Una asociación cooperativa por su carácter asociativo tiene los siguientes fines:

- a) Procurar mediante el esfuerzo propio y la ayuda mutua el desarrollo y mejoramiento social, económico y cultural de sus asociados y de la comunidad, a través de la gestión democrática en la siembra de productos agrícolas ;
- b) Representar y defender los intereses de sus asociados;
- c) Prestar, facilitar y gestionar servicios de asistencia técnica a sus asociados; y,
- d) Fomentar el desarrollo y fortalecimiento del movimiento cooperativo a través de la integración económica y social de éste.

26.3 Una asociación cooperativa es sin ánimo de lucro según el párrafo 1.4, debido a que:

- (e) Un asociado no puede concentrar más del 10%, y hasta un 20% siempre que sea autorizado por la asamblea general de asociados.
- (f) Los asociados tienen derecho a un voto, independientemente al valor de sus aportes, cuando se realicen las asambleas generales de asociados.
- (g) Para la reserva legal debe ser mayor y están obligados a fortalecer mayormente el porcentaje que el de las entidades mercantiles.
- (h) Constituyen fondos destinados al fomento y fortalecimiento de la educación cooperativa y función social de sus miembros y comunidad.

26.4 Como principio cooperativo el solicitante que desee afiliarse debe disponer de absoluta libertad para adquirir los derechos y obligaciones de una asociación cooperativa. Por lo que una relación proveedor (asociado) cliente (asociación cooperativa) no puede constituir la razón de afiliación.

Sección 27**Objetivo y alcance**

27.1 Una **pérdida por deterioro de valor** tiene lugar cuando el **importe en libros** de un **activo** supera su **importe recuperable**. Esta sección se aplicará a la contabilización de los deterioros de valor de todos los activos distintos de los siguientes, para los que establecen requerimientos de deterioro de valor otras secciones de esta Norma:

- (a) **activos por impuestos diferidos** (véase la Sección 29 *Impuesto a los excedentes*);
- (b) activos procedentes de **beneficios a los empleados** (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*);
- (c) **activos financieros** que estén dentro del alcance de la Sección 11 o la Sección 12;
- (d) **propiedades de inversión** medidas al **valor razonable** (véase la Sección 16 *Propiedades de Inversión*);
- (e) **activos biológicos** relacionados con la **actividad agrícola**, medidos a su valor razonable menos los costos estimados de venta; y
- (f) activos que surgen de **contratos de construcción** (véase la Sección 23).

Deterioro del valor de los inventarios**Precio de venta menos costos de terminación y venta**

27.2 Una asociación cooperativa evaluará en cada **fecha sobre la que se informa** si ha habido un deterioro del valor de los **inventarios**. La asociación cooperativa realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares) con su precio de venta menos los

costos de terminación y venta. Si a una partida del inventario (o grupo de partidas similares) se le ha deteriorado su valor, la asociación cooperativa reducirá el importe en libros del inventario (o grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en **resultados**.

- 27.3 Si es **impracticable** determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de los inventarios, partida por partida, la asociación cooperativa podrá agrupar, a efectos de evaluar el deterioro del valor, las partidas de inventario relacionadas con la misma línea de producto que tengan similar propósito o uso final, y se produzcan y comercialicen en la misma zona geográfica.

Reversión del deterioro del valor

- 27.4 Una asociación cooperativa llevará a cabo 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, o cuando exista evidencia de un incremento en el precio de venta menos los costos de terminación y venta como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, la asociación cooperativa revertirá el importe del deterioro del valor de forma que el nuevo importe en libros sea el menor entre el costo y el precio de venta revisado menos los costos de terminación y venta.

Deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios

Principios generales

- 27.5 La asociación cooperativa reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor.
- 27.6 Una asociación cooperativa reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados.

Indicadores del deterioro del valor

- 27.7 Una asociación cooperativa evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio del deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, estimará el importe recuperable del activo. Si no existen indicios de deterioro del valor, no será necesario estimar el importe recuperable.
- 27.8 Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, una asociación cooperativa estimará el importe recuperable de la **unidad generadora de efectivo** a la que el activo pertenece. Este caso podría ser porque medir el importe recuperable requiere una previsión de los flujos de efectivo, y algunas veces los activos individuales no generan este tipo de flujos por sí mismos. Una asociación cooperativa generadora de efectivo de un activo es el grupo identificable de activos más pequeño que incluye al activo y genera entradas de efectivo que son en gran medida independientes de las entradas procedentes de otros activos o grupos de activos.
- 27.9 Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una asociación cooperativa considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

- (a) durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más de lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- (b) durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos sobre la asociación cooperativa, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.
- (c) durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, se han incrementado y esos incrementos van probablemente a afectar **significativamente** a la tasa de descuento utilizada para calcular el **valor en uso** de un activo y disminuyen su **valor razonable menos costos de venta**.
- (d) el importe en libros de los activos netos de la asociación cooperativa es superior al valor razonable estimado de la asociación cooperativa en conjunto.

Fuentes internas de información

- (e) se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
 - (f) durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la forma en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la asociación cooperativa.
- 27.10 se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico de un activo es, o va a ser, peor que el esperado.

- 27.11 Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que la asociación cooperativa debería revisar la **vida útil** restante, el método de **depreciación (amortización)** o el **valor residual** del activo, y ajustarlos de acuerdo con la sección de esta Norma aplicable a ese activo (por ejemplo, la Sección 17 y 18), incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo.

Medición del importe recuperable

- 27.12 Importe recuperable de un activo o de una asociación cooperativa generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de un activo individual, las referencias contenidas en los párrafos 27.12 a 27.20 con relación a un activo también deben entenderse como referencias a la unidad generadora de efectivo del activo.
- 27.13 No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.
- 27.14 Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición.

Valor razonable menos costos de venta

- 27.15 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

Valor en uso

- 27.16 Valor en uso es el **valor presente** de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo. El cálculo del valor presente involucra las siguientes fases:
- estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas de la utilización continuada del activo y de su disposición final; y
 - aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.
- 27.16 Los siguientes elementos deberán reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:
- una estimación de los flujos de efectivo futuros que la asociación cooperativa espera obtener del activo;
 - las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
 - el valor del dinero en el tiempo, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
 - el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y
 - otros factores, tales como la iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la asociación cooperativa espera que se deriven del activo.
- 27.17 Al medir el valor en uso, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:
- proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
 - proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, al activo; y
 - flujos netos de efectivo que, si los hubiera, se espera recibir (o pagar) por la disposición del activo, al final de su vida útil, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.
- 27.18 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:
- entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; ni
 - cobros o pagos** por el impuesto a los excedentes.
- 27.19 Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras estimadas que se espera que surjan de:
- una reestructuración futura a la que una asociación cooperativa no se ha comprometido todavía; o
 - mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.
- 27.20 La tasa (tasas) de descuento a utilizar en el cálculo del valor presente será la tasa (o tasas) antes de impuestos, que refleje las evaluaciones actuales del mercado:

- (a) del valor temporal del dinero; y
- (b) de los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

27.21 Una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo se reconocerá si, y solo si, el importe recuperable de la unidad es inferior al importe en libros de la misma. La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos de la unidad, en el siguiente orden:

- (a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier **plusvalía** distribuida a la unidad generadora de efectivo; y
- (b) a continuación, se distribuirá entre los demás activos de la unidad, de forma proporcional sobre la base del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad generadora de efectivo.

27.22 Sin embargo, una asociación cooperativa no reducirá el importe en libros de ningún activo de la unidad generadora de efectivo que esté por debajo del mayor de:

- (a) su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);
- (b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y
- (c) cero.

27.23 Cualquier importe en exceso de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a un activo se distribuirá entre los demás activos de la unidad de forma proporcional sobre la base del importe en libros de esos otros activos.

Requerimientos adicionales para el deterioro del valor de la plusvalía

27.24 La plusvalía, por sí sola, no puede venderse. Tampoco genera flujos de efectivo a una asociación cooperativa que sean independientes de los flujos de efectivo de otros activos. Como consecuencia, el valor razonable de la plusvalía no puede medirse directamente. Por lo tanto, el valor razonable de la plusvalía debe derivarse de la medición del valor razonable de las unidades generadoras de efectivo de las que la plusvalía es una parte.

Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una **combinación de asociaciones cooperativas** se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la asociación cooperativa adquirente, que se espere se beneficiarán de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de si se asignan o no otros activos o **pasivos** de la asociación cooperativa adquirida a esas unidades.

27.25 Si la plusvalía no se puede distribuir a unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo) sobre una base no arbitraria, entonces, a efectos de comprobar la plusvalía, la asociación cooperativa comprobará el deterioro del valor de la plusvalía determinando el importe recuperable de:

- (a) la asociación cooperativa adquirida en su totalidad, si la plusvalía está relacionada con una asociación cooperativa adquirida que no haya sido integrada (por integración se entiende el hecho de que la asociación haya sido reestructurado o disuelto en la asociación cooperativa que informa o en otras **subsidiarias**); o
- (b) todo el grupo de asociaciones cooperativas excluyendo cualquier asociación cooperativa que no hayan sido integradas, si la plusvalía está relacionada con una asociación cooperativa que ha sido integrada.

Para aplicar este párrafo, una asociación cooperativa necesitará separar la plusvalía en plusvalía relacionada con asociaciones cooperativas que han sido integradas y la plusvalía relacionada con la asociación cooperativa que no han sido integradas. Asimismo, la asociación cooperativa seguirá los requerimientos para las unidades generadoras de efectivo de esta sección cuando calcule el importe recuperable de la asociación cooperativa adquirida o grupo de asociación cooperativa es y distribuya las pérdidas por deterioro y las reversiones de los activos que pertenecen a la asociación cooperativa adquirida o grupo de asociación cooperativas.

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

27.28 Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores.

27.29 Para todos los activos distintos a la plusvalía, una asociación cooperativa evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio de que una pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores pueda haber desaparecido o disminuido. Si existe cualesquier indicio, la asociación cooperativa determinará si se debe revertir o no la anterior pérdida por deterioro del valor de forma total o parcial. El

procedimiento para realizar esa determinación dependerá de si la anterior pérdida por deterioro del valor del activo se basó en lo siguiente:

- (a) el importe recuperable de ese activo individual; o
- (b) el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para un activo individual con deterioro de valor

27.30 Cuando la anterior pérdida por deterioro del valor se basó en el importe recuperable del activo individual con deterioro de valor, se aplican los siguientes requerimientos:

- (a) la asociación cooperativa estimará el importe recuperable del activo en la fecha actual sobre la que se informa.
- (b) si el importe recuperable estimado del activo excede su importe en libros, la asociación cooperativa incrementará el importe en libros al importe recuperable, sujeto a las limitaciones descritas en el apartado (c). Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor. Una asociación cooperativa reconocerá la reversión de inmediato en el resultado del periodo. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación
- (c) la reversión de una pérdida por deterioro del valor no incrementará el importe en libros del activo por encima del importe en libros que habría sido determinado si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para el activo en años anteriores.
- (d) después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, la asociación cooperativa ajustará el cargo por depreciación del activo para los periodos futuros para distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su valor residual, sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Información a revelar

27.32 Una asociación cooperativa revelará, para cada **clase de activos** indicada en el párrafo 27.33, la siguiente información:

- (a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del **estado del resultado integral** (y del **estado de resultados**, si se presenta) en las que esas pérdidas por deterioro del valor estén incluidas; y
- (b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en que tales pérdidas por deterioro del valor revirtieron.

27.33 Una asociación cooperativa revelará la información requerida en el párrafo 27.32 para cada una de las siguientes clases de activos:

- (a) inventarios;
- (b) **propiedades, plantas y equipos** (incluidas las propiedades de inversión contabilizadas mediante el método del costo);
- (c) plusvalía;
- (d) **activos intangibles** diferentes de la plusvalía;
- (e) inversiones en **asociadas**; y
- (f) inversiones en **negocios conjuntos**.

Sección 28

Alcance

28.1 Los **beneficios a los empleados** comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la asociación cooperativa proporciona a los trabajadores, incluyendo administradores y gerentes, a cambio de sus servicios. Esta sección se aplicará a todos los beneficios a los empleados, excepto los relativos a **transacciones con pagos basados en aportaciones**. Los cuatro tipos de beneficios a los empleados a los que se hace referencia en esta sección son:

- (a) beneficios a corto plazo a los empleados, que son los beneficios a los empleados 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**, que son los beneficios a los que se pagan después de completar su periodo de empleo en la asociación cooperativa;
- (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; y
- (d) beneficios por terminación, que son los beneficios por pagar a los empleados como consecuencia de:

- (i) la decisión de una asociación cooperativa de rescindir el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o
- (ii) una decisión de un empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de esos beneficios.

Principio de reconocimiento general para todos los beneficios a los empleados

28.3 Una asociación cooperativa reconocerá el costo de todos los beneficios a los empleados a los que éstos tengan derecho como resultado de servicios prestados a la asociación cooperativa durante el **periodo sobre el que se informa**:

- (a) como un **pasivo**, después de deducir los importes que hayan sido pagados directamente a los empleados o como una contribución a un fondo de beneficios para los empleados. Si el importe pagado excede a las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la **fecha sobre la que se informa**, una asociación cooperativa reconocerá ese exceso como un activo en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.
- (b) como un **gasto**, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tales como **inventarios o propiedades, planta y equipo**.

Beneficios a los empleados a corto plazo

Ejemplos

28.4 Los beneficios a corto plazo a los empleados, generalmente, comprenden partidas tales como las siguientes:

- (a) sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social;
- (b) ausencias remuneradas a corto plazo, cuando se espere que tengan lugar dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados han prestado los servicios relacionados;
- (c) participaciones en ganancias e incentivos pagaderos dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y
- (d) beneficios no monetarios a los empleados actuales.

Medición de beneficios generalmente a corto plazo

28.5 Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una asociación cooperativa durante el periodo sobre el que se informa, la asociación cooperativa medirá el importe reconocido de acuerdo con el párrafo 28.3 por el importe no descontado de los beneficios a corto plazo a los empleados que se espera que haya que pagar por esos servicios.

Reconocimiento y medición – ausencias remuneradas a corto plazo

28.6 Una asociación cooperativa puede retribuir ausencias de los empleados por varias razones, entre las que se incluyen los permisos retribuidos por vacaciones anuales y las ausencias remuneradas por enfermedad. Algunas ausencias remuneradas a corto plazo se acumulan—pueden trasladarse y utilizarse en periodos futuros si el empleado no utiliza el derecho totalmente en el periodo corriente. Son ejemplos, los permisos retribuidos por vacaciones y las ausencias remuneradas por enfermedad. Una asociación cooperativa reconocerá el costo esperado de las **ausencias remuneradas que se acumulen**, a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan su derecho a ausencias remuneradas en el futuro. La asociación cooperativa medirá el costo esperado de las ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo por el importe adicional no descontado que la asociación cooperativa espera pagar como consecuencia de los derechos no usados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa. La asociación cooperativa presentará este importe como un pasivo corriente en la fecha de presentación.

28.7 Una asociación cooperativa reconocerá el costo de otras ausencias remuneradas (no acumulativas) cuando éstas se produzcan. La asociación cooperativa medirá el costo de las ausencias remuneradas no acumulativas por el importe no descontado de los sueldos y salarios pagados o por pagar correspondientes al periodo de la ausencia.

Reconocimiento – participación en ganancias y planes de incentivos

28.8 Una asociación cooperativa reconocerá el costo esperado de la participación en ganancias y pagos por incentivos solo cuando:

- (a) la asociación cooperativa tenga una obligación implícita o actual legal de realizar estos pagos como resultado de un suceso pasado (esto significa que la asociación cooperativa no tiene una alternativa más realista que la de efectuar los pagos); y
- (b) pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Beneficios post-empleo: distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos

- 28.9 Los beneficios post-empleo incluyen, por ejemplo:
- (a) beneficios por retiro, tales como las pensiones; y
 - (b) otros beneficios posteriores al empleo, tales como los seguros de vida o los beneficios de asistencia médica.
- 28.10 Los planes de beneficios post-empleo se clasifican en **planes de aportaciones definidas** y **planes de beneficios definidos**, según sus principales términos y condiciones:
- (a) los planes de aportaciones definidas son planes de beneficios post-empleo, en los cuales una asociación cooperativa paga aportaciones fijas a una asociación cooperativa separada y no tiene ninguna obligación legal ni implícita de pagar aportaciones adicionales o de hacer pagos de beneficios directos a los empleados.
 - (b) son planes de beneficios definidos todos los planes de beneficios post-empleo distintos de los planes de aportaciones definidas. En los planes de beneficios definidos, la obligación de la asociación cooperativa consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores, y el riesgo actuarial y el riesgo de inversión recaen, esencialmente, en la asociación cooperativa.

Beneficios asegurados

- 28.12 Una asociación cooperativa puede pagar primas de pólizas de seguros para financiar un plan de beneficios post-empleo. La asociación cooperativa tratará este plan como un plan de aportaciones definidas a menos que la asociación cooperativa tenga la obligación legal o implícita de:
- (a) pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o
 - (b) pagar importes adicionales si la aseguradora no paga todos los beneficios a los empleados futuros relacionados con servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.
- Una obligación implícita puede surgir indirectamente a través de un plan, de un mecanismo para hacer futuras aportaciones o de una relación entre una **parte relacionada** y la aseguradora. Si la asociación cooperativa conserva esta obligación, legal o implícita, tratará el plan como un plan beneficios definidos.

Beneficios post-empleo: planes de aportaciones definidas**Reconocimiento y medición**

- 28.13 Una asociación cooperativa reconocerá la aportación por pagar para un periodo:
- (a) como un pasivo, después de deducir cualquier importe ya pagado. Si los pagos por aportaciones exceden las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha sobre la que se informa, la asociación cooperativa reconocerá ese exceso como un activo; o
 - (b) como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Método de valoración actuarial

- 28.16 Una asociación cooperativa utilizará el **método de la unidad de crédito proyectada** para medir su obligación por beneficios definidos y el gasto relacionado si tiene posibilidad de hacerlo sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
- 28.17 Si una asociación cooperativa no puede usar el método de la unidad de crédito proyectada para medir la obligación y el costo por los planes por beneficios definidos, sin hacer un costo o esfuerzo desproporcionado, podrá realizar las siguientes simplificaciones para medir su obligación por beneficios definidos con respecto a los empleados actuales:
- (a) Suponer que los salarios actuales se mantendrán hasta que se espere que los empleados actuales comiencen a recibir los beneficios post-empleo.
 - (b) Suponer el cierre del plan para los empleados actuales así como para los nuevos.
 - (c) Suponer que todos los empleados actuales recibirán los beneficios post-empleo. Sin embargo, aún se necesitará considerar la mortalidad después de la prestación del servicio (es decir, la esperanza de vida). Una asociación cooperativa que aproveche las simplificaciones de **medición** anteriores debe, no obstante, incluir los **beneficios consolidados** y no consolidados en la medición de su obligación por beneficios definidos.
- 28.20 Esta Norma no requiere que una asociación cooperativa contrate a un actuario independiente para que realice la valoración actuarial integral necesaria para calcular la obligación por beneficios definidos. Tampoco requiere que se haga anualmente una valoración actuarial integral. En los periodos

comprendidos entre las distintas valoraciones actuariales integrales, si las suposiciones actuariales principales no varían significativamente, la obligación por beneficios definidos se puede medir ajustando la medición del periodo anterior según cambios de carácter demográfico de los empleados, tales como número de empleados y niveles salariales.

Reconocimiento—elección de la política contable

28.21 Se requiere que una asociación cooperativa reconozca todas las ganancias y pérdidas actuariales en el periodo en que se produzcan. Una asociación cooperativa:

- (a) reconocerá todas las ganancias y pérdidas actuariales en resultados; o
- (b) reconocerá todas las ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral.

Como una elección de la política contable. La asociación cooperativa aplicará la política contable elegida de forma uniforme a todos los planes de beneficios definidos y a todas las ganancias y pérdidas actuariales. Las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas en otro resultado integral se presentarán en el **estado del resultado integral**.

28.25 El cambio neto en el pasivo por beneficios definidos que se reconoce como el costo de un plan de beneficios definidos incluye:

- (a) el cambio en el pasivo por beneficios definidos que surge de los servicios prestados del empleado durante el periodo sobre el que se informa;
- (b) el interés de la obligación por beneficios definidos durante el periodo sobre el que se informa;
- (c) Los rendimientos de cualesquiera activos del plan y el cambio neto en el valor razonable de los derechos de reembolso reconocidos (véase el párrafo 28.28) durante el periodo sobre el que se informa.
- (d) las ganancias y pérdidas actuariales surgidas en el periodo sobre el que se informa;
- (e) el incremento o la disminución en el pasivo por beneficios definidos procedente de la introducción de un nuevo plan o del cambio de uno existente en el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 28.21); y
- (f) las disminuciones en el pasivo por beneficios definidos procedentes de efectuar una reducción o una liquidación de un plan existente en el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 28.21).

28.26 Los servicios prestados por los empleados darán lugar a una obligación bajo un plan de beneficios definidos incluso si los beneficios están condicionados a una relación laboral en el futuro (en otras palabras, todavía no están consolidados). Los años anteriores de servicio del empleado a la fecha de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión darán lugar a una obligación implícita porque, al final de cada periodo sucesivo sobre el que se informa, se reducirá la cantidad de servicio futuro a prestar por el empleado antes de pasar a tener derecho a los beneficios. Al medir su obligación por beneficios definidos, una asociación cooperativa considerará la probabilidad de que algunos empleados puedan no satisfacer los requerimientos de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión. De forma similar, aunque algunos beneficios post-empleo (tales como los gastos por asistencia médica post-empleo), se convierten en pagables solo si ocurre un evento determinado cuando un trabajador deja de estar empleado (tal como por una enfermedad), se crea una obligación a medida que el empleado presta el servicio que da derecho al beneficio si el suceso especificado tiene lugar. La probabilidad de que el suceso específico ocurra, afectará a la medición de la obligación, pero no es determinante si existe o no la obligación.

28.27 Si los beneficios definidos se reducen por los importes que se pagarán a los empleados según planes patrocinados por el gobierno, una asociación cooperativa medirá sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje los beneficios por pagar según los planes gubernamentales solo si:

- (a) esos planes se hubieran aprobado antes de la fecha sobre la que se informa; o
- (b) la historia pasada, u otro tipo de evidencia fiable, indican que esos beneficios gubernamentales van a ser modificados de una forma previsible, por ejemplo en consonancia con los futuros cambios en los niveles generales de precios o de salarios.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

28.28 Otros beneficios a largo plazo para los empleados incluyen generalmente, por ejemplo:

- (a) las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales;
- (b) los beneficios por largos periodos de servicio;
- (c) los beneficios por invalidez de larga duración;
- (d) la participación en ganancias e incentivos pagaderos a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y
- (e) Los beneficios diferidos que se recibirán a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que se han ganado.

- 28.30 Una asociación cooperativa reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo y los medirá por el total neto de los siguientes importes:
- (a) el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en la fecha de presentación; menos
 - (b) el valor razonable, en la fecha de presentación de los activos del plan que se emplearán para la cancelación directa de las obligaciones.

Una asociación cooperativa deberá reconocer el cambio neto en el pasivo durante el periodo, distinto de un cambio atribuible a beneficios pagados a empleados durante el periodo o a aportaciones del empleador, como el costo de sus otros beneficios a los empleados a largo plazo durante el periodo. Ese costo se reconocerá en su totalidad en el resultado como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que se reconozcan como parte del costo de un activo, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Beneficios por terminación

- 28.31 Una asociación cooperativa puede estar comprometida, por ley, por contrato u otro tipo de acuerdos con los empleados o sus dirigentes, o por una obligación implícita basada en las prácticas habituales de la misma, o por el deseo de actuar de forma equitativa, a realizar pagos (o suministrar otro tipo de beneficios) a los empleados cuando resuelve sus contratos laborales. Estos pagos son beneficios por terminación.

Reconocimiento

- 28.32 Puesto que los beneficios por terminación no proporcionan a una asociación cooperativa beneficios económicos futuros, una asociación cooperativa los reconocerá en resultados como gasto de forma inmediata.
- 28.33 Cuando una asociación cooperativa reconoce beneficios por terminación, habrá de tener en cuenta también los efectos de la reducción en los beneficios por retiro o en otro tipo de beneficios a los empleados.
- 28.34 Una asociación cooperativa reconocerá los beneficios por terminación como un pasivo y como un gasto, solo cuando se encuentre comprometida de forma demostrable a:
- (a) rescindir el vínculo que le une con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro; o
 - (b) proporcionar beneficios por terminación como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria.
- 28.35 Una asociación cooperativa solo está comprometida de forma demostrable con una terminación cuando tiene un plan formal detallado para efectuarla y no existe una posibilidad realista de retirar la oferta.

Medición

- 28.36 Una asociación cooperativa medirá los beneficios por terminación por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación en la fecha sobre la que se informa. En el caso de existir una oferta de la asociación cooperativa para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación correspondientes se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento.
- 28.37 Cuando los beneficios por terminación se deben pagar a partir de los 12 meses tras el final del periodo sobre el que se informa, se medirán a su valor presente descontado.

Información a revelar

Información a revelar sobre los beneficios a los empleados a corto plazo

- 28.38 Esta sección no requiere información a revelar específica sobre beneficios a los empleados a corto plazo.

Información a revelar sobre los planes de aportaciones definidas

- 28.39 Una asociación cooperativa revelará el importe reconocido en resultados como un gasto por los planes de aportaciones definidas. Si la asociación cooperativa trata a un plan multi-patronal de beneficios definidos como un plan de aportaciones definidas porque no dispone de información suficiente para utilizar la contabilidad de los planes de beneficios definidos (véase el párrafo 28.11), revelará el hecho de que es un plan de beneficios definidos y la razón por la que se contabiliza como un plan de aportaciones definidas, junto con cualquier información disponible sobre el superávit o el déficit del plan y las implicaciones, si las hubiere, para la asociación cooperativa.

Información a revelar sobre los planes de beneficios definidos

28.40 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información sobre los planes de beneficios definidos. Si una asociación cooperativa tiene más de un plan de beneficios definidos, estas informaciones pueden ser reveladas sobre el conjunto de los planes, sobre cada plan por separado o agrupadas de la manera que se considere más útil:

- (a) una descripción general del tipo de plan incluyendo la política de **financiación**.
- (b) la política contable de la asociación cooperativa para reconocer las ganancias y pérdidas actuariales (en resultados o como una partida de otro resultado integral) y el importe de las pérdidas y ganancias actuariales reconocidas durante el periodo;
- (c) si la asociación cooperativa utiliza cualquier simplificación del párrafo 28.19 para medir la obligación por beneficios definidos, revelará ese hecho y las razones por las que usar el método de la unidad de crédito proyectada para medir su obligación y el costo bajo un plan de beneficios definidos involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado;
- (d) la fecha de la valoración actuarial integral más reciente y, si no se hizo en la fecha sobre la que se informa, una descripción de los ajustes que se hicieron para medir la obligación por beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa;
- (e) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de la obligación por beneficios definidos que muestre por separado los beneficios pagados y todos los demás cambios;
- (f) Una conciliación de los saldos de apertura y cierre del valor razonable de los activos del plan y de los saldos de apertura y cierre de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo, que muestre por separado, si procede:
 - (i) aportaciones;
 - (ii) beneficios pagados; y
 - (iii) otros cambios en los activos del plan.
- (g) el costo total relativo a planes de beneficios definidos del periodo, revelando de forma separada los importes:
 - (i) reconocidos en resultados como un gasto; e
 - (ii) incluidos en el costo como un activo.
- (h) para cada una de las principales clases de activos del plan, las cuales incluirán, pero no se limitarán a, los instrumentos de patrimonio, los instrumentos de deuda, los inmuebles y todos otros activos, el porcentaje o importe que cada clase principal representa en el valor razonable de los activos totales del plan en la fecha sobre la que se informa;
- (i) Los importes incluidos en el valor razonable de los activos del plan para:
 - (i) cada clase de los **instrumentos financieros** propio de la asociación cooperativa; y
 - (ii) cualquier inmueble ocupado u otros activos utilizados por la asociación cooperativa.
- (j) el rendimiento real de los activos del plan; y
- (k) Los supuestos actuariales principales utilizados, incluyendo, cuando sea aplicable:
 - (i) las tasas de descuento;
 - (ii) las tasas de rendimiento esperadas de cualesquiera activos del plan para los periodos presentados en los **estados financieros**;
 - (iii) las tasas esperadas de incrementos salariales;
 - (iv) las tasas de tendencia de los costos de asistencia médica; y
 - (v) cualquier otra suposición actuarial **significativa** utilizada.

Las conciliaciones a que se refieren los apartados (e) y (f) no deben presentarse para los periodos anteriores. Una subsidiaria que reconozca y mida el gasto de beneficios a los empleados sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo (véase el párrafo 28.38) describirá, en sus estados financieros separados, su política para realizar la distribución, y revelará la información prevista en (a) a (k) para el plan como un conjunto.

Información a revelar sobre otros beneficios a largo plazo

28.42 Para cada categoría de otros beneficios a largo plazo que una asociación cooperativa proporcione a sus empleados, la asociación cooperativa revelará la naturaleza de los beneficios, el importe de su obligación y el nivel de financiación en la fecha en la que se informa.

Información a revelar sobre los beneficios por terminación

- 28.43 Para cada categoría de otros beneficios por terminación que una asociación cooperativa proporcione a sus empleados, la asociación cooperativa revelará la naturaleza de los beneficios, el importe de su obligación y el nivel de financiación en la fecha en la que se informa.
- 28.44 Cuando exista incertidumbre acerca del número de empleados que aceptarán una oferta de beneficios por terminación, existirá un **pasivo contingente**. La Sección 21 *Provisiones y Contingencias* requiere que la asociación cooperativa revele información sobre sus pasivos contingentes, a menos que la posibilidad de salida de efectivo en la liquidación sea remota.

Sección 29

Alcance de esta sección

- 29.1 Para los propósitos de esta Norma, el término **impuesto a los excedentes** incluye todos los impuestos, nacionales y extranjeros, que estén basados en los excedentes **fiscales**.
- 29.2 Esta sección trata la contabilidad del impuesto a los excedentes. Se requiere que una asociación cooperativa la aplique cuando la exención del Impuesto Sobre la Renta no esté vigente, por no haberse tramitado o por no haberse renovado oportunamente, reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los **estados financieros**. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el **impuesto corriente** y el **impuesto diferido**. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la asociación cooperativa recupera o liquida sus **activos y pasivos** por su **importe en libros** actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.
- 29.3 Esta sección no trata sobre los métodos de contabilización de las **subvenciones del gobierno**. Sin embargo, esta sección se ocupa de la contabilización de las **diferencias temporarias** que pueden derivarse de ellas.

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

- 29.4 Una asociación cooperativa 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 corriente y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la asociación cooperativa reconocerá el excedente como un activo por impuestos corriente.
- 29.5 Una asociación cooperativa reconocerá un activo por impuestos corriente por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.
- 29.6 Una asociación cooperativa medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté **prácticamente terminado**, en la **fecha de presentación**. Una asociación cooperativa considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

- 29.7 Es inherente al **reconocimiento** de un activo o un pasivo que la asociación cooperativa que informa espere recuperar o cancelar el importe en libros de ese activo o pasivo respectivamente. Cuando sea **probable** que la recuperación o liquidación de ese importe en libros vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si esta recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, esta sección exige que la asociación cooperativa reconozca un pasivo por **impuestos diferidos (activo por impuestos diferidos)**, con ciertas excepciones limitadas.
- 29.8 Una asociación cooperativa reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la asociación cooperativa en el **estado de situación financiera** y los importes atribuidos a los mismos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan “diferencias temporarias”), y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Bases fiscales y diferencias temporarias

- 29.9 La **base fiscal** de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la asociación cooperativa en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.
- 29.10 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente respecto de ese pasivo en periodos futuros. En el caso de **excedentes de actividades ordinarias** que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de excedentes de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.
- 29.11 Algunas partidas tienen base fiscal pero no se reconocen como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Por ejemplo, los costos de **investigación** y **desarrollo** reconocidos como un **gasto**, al determinar la **ganancia contable** en el periodo en que se incurren, pero cuya deducción no se permite para la determinación del excedente (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros de cero es una **diferencia temporaria deducible** que produce un activo por impuestos diferidos.
- 29.12 Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. En los **estados financieros consolidados**, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos incluidos en ellos con la base fiscal que resulte apropiada. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones en las que esta declaración se presenta.
- 29.13 Ejemplos de situaciones en las que surgen diferencias temporarias incluyen:
- los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una **combinación de negocios** se reconocen a sus **valores razonables**, pero no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales. El activo o pasivo por impuestos diferidos resultante afecta al importe de la **plusvalía** que reconoce la asociación cooperativa.
 - activos que se miden nuevamente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales.
 - la plusvalía surge en una combinación de negocios, por ejemplo, la base fiscal de la plusvalía será cero si las autoridades fiscales no permiten la **amortización** o los **deterioros** de valor de la plusvalía como un gasto deducible cuando se determina la ganancia fiscal y no permite que se trate el costo de la plusvalía como un gasto deducible en el momento de la disposición de la subsidiaria.
 - la base fiscal de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su importe en libros inicial.
 - el importe en libros de las inversiones en sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de la inversión o participación.
- Ninguna de estas diferencias temporarias dará lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias imponibles

- 29.14 Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por toda **diferencia temporaria imponible**, a menos que el pasivo por impuestos diferidos haya surgido por:
- el reconocimiento inicial de una plusvalía; o
 - el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - no es una combinación de negocios; y
 - en el momento en que fue realizada no afectó ni el excedente contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.
- Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en asociación cooperativa es subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos.
- 29.15 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los **excedentes** se registran contablemente en un periodo, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de **diferencias temporales**.

Diferencias temporarias deducibles

- 29.16 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la asociación cooperativa disponga de excedentes fiscales futuras

contra las que utilizar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

- (a) no es una combinación de negocios; y
- (b) en el momento en que fue realizada no afectó el excedente contable ni al excedente (pérdida) fiscal. Sin embargo, por las diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y por participaciones en negocios conjuntos, se reconocerá un activo por impuestos diferidos.

29.17 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:

- (a) los costos por beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar la ganancia contable, a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que se deducen al determinar la ganancia fiscal cuando la asociación cooperativa paga las aportaciones a un fondo, o cuando paga los beneficios por retiro. Una diferencia temporaria existe entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal; la base fiscal del pasivo es habitualmente cero. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos fluyan a la asociación cooperativa, en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones;
- (b) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales. En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

29.18 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar a deducciones en la determinación de los excedentes fiscales de periodos futuros. Será probable que se disponga de excedentes fiscales, contra las que utilizar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referida a la misma asociación cooperativa fiscal, cuya reversión se espere:

- (a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.

29.19 Cuando la cuantía de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma asociación cooperativa sujeta a impuesto sea insuficiente, solo se reconocerá un activo por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:

- (a) cuando sea probable que la asociación cooperativa vaya a tener suficientes excedentes fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma asociación cooperativa fiscal, en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con excedentes anteriores o posteriores). Al evaluar si la asociación cooperativa tendrá suficientes excedentes fiscales en periodos futuros, se han de ignorar las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en periodos futuros, puesto que el activo por impuestos diferidos, que surja por causa de esas diferencias temporarias deducibles, requerirá él mismo excedentes futuras para poder ser utilizados.
- (b) cuando la asociación cooperativa tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear excedentes fiscales en los periodos oportunos.

29.20 Cuando la asociación cooperativa tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las guías que se ofrecen en los párrafos 29.21 y 29.22.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

29.22 Al final del **periodo sobre el que se informa**, una asociación cooperativa evaluará nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos. En ese momento la asociación cooperativa procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que los futuras excedentes fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos.

Inversiones en sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos

29.23 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones en sucursales y asociadas, y de las participaciones en negocios conjuntos. Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

- (a) por la existencia de excedentes no distribuidas en las sucursales, asociadas o negocios conjuntos;

- (b) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada hasta su **importe recuperable**.

Las inversiones pueden contabilizarse de forma diferente en los **estados financieros separados** de la controladora, en comparación con los estados financieros consolidados, en cuyo caso la diferencia temporaria asociada con esa inversión también puede diferir. Por ejemplo, en los estados financieros separados de la controladora el importe en libros de una subsidiaria dependerá de la política contable elegida del párrafo 9.26.

29.25 Una asociación cooperativa debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- (a) la controladora, inversor o participante en un **negocio conjunto** sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y
 (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

29.26 Una asociación cooperativa reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, solo en la medida que sea probable que:

- (a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y
 (b) se disponga de excedentes fiscales contra las cuales puedan utilizarse esas diferencias temporarias.

Medición del impuesto diferido

29.27 Una asociación cooperativa medirá un pasivo (o activo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación fiscal que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Una asociación cooperativa considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

29.28 Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de excedentes imponible, una asociación cooperativa medirá los pasivos (activos) por impuestos diferidos utilizando las tasas promedio aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera que sean aplicables a los excedentes (o pérdida) fiscal de los periodos en los que se espere que el pasivo por impuestos diferidos se liquide (el activo por impuestos diferidos se realice).

29.29 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la asociación cooperativa espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por consiguiente, una asociación cooperativa medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera sea gravable como una **ganancia** de capital en un periodo futuro, el **gasto por impuesto** diferido se mide utilizando la tasa impositiva de las ganancias de capital y la base fiscal que sea congruente con la recuperación del importe en libros mediante la venta.

29.30 Si un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de un activo no depreciable medido utilizando el modelo de revaluación de la Sección 17, la medición del pasivo por impuestos diferidos o del activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del activo no depreciable mediante la venta. Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surge de **propiedades de inversión** que se miden a valor razonable existe una presunción refutable de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta. Por consiguiente, a menos de que la presunción sea refutada, la medición del pasivo por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Esta presunción es refutada si la propiedad de inversión es depreciable y se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en dicha propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante su venta. Si la presunción es refutada, se observarán los requerimientos del párrafo 29.29.

- 29.31 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. Una asociación cooperativa reducirá el importe en libros de un activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente excedente fiscal como para permitir que se utilice la totalidad o una parte del activo por impuestos diferidos reconocido. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, en la medida en que pase a ser probable que haya disponible suficiente excedente fiscal.

Medición de impuestos corrientes y diferidos

- 29.32 Una asociación cooperativa no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.
- 29.33 En algunas jurisdicciones, el impuesto a los excedentes es pagadero a una tasa mayor o menor, si una parte o la totalidad de los excedentes netos o de los excedentes acumulados se pagan como excedentes a los socios de la asociación cooperativa. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a los excedentes puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de los excedentes netos o de los excedentes acumulados se pagan como excedentes a los socios de la asociación cooperativa. En ambas circunstancias, una asociación cooperativa deberá medir los impuestos corrientes y diferidos a la tasa impositiva aplicable a las excedentes no distribuidas hasta que la asociación cooperativa reconozca un pasivo para pagar un excedente. Cuando la asociación cooperativa reconozca un pasivo para pagar un excedente, reconocerá el pasivo (activo) por impuestos corrientes o diferidos resultantes y el gasto (ingreso) relacionado.

Retenciones fiscales sobre excedentes

- 29.34 Una asociación cooperativa que pague excedentes a sus socios puede estar obligada a pagar una porción de dichos excedentes a las autoridades fiscales, en nombre de los socios. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al **patrimonio** como parte de los excedentes.

Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

- 29.35 Una asociación cooperativa reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del **resultado integral total** (es decir, operaciones continuadas, **operaciones discontinuadas** u **otro resultado integral**) o en patrimonio, en función de la transacción u otro suceso que diera lugar al gasto por impuestos.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

- 29.36 Cuando una asociación cooperativa presente activos corrientes o no corrientes y pasivos corrientes o no corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activo (o pasivo) corriente.

Compensación

- 29.37 Una asociación cooperativa compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, si y solo si tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y puede demostrar sin esfuerzo o costo desproporcionado que tenga planes de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Información a revelar

- 29.38 Una asociación cooperativa revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.
- 29.39 Una asociación cooperativa revelará separadamente, los principales componentes del gasto (excedente) por impuestos. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir:
- el gasto (excedente) por impuesto a las ganancias corriente;
 - cualesquiera ajustes de los impuestos corrientes del periodo presente o de los anteriores;
 - el importe del gasto (excedente) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
 - el importe del gasto (excedente) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;

- (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos;
- (f) los ajustes al gasto (ingreso) por impuestos diferidos que surjan de un cambio en el estatus fiscal de la asociación cooperativa o sus socios;
- (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 29.31; y
- (h) el importe del gasto (excedentes) por el impuesto relacionado con los cambios en las **políticas** y los **errores contables**, que se ha incluido en la determinación del **resultado** del periodo, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables* porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

29.40 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información de forma separada:

- (a) Los impuestos corrientes y diferidos agregados relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral.
- (b) El importe total de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio.
- (c) Una explicación de cualquier diferencia significativa entre el gasto (excedentes) por impuestos y la excedente contable multiplicada por la tasa impositiva aplicable. Por ejemplo, estas diferencias pueden surgir de transacciones tales como excedentes de actividades ordinarias que están exentas de impuestos o gastos que no son deducibles para la determinación de los excedentes fiscales (pérdida fiscal).
- (d) Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior.
- (e) Para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados:
 - (i) el importe de los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos al final del periodo sobre el que se informa; y
 - (ii) un análisis de los cambios en los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos durante el periodo.
- (f) el importe (y fecha de validez, si la tuvieran), de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera;
- (g) en las circunstancias descritas en el párrafo 29.33, una explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto a los excedentes por el pago de excedentes a sus socios.

29.41 Si una asociación cooperativa no compensa activos y pasivos por impuestos de acuerdo con el párrafo 29.37 porque no puede demostrar sin esfuerzo o costo desproporcionado que tiene previsto liquidarlos sobre una base neta o realizarlos de forma simultánea, la asociación cooperativa revelará los importes que no han sido compensados y las razones por las que la aplicación del requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado.

Sección 30

Alcance de esta sección

30.1 Una asociación cooperativa puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos formas diferentes. Puede tener transacciones en moneda extranjera o puede tener **sus donantes pueden estar en el extranjero**. Además, una asociación cooperativa 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 asociación cooperativa, y cómo convertir los estados financieros a la **moneda de presentación**. La contabilización de instrumentos financieros que deriven su valor razonable de variaciones en la tasa de cambio de una moneda extranjera específica y la contabilidad de cobertura de partidas en moneda.

Moneda funcional

30.2 Cada asociación cooperativa identificará su **moneda funcional**. La moneda funcional de una asociación cooperativa es la moneda del entorno económico principal en el que opera dicha asociación cooperativa.

30.3 El entorno económico principal en el que opera una asociación cooperativa es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo. Por lo tanto, los factores más importantes que una asociación cooperativa considerará al determinar su moneda funcional son los siguientes:

- (a) La moneda:
 - (i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los productos agrícolas derivados de los cultivos de activos biológicos permanentes; y
 - (ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.
- (b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de proporcionar bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden estos costos).

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en moneda funcional

Reconocimiento inicial

- 30.4 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 asociación cooperativa:
- (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**, o incurre o liquida **pasivos**, denominados en una moneda extranjera.
- 30.5 En el momento del reconocimiento inicial de una **transacción** en moneda extranjera, una asociación cooperativa la registrará aplicando al importe de la moneda funcional la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.
- 30.6 La fecha de una transacción es la fecha en la cual la transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con esta Norma. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo una tasa de cambio aproximada a la existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse una tasa media semanal o mensual para todas las transacciones en cada moneda extranjera que tengan lugar durante ese periodo. Sin embargo, si las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo.

Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa

- 30.7 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, la asociación cooperativa:
- (a) convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de cambio de cierre;
 - (b) convertirá las partidas no monetarias que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y
 - (c) convertirá las partidas no monetarias que se midan al **valor razonable** en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se determinó dicho valor razonable.
- 30.8 Una asociación cooperativa 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, excepto por lo descrito en el párrafo 30.13.
- 30.9 Cuando otra sección de esta Norma requiera que se reconozca una **ganancia** o pérdida procedente de una partida no monetaria en **otro resultado integral**, una asociación cooperativa reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en otro resultado integral. Por el contrario, cuando una ganancia o pérdida en una partida no monetaria se reconozca en resultados, una asociación cooperativa reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en los resultados del periodo.

Inversión neta en un donante en el extranjero

- 30.10 Una asociación cooperativa puede tener partidas monetarias por cobrar o pagar a un donante en el extranjero. Una partida cuya liquidación no está contemplada ni sea probable que ocurra en el futuro previsible es, en esencia, una parte de la inversión neta de la asociación cooperativa en ese negocio en el extranjero. Estas partidas monetarias pueden incluir préstamos o cuentas por cobrar a largo plazo. No se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales.
- 30.11 Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la asociación cooperativa que informa se reconocerán en los resultados de los **estados financieros separados** de esa asociación cooperativa, o en los estados financieros individuales del donante en el extranjero, según resulte apropiado.

Cambio de moneda funcional

- 30.12 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de una asociación cooperativa, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.
- 30.13 La moneda funcional de una asociación cooperativa reflejará las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes que son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez se determina la moneda funcional, solo puede cambiarse si se modifican esas transacciones, sucesos y condiciones subyacentes. Por ejemplo, un cambio en la moneda que influya de forma determinante en los precios de venta de los bienes y servicios, podría inducir un cambio en la moneda funcional de la asociación cooperativa.
- 30.14 El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, una asociación cooperativa 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.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Conversión a la moneda de presentación

- 30.15 Una asociación cooperativa puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la asociación cooperativa, ésta convertirá sus partidas de ingresos y gastos y de **situación financiera** a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un **grupo** está formado por asociaciones cooperativas individuales con monedas funcionales diferentes, las partidas de ingresos y gastos y la situación financiera de cada asociación cooperativa se expresarán en una moneda común, de forma que puedan presentarse estados financieros consolidados.
- 30.16 Una asociación cooperativa, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:
- los activos y pasivos de cada **estado de situación financiera**, se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha de ese estado de situación financiera;
 - los ingresos y gastos para cada **estado del resultado integral** se convertirán a las tasas de cambio en la fecha de la transacción; y
 - todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral y presentarán como un componente de patrimonio.
No se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo.
- 30.17 Por razones prácticas, una asociación cooperativa puede utilizar una tasa que aproxime las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, por ejemplo una tasa de cambio media del periodo, para convertir las partidas de ingreso y gasto. Sin embargo, si las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media del periodo.
- 30.18 Las diferencias de cambio proceden de:
- la conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre; y
 - la conversión del activo neto inicial a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior.

Conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación del inversor

- 30.19 Al incorporar los activos, pasivos, ingresos y gastos de un negocio en el extranjero a los de la asociación cooperativa que informa, la asociación cooperativa seguirá los procedimientos normales de consolidación, tal como la eliminación de los saldos de la asociación cooperativa. En los estados financieros consolidados, una asociación cooperativa que informa continuará reconociendo esta diferencia de cambio en los resultados o, si surge de las circunstancias descritas en el párrafo 30.13, la asociación cooperativa la reconocerá como otro resultado integral.
- 30.20 Cualquier **plusvalía** surgida por la adquisición de un negocio en el extranjero y cualesquiera ajustes del valor razonable a los **importes en libros** de los activos y pasivos que surgen en la adquisición de ese negocio en el extranjero, se tratarán como activos y pasivos del negocio en el extranjero. Así, éstos se expresarán en la moneda funcional del negocio en el extranjero, y que se convertirán a la tasa de cambio de cierre.

Información a revelar

- 30.21 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información:
- (a) El importe de las diferencias de cambio reconocidas en los resultados durante el periodo, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados; y
 - (b) El importe de las diferencias de cambio que surjan durante el periodo y que se clasifiquen en un componente separado del patrimonio al final del periodo.
- 30.22 Una asociación cooperativa revelará la moneda en la cual se presentan los estados financieros. Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, una asociación cooperativa señalará este hecho y revelará la moneda funcional y la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.
- 30.23 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de la asociación cooperativa que informa o de algún negocio en el extranjero significativo, la asociación cooperativa revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio en la moneda funcional.

Sección 31**Alcance de esta sección**

- 31.1 Esta Sección se aplicará a las asociaciones cooperativas si la moneda funcional de EL Salvador se ve afectada al considerarse la economía como hiperinflacionaria. Requiere que una asociación cooperativa prepare los estados financieros que hayan sido ajustados por los efectos de la hiperinflación.

Economía hiperinflacionaria

- 31.2 Esta Sección no establece una tasa absoluta a partir de la cual se considera a una economía como hiperinflacionaria. Una asociación cooperativa realizará ese juicio considerando toda la información disponible, incluyendo, pero no limitándose a, los siguientes indicadores de posible hiperinflación:
- (a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de **activos** no monetarios, o en una moneda extranjera relativamente estable.
 - (b) la población en general no toma en consideración los importes monetarios en términos de moneda local, sino en términos de una moneda extranjera relativamente estable
 - (c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso si el periodo es corto.
 - (d) las tasas de interés, salarios y precios se vinculan a un índice de precios.
 - (e) la tasa acumulada de inflación a lo largo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100 por ciento.

Unidad de medida en los estados financieros

- 31.3 Todos los importes de los estados financieros de una asociación cooperativa, cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, deberán expresarse en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. La información comparativa para el periodo anterior y cualquier otra información presentada referente a otros periodos anteriores, deberá también quedar establecida en términos de la unidad de medida corriente en la fecha sobre la que se informa.
- 31.4 La re expresión de los estados financieros, de acuerdo con lo establecido en esta sección, requiere el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general. En El Salvador el índice general de precios reconocido es el publicado por el Ministerio de Economía.

Procedimientos para reexpresar los estados financieros a costo histórico**Estado de situación financiera**

- 31.5 Los importes del estado de situación financiera, no expresados en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa, se reexpresarán aplicando un índice general de precios.
- 31.6 Las partidas monetarias no serán reexpresadas, puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente al cierre del periodo sobre el que se informa. Son partidas monetarias el dinero mantenido y las partidas a recibir o pagar en metálico.
- 31.7 Los activos y pasivos vinculados mediante acuerdos a cambios en los precios, tales como los bonos y préstamos indexados, se ajustarán en función del acuerdo y se presentarán con este importe ajustado en el estado de situación financiera reexpresado.
- 31.8 Todos los demás activos y pasivos son de carácter no monetario:

- (a) algunas partidas no monetarias se registrarán según sus importes corrientes al final del periodo sobre el que se informa, tales como el valor neto realizable o el **valor razonable**, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos serán reexpresados.
- (b) La mayoría de los activos no monetarios se registrarán al costo o al costo menos la **depreciación**; por ello se expresarán en importes corrientes en su fecha de adquisición. El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la depreciación, se determinarán aplicando a su costo histórico y a la depreciación acumulada la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta el final del periodo sobre el que se informa.
- (c) algunas partidas no monetarias se llevan según valores corrientes en fechas distintas a la de la adquisición o de la fecha de presentación, por ejemplo, las **propiedades, planta y equipo** que se han revaluado en una fecha previa. En tales casos, los **valores en libros** se reexpresarán desde la fecha de la revaluación.
- (d) el importe reexpresado de una partida no monetaria se reducirá cuando exceda de su **importe recuperable**.

31.9 Al comienzo del primer periodo de aplicación de esta Sección, los componentes del patrimonio de los propietarios, excepto las excedentes acumulados y cualquier superávit de revaluación, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde la fechas en que fueron aportados, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía. Por su parte, cualquier superávit de revaluación surgido con anterioridad se eliminará. Los excedentes acumulados reexpresadas se derivarán a partir del resto de importes del estado de situación financiera.

31.10 Al final del primer periodo y en los periodos posteriores, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio, aplicando un índice general de precios desde el principio del periodo, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los cambios habidos, durante el periodo, en el patrimonio se revelarán de acuerdo con la Sección 6 Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Excedentes Acumuladas.

Estado del resultado integral y estado de resultados

31.11 Todas las partidas del estado del resultado integral se expresarán en la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. Por ello, todos los importes necesitarán ser reexpresados aplicando la variación en el índice general de precios desde la fecha en que las partidas de ingresos y gastos fueron reconocidas inicialmente en los estados financieros. Si la inflación general es aproximadamente homogénea durante el periodo, y las partidas de ingresos y gastos también tienen aproximadamente similares a lo largo del periodo, puede ser apropiado emplear una tasa media de inflación.

Estado de flujos de efectivo

31.12 Una asociación cooperativa expresará todas las partidas del estado de flujos de efectivo en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa.

Excedentes o pérdidas en la posición monetaria neta

31.13 En un periodo de inflación, una asociación cooperativa que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo, y una asociación cooperativa con un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios, ganará poder adquisitivo, en la medida en que esos activos y pasivos no estén vinculados a un índice de precios. Una asociación cooperativa incluirá en **resultados** la excedente o pérdida en la posición monetaria neta. Una asociación cooperativa compensará el ajuste a esos activos y pasivos vinculados por un acuerdo a cambios en los precios realizados, con la excedente o pérdida en la posición monetaria neta.

Economías que dejan de ser hiperinflacionarias

31.14 Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y una asociación cooperativa deje de preparar y presentar los estados financieros elaborados de acuerdo con lo establecido en esta sección, los importes expresados en la moneda de presentación, al final del periodo anterior a aquel sobre el que se informa, se utilizarán como base para los importes en libros de los estados financieros posteriores.

Información a revelar

- 31.15 Una asociación cooperativa a la que sea aplicable esta sección revelará lo siguiente:
- (a) el hecho de que los estados financieros y otros datos del periodo anterior han sido reexpresados para reflejar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional;
 - (b) la identificación y el nivel del índice general de precios, en la fecha sobre la que se informa y las variaciones durante el periodo corriente y el anterior; y
 - (c) El importe del excedente o pérdida en las partidas monetarias.

Sección 32

Alcance de esta sección

32.1 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.

Definición de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

32.2 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 informa y la fecha de autorización de los **estados financieros** para su publicación. Existen dos tipos de hechos:

- (a) los que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste); y
- (b) los que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste).

32.3 Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa incluirán todos los hechos hasta la fecha en que los estados financieros queden autorizados para su publicación, incluso si esos hechos tienen lugar después del anuncio público de los **resultados** o de otra información financiera específica.

Reconocimiento y medición**Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste**

32.4 Una asociación cooperativa 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.

32.5 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste, y por tanto requieren que una asociación cooperativa ajuste los importes reconocidos en sus estados financieros, o que reconozca partidas no reconocidas con anterioridad:

- (a) La resolución de un litigio judicial, después del periodo sobre el que se informa, que confirma que la asociación cooperativa tenía una obligación presente al final del periodo sobre el que se informa. La resolución del litigio proporcionará evidencia adicional a ser considerada para determinar la provisión que debería reconocerse al final del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la Sección 21.
- (b) La recepción de información, después del periodo sobre el que se informa, que indique el deterioro del valor de un **activo** al final del periodo sobre el que se informa, o de que el importe de una pérdida por **deterioro de valor** anteriormente reconocido para ese activo necesitará ajustarse.
- (c) La determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del costo de activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes del final del periodo sobre el que se informa.
- (d) La determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si al final del periodo sobre el que se informa la asociación cooperativa tiene una **obligación implícita** o de carácter legal, de efectuar estos pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha.
- (e) El descubrimiento de fraudes o **errores** que muestren que los estados financieros eran incorrectos.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

32.6 Una asociación cooperativa no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa si estos hechos no implican ajuste.

32.7 Son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:

- (a) La reducción en el valor de mercado de las inversiones, ocurrida entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación.
- (b) Un importe que pase a ser exigible como resultado de una sentencia o una resolución favorable de un litigio judicial después de la **fecha sobre la que se informa**, pero antes de que los estados financieros se autoricen para su emisión.

Excedentes

32.8 Si una asociación cooperativa acuerda distribuir excedentes a los asociados tenedores de sus instrumentos de **patrimonio** después del final del periodo sobre el que se informa, no reconocerá esos excedentes como un **pasivo** al final del periodo sobre el que se informa. El importe del excedente se puede presentar como un componente segregado de ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Información a revelar**Fecha de autorización para la publicación**

32.9 Una asociación cooperativa revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación y quién ha concedido esa autorización. Si los **propietarios** de la asociación cooperativa u otros tienen poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la asociación cooperativa revelará ese hecho.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

32.10 Una asociación cooperativa revelará la siguiente información para cada categoría de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:

- (a) la naturaleza del hecho; y
- (b) una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento de que no se puede realizar esta estimación.

32.11 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste, si bien por lo general darían lugar a revelar información;

- (a) una **combinación de negocios** importante o la disposición de una **subsidiaria** importante;
- (b) el anuncio de un plan para discontinuar definitivamente una operación;
- (c) las compras de activos muy importantes, las disposiciones o planes para la disposición de activos, o la expatriación de activos importantes por parte del gobierno;
- (a) la destrucción por incendio de una plantación importante de activos biológicos permanentes;
- (b) el anuncio, o el comienzo de la ejecución, de una reestructuración importante;
- (c) las emisiones o recompras de la deuda o los instrumentos de patrimonio de una asociación cooperativa;
- (d) los cambios anormalmente grandes en los precios de los activos o en las tasas de cambio de la moneda extranjera;
- (e) cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales, aprobadas o anunciadas, que tengan un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos;
- (f) la asunción de compromisos o pasivos contingentes significativos, por ejemplo, al emitir garantías significativas; y
- (g) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

Sección 33**Alcance de esta sección**

33.1 Esta sección requiere que una asociación cooperativa incluya en sus **estados financieros** 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.

Definición de parte relacionada

33.2 Una **parte relacionada** es una persona o asociación cooperativa que está relacionada con la asociación cooperativa que prepara sus estados financieros (la asociación cooperativa que informa):

- (i) una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una asociación cooperativa que informa si esa persona es un miembro del personal clave de la gerencia de la asociación cooperativa que informa o de una **controladora** de la asociación cooperativa que informa;
- (a) una asociación cooperativa está relacionada con una asociación cooperativa que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
 - (i) la asociación cooperativa y la asociación cooperativa que informa son miembros del mismo **grupo**.
 - (ii) una asociación cooperativa es una **asociada** o un **negocio conjunto** de la otra asociación cooperativa.
 - (iii) ambas asociación cooperativa son negocios conjuntos de la misma tercera parte.
 - (iv) una asociación cooperativa es un negocio conjunto de una tercera asociación cooperativa, y la otra asociación cooperativa es una asociada de la tercera asociación cooperativa.
 - (v) la asociación cooperativa es un **plan de beneficios post-empleo** para los trabajadores de la asociación cooperativa que informa o de una asociación cooperativa que sea parte relacionada de ésta.

- (vi) la asociación cooperativa o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona los servicios del personal clave de la gerencia a la asociación cooperativa que informa o a la controladora de la asociación cooperativa que informa.
- 33.3 una persona identificada en (a) (ii) tiene influencia significativa sobre la asociación cooperativa o es un miembro del personal clave de la gerencia de la asociación cooperativa.
- 33.4 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, una asociación cooperativa evaluará la esencia de la relación, y no solamente su forma legal.
- 33.5 En el contexto de esta Norma, los siguientes casos no se consideran necesariamente partes relacionadas:
- (a) dos asociación cooperativa es 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 asociación cooperativa (aun cuando puedan afectar la libertad de acción de una asociación cooperativa o participar en su proceso de toma de decisiones):
 - (i) suministradores de financiación;
 - (ii) sindicatos;
 - (iii) asociación cooperativa es de servicios públicos; o
 - (iv) Departamentos y agencias gubernamentales.
 - (d) Un cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que la asociación cooperativa realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.

Información a revelar

Información a revelar sobre la relación controladora-subsidiaria

- 33.5 Deberán revelarse las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias con independencia de que haya habido **transacciones entre dichas partes relacionadas**. Una asociación cooperativa revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última del grupo. Si ni la controladora de la asociación cooperativa ni la parte controladora última del grupo elaboran estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la controladora próxima más importante que ejerce como tal.

Información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia

- 33.6 El personal clave de la gerencia comprende a las personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la asociación cooperativa, directa o indirectamente, incluyendo cualquier administrador u órgano de gobierno equivalente de esa asociación cooperativa. Remuneraciones son todos los beneficios a los empleados incluyendo los que tengan la forma de pagos basados en aportaciones. Los beneficios a los empleados incluyen todas las formas de contraprestaciones pagadas, por pagar o suministradas por la asociación cooperativa, o en nombre de la misma, a cambio de los servicios prestados a la asociación cooperativa. También incluyen contraprestaciones pagadas en nombre de una controladora de la asociación cooperativa, respecto a los bienes o servicios proporcionados a la asociación cooperativa.
- 33.7 Una asociación cooperativa revelará el total de las remuneraciones del personal clave de la gerencia.

Información a revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas

- 33.8 Una transacción entre partes relacionadas es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una asociación cooperativa que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio. Ejemplos habituales de transacciones entre partes relacionadas en las PYMES incluyen, sin ser una lista exhaustiva, las siguientes:
- (a) transacciones entre una asociación cooperativa y su(s) **asociados(s) o miembros del cuerpo directivo principal(es)**;
 - (b) transacciones entre una asociación cooperativa y otra cuando ambas están bajo el control común de una sola asociación cooperativa o persona; y
 - (c) transacciones en las que una asociación cooperativa o persona que controla la asociación cooperativa que informa lleva a cabo **gastos** directamente, que de otra forma se hubieran realizado por la asociación cooperativa que informa.

- 33.9 Si una asociación cooperativa realiza transacciones entre partes relacionadas, revelará la naturaleza de la relación con cada parte relacionada, así como la información sobre las transacciones, los saldos pendientes y los compromisos que sean necesarios para la comprensión de los efectos potenciales que la relación tiene en los estados financieros. Estos requerimientos de información a revelar son adicionales a los contenidos en el párrafo 33.7, para revelar las remuneraciones del personal clave de la gerencia. Como mínimo, tal información a revelar incluirá:
- (a) el importe de las transacciones;
 - (b) el importe de los saldos pendientes y:
 - (i) sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados y la naturaleza de la contraprestación a proporcionar en la liquidación; y
 - (ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida.
 - (c) provisiones por deudas incobrables relacionadas con el importe de los saldos pendientes; y
 - (d) el gasto reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas.
- Estas transacciones pueden incluir las compras, ventas o transferencias de bienes o servicios; **arrendamientos**; garantías; y liquidaciones que haga la asociación cooperativa en nombre de la parte relacionada, o viceversa.
- 33.10 Una asociación cooperativa revelará la información de forma separada para cada una de las siguientes categorías:
- (a) asociación cooperativa es un con control, control conjunto o influencia significativa sobre la asociación cooperativa;
 - (b) asociación cooperativa es sobre las que la asociación cooperativa ejerza control, control conjunto o influencia significativa;
 - (c) personal clave de la gerencia de la asociación cooperativa o de su controladora (en total); y
 - (d) otras partes relacionadas.
- 33.11 Una asociación cooperativa estará exenta de los requerimientos de información a revelar con relación a lo siguiente:
- (a) un **estado** que ejerza control, control conjunto o influencia significativa sobre la asociación cooperativa que informa; y
 - (b) otra asociación cooperativa que sea una parte relacionada, porque el mismo estado ejerce control, control conjunto o influencia significativa sobre la asociación cooperativa que informa y sobre la otra asociación cooperativa.
- Sin embargo, la asociación cooperativa debe revelar, en todo caso, las relaciones controlador-subsidiario.
- 33.12 Los siguientes son ejemplos de transacciones que deberán revelarse si son con una parte relacionada:
- (a) compras o ventas de bienes (terminados o no);
 - (b) compras o ventas de inmuebles y otros **activos**;
 - (c) prestación o recepción de servicios;
 - (d) arrendamientos;
 - (e) transferencias de **investigación y desarrollo**;
 - (f) transferencias en función de acuerdos sobre licencias;
 - (g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie);
 - (h) otorgamiento de garantías colaterales y avales;
 - (i) liquidación de **pasivos** en nombre de la asociación cooperativa, o por la asociación cooperativa en nombre de un tercero; y
 - (j) Participación de una controladora o de una subsidiaria en un **plan de beneficios definidos** que comparta riesgos entre las asociación cooperativa es del grupo.
- 33.13 Una asociación cooperativa no señalará que las transacciones entre partes relacionadas fueron realizadas en términos equivalentes a los que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, a menos que estas condiciones puedan ser justificadas o comprobadas.
- 33.14 Una asociación cooperativa puede revelar las partidas de naturaleza similar de forma agregada, excepto cuando la revelación de información separada sea necesaria para una comprensión de los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la asociación cooperativa.

Sección 34

Alcance de esta sección

34.1 Esta Sección proporciona una guía sobre la información financiera de las asociaciones cooperativas involucradas en tres tipos de actividades especializadas—actividades agrícolas, actividades de extracción y concesión de servicios.

Agricultura

34.2 Una asociación cooperativa que utilice esta Norma y que se dedique a **actividades agrícolas** determinará su política contable para cada clase de sus **activos biológicos**, tal como se indica a continuación:

- (a) la asociación cooperativa utilizará el modelo del **valor razonable**, para los activos biológicos permanentes cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado; y
- (b) la asociación cooperativa usará el modelo del costo para todos los demás activos biológicos.

34.3 Una asociación cooperativa reconocerá un activo biológico o un **producto agrícola** cuando, y solo cuando:

- (a) la asociación cooperativa controle el **activo** como resultado de sucesos pasados;
- (b) es **probable** que la asociación cooperativa obtenga los 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.

Medición—modelo del valor razonable

34.4 Una asociación cooperativa medirá un activo biológico en el momento del **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**.

34.5 Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una asociación cooperativa 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 u otra sección de esta Norma que sea de aplicación.

34.6 En la determinación del valor razonable, una asociación cooperativa considerará lo siguiente:

- (a) si existiera un **mercado activo** para un determinado activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Si una asociación tuviera acceso a mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.
- (b) si no existiera un mercado activo, una asociación cooperativa utilizará uno o más de la siguiente información para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
 - (i) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y el final del **periodo sobre el que se informa**;
 - (ii) los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes; y
 - (iii) las referencias del sector.
- (c) en algunos casos, las fuentes de información enumeradas en los apartados (a) o (b) pueden sugerir diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. Una asociación cooperativa considerará las razones de esas diferencias, para llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.
- (d) 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 asociación cooperativa considerará si el **valor presente** de los **flujos de efectivo** netos esperados procedentes del activo descontados a una tasa corriente de mercado da lugar a una medición fiable del valor razonable.

Información a revelar—modelo del valor razonable

34.7 Una asociación cooperativa 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 conciliación incluirá:
- (i) la **ganancia** o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta;
 - (ii) los incrementos procedentes de compras;
 - (iii) las disminuciones procedentes de la cosecha;
 - (iv) los incrementos que procedan de **combinaciones de negocios**;
 - (v) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los **estados financieros** a una **moneda de presentación** diferente, así como las que se derivan de la conversión de un **negocio en el extranjero** a la moneda de presentación de la asociación cooperativa que informa; y
 - (vi) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Medición—modelo del costo

- 34.8 La asociación cooperativa 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.
- 34.9 La asociación cooperativa medirá los productos agrícolas, cosechados o recolectados de sus activos biológicos, a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 u otras secciones de esta Norma.

Información a revelar—modelo del costo

- 34.10 Una asociación cooperativa revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:
- (a) una descripción de cada clase de activos biológicos;
 - (b) Una explicación de por qué el valor razonable no se puede medir con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado;
 - (c) el método de depreciación utilizado;
 - (d) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y
 - (e) El importe en libros brutos y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.

Exploración y evaluación de recursos minerales

- 34.11 Una asociación cooperativa que utilice esta Norma y se dedique a la exploración o evaluación de recursos minerales determinará una política contable que especifique qué desembolsos se reconocerán como activos de exploración y evaluación y aplicará dicha política congruentemente. Una asociación cooperativa estará exenta de aplicar sus **políticas contables** para el reconocimiento y medición de los activos de exploración y evaluación.
- 34.11A Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
- (a) adquisición de derechos de exploración;
 - (b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;
 - (c) perforaciones exploratorias;
 - (d) excavaciones de zanjas y trincheras;
 - (e) toma de muestras; y
 - (f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.
- Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación.
- 34.11B Los activos para exploración y evaluación se medirán en su reconocimiento inicial por su costo. Después del reconocimiento inicial, una asociación cooperativa aplicará la Sección 17 y la Sección 18 de acuerdo con la naturaleza de los activos. Cuando una asociación cooperativa tenga una obligación de dismantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21
- 34.11C Se evaluará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar a su **importe recuperable**.
- Una asociación cooperativa medirá, presentará y revelará las pérdidas por deterioro de valores resultantes de acuerdo con la Sección 27.

- 34.11D Al identificar si se ha deteriorado un activo para exploración o evaluación, y sólo para este tipo de activos, se aplicará el párrafo 34.11E en lugar de los párrafos 27.7 a 27.10. El párrafo 34.11E emplea el término “activos”, pero es aplicable por igual tanto a los activos para exploración y evaluación separados como a una **unidad generadora de efectivo**.
- 34.11E Uno o más de los siguientes hechos y circunstancias indican que la asociación cooperativa debería comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
- el término durante el que la asociación cooperativa tiene el derecho a explorar en un área específica ha expirado durante el período, o lo hará en un futuro cercano, y no se espera que sea renovado;
 - no se han presupuestado ni planeado desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales en esa área específica;
 - la exploración y evaluación de recursos minerales en un área específica no han conducido al descubrimiento de cantidades comercialmente viables de recursos minerales, y la asociación cooperativa ha decidido interrumpir dichas actividades en la misma; o
 - Existen datos suficientes para indicar que, aunque es probable que se produzca un desarrollo en un área determinada, resulta improbable que el importe en libros del activo para exploración y evaluación pueda ser recuperado por completo a través del desarrollo exitoso o a través de su venta.
- La asociación cooperativa realizará pruebas de deterioro de valor, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor, de acuerdo con la Sección 27.
- 34.11F Una asociación cooperativa establecerá una política contable para asignar los activos para exploración y evaluación a unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo, con la finalidad de comprobar si tales activos han sufrido un deterioro en su valor.

Acuerdos de concesión de servicios

- 34.12 Un **acuerdo de concesión de servicios** es un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público (la concedente) contrae con un operador privado para desarrollar (o actualizar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales. En esos acuerdos, la concedente controla o regula qué servicios debe prestar el operador utilizando los activos, a quién debe proporcionarlos y a qué precio, y también controla cualquier participación residual significativa en los activos al final del plazo del acuerdo.
- 34.13 Existen dos categorías principales de acuerdos de concesión de servicios:
- en una, el operador recibe un **activo financiero**—un derecho incondicional por contrato de recibir un importe de efectivo específico o determinable u otro activo financiero por parte del gobierno, a cambio de la construcción o actualización de un activo del sector público, y posteriormente de operar y mantener el activo durante un determinado periodo de tiempo.
 - en la otra, el operador recibe un **activo intangible**—un derecho de cobrar por el uso de un activo del sector público que construye o actualiza, y posteriormente opera y mantiene por un determinado periodo de tiempo. Un derecho de cobrar a los usuarios no es un derecho incondicional de recibir efectivo, porque los importes están condicionados al grado de uso que el público haga del servicio.

Contabilización – modelo del activo financiero

- 34.14 El operador reconocerá un activo financiero en la medida en que tenga un derecho contractual incondicional de recibir efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción de la concedente o de una asociación cooperativa bajo la supervisión de ella. El operador medirá el activo financiero a su valor razonable.
- Posteriormente, para contabilizar el activo financiero, seguirá lo dispuesto en la Sección 11 y 12.

Contabilización—modelo del activo intangible

- 34.15 El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) de cobrar a los usuarios del servicio público. El operador medirá inicialmente el activo intangible a su valor razonable. Posteriormente, para contabilizar el activo intangible, seguirá lo dispuesto en la Sección 18.

Excedentes de actividades ordinarias de operación

- 34.16 El operador de un acuerdo de concesión de servicios reconocerá, medirá y revelará los excedentes de actividades ordinarias por los servicios que preste de acuerdo con la Sección 23.

Sección 35

Alcance de esta sección

- 35.1 Esta Sección se aplicará a **una asociación cooperativa que adopte por primera vez la normativa**, 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, u en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local.
- 35.2 Una asociación cooperativa que haya aplicado la *normativa* en un **periodo sobre el que se informa** anterior, pero cuyos **estados financieros** anuales anteriores más recientes no contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *normativa*, deberá aplicar esta sección o la *normativa* de forma retroactiva de acuerdo con la Sección 10, como si la asociación cooperativa nunca hubiera dejado de aplicar la *normativa*. Cuando esta asociación cooperativa decide no aplicar esta sección, todavía se le requiere que aplique los requerimientos de información a revelar del párrafo 35.12A, además de los requerimientos de información a revelar de la Sección 10.

Adopción por primera vez

- 35.3 Una asociación cooperativa que adopte por primera vez la *normativa* aplicará esta sección en sus primeros estados financieros preparados conforme a esta Norma.
- 35.4 Los primeros estados financieros de una asociación cooperativa conforme a esta Norma son los primeros estados financieros anuales en los cuales la asociación cooperativa hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con la *normativa*. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta Norma son los primeros estados financieros de una asociación cooperativa si, por ejemplo, la misma:
- (a) no presentó estados financieros en los periodos anteriores;
 - (b) presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de esta Norma; o
 - (c) presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las **NIIF completas**.
- 35.5 Una asociación cooperativa puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Por ello, la **fecha de transición a la normativa** de una asociación cooperativa es el comienzo del primer periodo para el que la asociación cooperativa presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta Norma, en sus primeros estados financieros conforme a esta Norma.

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

- 35.6 Una asociación cooperativa deberá, en su fecha de transición a la *normativa* (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):
- (a) reconocer todos los **activos** y **pasivos** cuyo **reconocimiento** sea requerido por la *normativa*;
 - (b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta Norma no permite dicho reconocimiento;
 - (c) 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 Norma; y
 - (d) aplicar esta Norma al medir todos los activos y pasivos reconocidos.
- 35.8 Las **políticas contables** que una asociación cooperativa utilice en la adopción de esta Norma 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 Norma. Por tanto, una asociación cooperativa reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta Norma, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).
- 35.9 En la adopción por primera vez de esta Norma, una asociación cooperativa no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:
- (a) **baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros**. Los activos y pasivos financieros dados de baja según el marco de contabilidad aplicado por la asociación cooperativa con anterioridad a la fecha de transición no deben reconocerse tras la adopción de la *normativa*. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la *normativa* en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior de la asociación cooperativa, una asociación cooperativa tendrá la opción de elegir entre (a) darlos de baja

en el momento de la adopción de la *normativa*; o (b) seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden.

- (b) Contabilidad de coberturas. Una asociación cooperativa no cambiará su contabilidad de coberturas, realizada con anterioridad a la fecha de transición a la *normativa*, para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir en la fecha de transición. Con respecto a las relaciones de cobertura que todavía existan en la fecha de transición, la asociación cooperativa seguirá los requerimientos de contabilidad de coberturas de la Sección 12, incluidos los requerimientos de discontinuar la contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones de la Sección 12.
- (c) Estimaciones contables.
- (d) **Operaciones discontinuadas.**
- (e) Medición de **participaciones no controladoras**. Los requerimientos del párrafo 5.6 de distribuir los **resultados** y el **resultado integral total** entre las participaciones no controladoras y los **propietarios** de la **controladora** se aplicarán, de forma prospectiva, a partir de la fecha de transición a la *normativa* (o a partir de la primera fecha en que se aplique esta normativa para reexpresar las **combinaciones de negocios**).
- (f) préstamos del gobierno. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez esta normativa aplicará los requerimientos de la Sección 11, Sección 12 y Sección 24 de forma prospectiva a los préstamos del gobierno existentes en la fecha de transición a esta Norma. Por consiguiente, si una asociación cooperativa que adopta por primera vez esta normativa no reconoció y midió, según sus PCGA anteriores, un préstamo del gobierno sobre una base congruente con esta Norma, utilizará el **importe en libros** del préstamo de sus PCGA anteriores en la fecha de transición a esta Norma como el importe en libros del préstamo en esa fecha y no reconocerá el beneficio de cualquier préstamo del gobierno con una tasa de interés inferior a la de mercado como una **subvención del gobierno**.

35.10 Una asociación cooperativa podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros en conformidad con esta Norma:

- (a) combinaciones de negocios. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa puede optar por no aplicar la Sección 19 a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta Norma. Sin embargo, si la asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.
- (b) **transacciones con pagos basados en aportaciones**. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa no está obligada a aplicar la Sección 26 a los instrumentos de patrimonio concedidos con anterioridad a la fecha de transición a esta Norma, ni a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en aportaciones que se liquiden antes de la fecha de transición a esta Norma.
- (c) **valor razonable** como costo atribuido. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa puede optar por medir una partida de **propiedades, planta y equipo**, una **propiedad de inversión** o un **activo intangible** en la fecha de transición a esta Norma por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.
- (d) revaluación como costo atribuido. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta Norma o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.
- (da) medición del valor razonable derivada de algún **suceso** como costo atribuido. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez esta normativa puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para todos sus activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable a una fecha concreta, por causa de algún suceso, por ejemplo, una valoración de un negocio, o parte de un negocio, a efectos de una venta prevista. Si la fecha de medición:
 - (i) es la fecha de transición a esta Norma o una fecha anterior a ésta, la asociación cooperativa podrá usar tales mediciones del valor razonable derivadas de algún suceso, como el costo atribuido a la fecha de la medición.
 - (ii) es posterior a la fecha de transición a esta Norma, pero durante el periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a esta Norma, las mediciones al valor razonable derivadas del suceso pueden utilizarse como costo atribuido cuando el suceso tenga lugar. Una asociación cooperativa

reconocerá los ajustes resultantes, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio) en la fecha de medición. En la fecha de transición a esta Norma, la asociación cooperativa establecerá el costo atribuido o medirá los activos y pasivos de acuerdo con los otros requerimientos de esta sección.

- (e) diferencias de conversión acumuladas. La Sección 30 requiere que una asociación cooperativa clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa puede optar por considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los **negocios en el extranjero** en la fecha de transición a la *normativa* (es decir, aplicar el método de “nuevo comienzo”).
- (f) **estados financieros separados**. Cuando una asociación cooperativa prepara estados financieros separados, requiere que contabilice sus inversiones en **subsidiarias, asociadas** y asociación cooperativa es controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:
 - (i) al costo menos el **deterioro del valor**;
 - (ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; o
 - (iii) usando el método de la participación.
Si una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa mide esta inversión al costo, medirá esa inversión mediante uno de los siguientes importes en la fecha de la transición:
 - (i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9; o
 - (ii) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la *normativa* o el importe en libros de los PCGA anterior en esa fecha.
- (g) **instrumentos financieros compuestos**. Requiere que una asociación cooperativa separe un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y patrimonio en la fecha de la emisión. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa no necesitará separar estos dos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a esta Norma.
- (h) impuestos diferidos. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa puede aplicar la Sección 29 de forma prospectiva desde la fecha de transición a la *normativa*.
- (i) **acuerdos de concesión de servicios**. No se requiere que una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa aplique los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta Norma.
- (j) actividades de extracción. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores, puede optar medir los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la fecha de transición a la *normativa*, por el importe determinado según sus PCGA anteriores. La asociación cooperativa comprobará el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición a esta Norma, de acuerdo con la Sección 27.
- (k) acuerdos que contienen un **arrendamiento**. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la *normativa*, contiene un arrendamiento sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo entró en vigor.
- (l) pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo. El costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la asociación cooperativa, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de **inventarios**. Una asociación cooperativa que adopta por primera vez la normativa puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la *normativa*, en lugar de en la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación.
- (m) operaciones sujetas a regulación de tarifas. Si una asociación cooperativa que adopta por primera vez esta normativa mantiene partidas de propiedades, planta y equipo o activos intangibles que se utilizan, o se utilizaban con anterioridad, en operaciones sujetas a regulación de tarifas puede optar por utilizar el importe en libros de los PCGA anteriores de esas partidas en la fecha de transición a esta Norma como su costo atribuido. Si una asociación cooperativa aplica esta exención a una partida, no necesitará aplicarla a todas. La asociación cooperativa comprobará el deterioro de valor de esos activos en la fecha de transición a esta Norma de acuerdo con la Sección 27.

- (n) **hiperinflación grave.** Si una asociación cooperativa que adopta por primera vez esta normativa en algún caso tiene una **moneda funcional** que está sujeta a hiperinflación grave:
- (i) si su fecha de transición a esta Norma es la **fecha de normalización de la moneda funcional**, o posterior, la asociación cooperativa puede optar por medir todos los activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional al valor razonable en la fecha de transición a esta Norma y utilizar ese valor razonable como el costo atribuido de esos activos y pasivos en esa fecha; y
 - (ii) si la fecha de normalización de la moneda funcional queda dentro de los doce meses de un periodo comparativo, una asociación cooperativa puede utilizar un periodo comparativo menor que doce meses, cuando proporcione un conjunto completo de estados financieros para ese periodo más corto.

35.11 Cuando sea **impracticable** para una asociación cooperativa realizar uno o varios de los ajustes requeridos en la fecha de transición, la asociación cooperativa aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo, e identificará qué importes de los estados financieros no han sido reexpresados Si es impracticable para una asociación cooperativa proporcionar alguna de la información a revelar requerida por esta Norma, incluyendo la de periodos comparativos, debe revelarse la omisión.

Información a revelar

Explicación de la transición a la normativa

- 35.12 Una asociación cooperativa explicará cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta Norma a su **situación financiera**, al **rendimiento** financiero y a los **flujos de efectivo** presentados con anterioridad.
- 35.12A Una asociación cooperativa que haya aplicado la *normativa* en un periodo anterior revelará:
- (a) la razón por la que dejó de aplicar la *normativa*;
 - (b) la razón por la que reanuda la aplicación de la *normativa*; y
 - (c) si ha aplicado esta sección o ha aplicado la *normativa* retroactivamente de acuerdo con la Sección 10.

Conciliaciones

- 35.13 Para cumplir con el párrafo anterior, los primeros estados financieros preparados conforme a esta Norma de una asociación cooperativa incluirán:
- (a) una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable;
 - (b) Conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con esta Norma, para cada una de las siguientes fechas:
 - (i) la fecha de transición a esta Norma; y
 - (ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la asociación cooperativa determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.
 - (c) una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la asociación cooperativa, con su resultado determinado de acuerdo con esta Norma para ese mismo periodo.

Si una asociación cooperativa tuviese conocimiento de **errores** contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior, las conciliaciones requeridas por el párrafo 35.13 (b) y (c) distinguirán, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables.
- 35.14 Si una asociación cooperativa no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a esta Norma.

3.2 CASO PRÁCTICO

3.2.1 Aspectos generales del café

Tipos variedades del café

Se conocen actualmente más de un centenar de especies, pero solamente dos de ellas son cultivadas en gran escala y abastecen el mundo: *coffea arábica*, que producen un café aromático y de un gran sabor y *coffea robusta* (c. *Canephora Pierre*), cuyos granos contiene un alto contenido de cafeína y un sabor más áspero y menos delicado, se emplea para realizar mezclas.

Entre las principales variedades comerciales cultivadas en el salvador (*coffea arábica*), se encuentran: pacas, catisisc, pacamara, catui rojo, entre otros, que a continuación se resumen en un cuadro.

Variedad	Características	Producción (qq por manzana de tierra)	Desventajas
Variedad Pacas	<ul style="list-style-type: none"> Es de porte bajo, laterales aceptablemente largos y nudos más cortos que otras variedades. Su siembra es recomendada en altitudes de un rango de 500 a 1000 mts. Sobre el nivel del mar. Se considera por bajo y media altura. Se recomienda sembrara a distancias de 2.0 x 1.5 varas, 2.4 x 1.2 varas o 2.0 x 1.0 varas. Dependiendo de los parámetros anteriores se logran 3300, 3470 y 5000 plantas por manzana. 	Dependiendo del distanciamiento la producción varía desde 24 a un máximo de 55 qq oro por manzana.	<ul style="list-style-type: none"> Susceptibilidad a la roya del cafeto. Lento crecimiento de la planta. Maduración tardía.
Variedad tekisic	<ul style="list-style-type: none"> Es producto de un proceso genético. Es de porte alto, laterales con entrenudos largos, buen crecimiento de ramas y conformación de la planta más abierta. rango de altura recomendado es de 800 a 1500 mts. Sobre el nivel del mar Se considera de media y estricta altura. Distanciamiento recomendado son: de 2.4 x 1.8 varas (2300 plantas), 2.0 x 2.0 varas (2500 plantas) y 2.0 x 1.5 varas (3300) 	Dependiendo de los distanciamientos la producción varía de 16 a 60 qq oro por manzana.	<ul style="list-style-type: none"> Son menos tolerantes al tiempo, sol, sequía. Son más susceptible a la roya del cafeto que la variedad pacas.
Variedad catisic	<ul style="list-style-type: none"> La planta es considerada como de porte pequeña con bandolas y entre nudos parecidos a la variedad pacas Se recomienda que se siembre a alturas de 600 a 1000 mts. Sobre el nivel del mar, o a altitudes un poco mayo a los 1200 mts. Sobre el nivel del mar. Los distanciamientos son los mismos que los utilizados para el cultivo pacas. 	Los promedios de producción por área son variables y dependen del distanciamiento, fertilización sombramiento, etc. Sin embargo, las cosechas promedian entre 18 a 50 qq de café oro.	

Variedad pacamara	<ul style="list-style-type: none"> • Es un híbrido producto de un cruzamiento entre otras variedades. • se considera de porte alto, entrenudos de longitud intermedia, hojas característicamente arrugadas, color verde oscuro y de menor tamaño que la variedad pacas. • La siembra se recomienda a altitudes entre 900 a 1000 mts. Sobre el nivel del mar. 2.4 x 1.8, 2.0 o 2.4 x 1.2 varas. 	<p>Según investigaciones la producción está muy supeditada a distanciamiento de planta, altitud, sombramiento, fertilidad del suelo, etc.</p> <p>Los promedios varían desde 18 hasta 85 qq de café oro por manzana.</p>	
Variedad catuai rojo	<ul style="list-style-type: none"> • Es una planta de tamaño intermedio, un poco más alta que la variedad pacas. • se recomienda sembrarlo a altitudes de 600 a 1000 mts. Sobre el nivel del mar. 	<p>Tiene buenos promedios de producción en diversas zonas cafetaleras de el salvador que varían desde 23 a 60 qq de café oro por manzana cultivada.</p>	

Factores que influyen en el cultivo del café

Factores climáticos.

Son los factores naturales o ambientales que escapan del control del ser humano, entre los cuales tenemos:

Temperatura: la temperatura media anual óptima para el cafeto, varía según las especies, siendo de modo general de 20 a 25 grados centígrados con extremo de 15 a 30 grados.

El efecto de este factor está íntimamente relacionado con las producciones y desarrollo del cafeto, así con temperaturas superiores a los 30 grados originan un rápido crecimiento, fructificación temprano, agotamiento prematuro y marchites. Cuando las temperaturas son muy frías el cafeto se desarrolla lentamente, tomándose ante económico su cultivo; esto en nuestro país se produce en zonas arriba de los

1500 mts. Sobre el nivel del mar (para zonas frías), y debajo de los 500 mts. Sobre el nivel del mar (para zonas calientes).

El agua: el agua es el factor climático más importante y determinante ya que de él depende generalmente la producción y no solamente importan la cantidad de lluvia caída durante el año, sino que la buena distribución de la misma en ese periodo.

En nuestro medio, el café necesita entre 1,500 y 2,000 milímetros de lluvia anual y una buena distribución que permita una época lluviosa y una estación seca que corresponden en el salvador en el periodo de reposo vegetativo (noviembre – diciembre).

Luz solar: el café, para desarrollar sus funciones vitales, necesita una adecuada distribución de luz solar, la cual se obtiene con la siembra y manejo de una sombra adecuada, de acuerdo a la altura sobre el nivel del mar a que se encuentra ubicada la finca. Se puede decir que esta sombra debe

Permitir un 50% de penetración de luz, para que el proceso fotosintético se desarrolle normalmente.

Vientos: los vientos con velocidad excesiva perjudican al cafeto por la caída de ramas, hojas, frutos, pero también es afectado fisiológicamente, ya que, si los vientos son secos y calientes, provocan una marchites y resecaamiento de las hojas y brotes jóvenes, deteniéndose el crecimiento. Además, se caen los granos en distintas etapas de madurez, demandando en este caso, una protección por medio de cortinas rompe vientos, uno de los recursos más empleados en nuestro país para evitar el exceso de ventilación.

Factores edáficos (del suelo)

El suelo como medio de sostén de la planta y proveedor de nutrientes, ejerce una gran influencia en el desarrollo de la misma, principalmente cuando existen sequías prolongadas en presencia de suelos arenosos.

Las condiciones físicas más relevantes en los suelos cafetaleros son: textura, profundidad y pedregosidad.

✓ **Textura**

El café se adapta a una variedad de suelos que pueden ser desde franco-arcillosos hasta arcillosos, obteniendo mejor desarrollo en los suelos franco, con gran contenido de materia orgánica.

El suelo debe de tener características de permeabilidad, ya que el café no tolera encharcamiento y debe mantenerse humedad en el verano.

✓ **Topografía**

Lo ideal para el cultivo del café es la plana y semiplana, pero debido a las condiciones topográficas que prevalecen en nuestro país, se ha sembrado en terreno con pendientes pronunciadas, demandando para el mejor aprovechamiento del recurso del suelo.

✓ **Profundidad**

Independientemente de su textura, el suelo tiene que ser profundo para facilitar a la planta un buen encaje y desarrollo radical, el cual está íntimamente relacionado con el desarrollo de la plantación y su larga vida.

✓ **Pedregosidad**

La cantidad y tamaño de piedras en el suelo, es un factor limitante para el buen desarrollo de las plantas, aunque la textura sea apropiada, se encuentren muchos suelos con bastantes piedras, originando deformaciones radicales en algunos casos, ocasionan la deshidratación de las plantas al calentarse con los rayos del sol. Este efecto negativo se puede atenuar manteniéndose el cafetal con mayor cantidad de sombra principalmente si se trata de plantaciones en bajío.

Factores agronómicos

Estos factores se consideran que están al alcance de ser atenuados por el hombre, ya que dependen del conocimiento que se tenga sobre el cultivo, entre estos se pueden mencionar los siguientes:

- Variedad de café a sembrar
- Distancia de siembra
- Procedimiento para la siembra
- Mantenimiento
- Plagas que afectan el cultivo del café

Las plantaciones de café están expuestas a una diversidad de pequeños insectos, muchos de ellos no mayores que la cabeza de un alfiler, pero con una capacidad destructora muy grande, esto es así ya que en muchos casos no solo destruyen el grano del valioso producto, sino que pueden llegar hasta el punto de terminar con los árboles de cafeto, es decir que el daño que estos producen varían, dependiendo de la intensidad del ataque.

Para efectos de este trabajo clasificaremos las plagas de acuerdo al lugar de la planta que atacan, en esta lógica las plagas pueden clasificarse así:

- Plagas de la raíz
- Plagas de las hojas, y
- Plagas de la raíz.
- Plagas del tallo.
- Plagas del fruto.

Tipo de plagas y efecto que ocasiona en el cafeto.

Tipo de plaga	Efecto que ocasiona en el cultivo del café.	Tipos de insecticidas		
Orugas o gallina ciega (philophaga spp).	Estas plagas son voraces, provocan la destrucción y el descortezamiento de la raíz principal y de las secundarias, ya que se alimentan de ellas, lo que favorece la penetración de otras plagas como el hongo fusarium sp.	Gaicho		
Piojo blanco de la raíz principal y secundaria (dysmicocus bispinosus).	Se adhiere a la corteza para alimentarse de la savia, formando una capa corchosa y cerosa que cubre la raíz principal y las raíces secundarias, provocando la destrucción parcial del sistema radical.	Basudin	60 ec	
		confidor	70 wg	
		lorsban	48 ec	
		thiodan	35 ec.	

Piojo blanco de la cabellera de la raíz (geococcus coffeae).	Son insectos chupadores, se alimentan de las raicillas de los cafetos. El daño que ocasionan se manifiesta por el amarillamiento de las hojas, localizándose en áreas o mogotes dentro de la finca.	Bahai dan duo Basudin 60 ec Furadan Mocap 10 g
Gusano de alambre (melonatus sp., aolus y agriotes sp.).	Son larvas de insectos que miden hasta 3 cm, son delgadas, de color amarillento o parduzco, de cuerpo duro y brillante de donde viene el nombre común con el que se le conoce. Se cometen parte de las raíces de los cafetos, principalmente de los que se encuentran en los semilleros y viveros.	Gaicho Counter Terbukil
Gusanos cortadores	Cuando la infestación de esta plaga comienza pasa inadvertida, como consecuencia de ello ocasiona muchos problemas ya que produce grandes pérdidas. Esta plaga ataca el cafeto en la etapa de vivero.	Aplicar chlorpyritos 4 e

Plagas que atacan el fruto del cafeto

Tipo de plaga	Efecto que ocasiona en el cultivo del café.	Tipos de insecticidas utilizados para combatirla
Broca del fruto del cafeto	La hembra perfora el fruto, generalmente en el extremo al ombligo del fruto o a un lado, y abre una o varias galerías donde pone los huevecillos, prefiere los frutos desarrollados y con cierta consistencia.	Thiodan 35 ec Thionex 35 ec endosulfan 35 ec
Gorgojo del grano.	Las hembras ponen los huevecillos en la superficie del grano, buscando las ranuras del grano del café; esta larva perfora el grano y se alimenta del contenido interno, dejándolo completamente perforado y vacío.	Phostoxin detia gas ext-57ge

La calidad del café es determinada por diversos factores que se detallan a continuación.

Bajío	Cultivado en altitudes hasta los 800 msnm. Las características del grano oro son: tamaño pequeño, textura suave, peso liviano, color pálido, ranura bastante abierta y recta, y película adherida al grano. El resultado de la calidad de la taza es una bebida suave.
Media altura	Cultivado en altitudes entre 800 a 1,200 msnm. Las características del grano oro son: grande, buen peso, color ligero, ranura de medianamente cerrada a cerrada y forma recta a irregular. La calidad de la taza es de moderadas cualidades, aroma y acidez.
Estricta altura	Cultivado a más de 1,200 msnm. Las características del grano oro son: textura muy compactada, pesado, buen color, ranura cerrada y forma irregular. La calidad de la taza es de excelentes cualidades muy pronunciadas y aroma persistente.
Cafés especiales gourmet:	Estos cafés tienen las características de que se recolecta 100% maduro, es de la variedad bourbon, secado al sol, 100% zaranda 16, proveniente de altitudes arriba de 1,300 msnm, cero defectos, beneficiado con agua limpia y es almacenado en trojas de madera

3.2.2 Proceso contable

A continuación, se presenta el caso práctico basado en los estados financieros de la Cooperativa Agropecuaria Tranujos, S.A. de C.V. y con base a la guía técnica obtenida del Centro Nacional de Tecnología Agropecuaria y Forestal “Enrique Álvarez Córdova” (CENTA) por medio de la cual se realizaron los asientos contables de cada una de las fases por las que atraviesan los cultivos permanentes, específicamente del cultivo de café, que se presentaran para cada uno de los años el proceso de formación y explotación, de manera separada para que el lector le sea de más fácil comprensión.

3.2.3 Considerandos

Para los considerandos se tomará en base la hoja de costos proporcionada por el CENTA la cual se presenta a continuación:

Modalidad de siembra; en bolsa de polietileno 9" X 10". Destino de la siembra: para finca el jabalico Cantidad para una plantación de 5 manzanas Plántulas sembradas 13,750 MATERIALES E INSUMOS		
SEMILLA	8.5 LIBRAS	\$ 85.00
RIZOLEX	5 KGS.	\$ 200.29
TERBUFOS 10 G	139 LBS.	\$ 200.00
CARBENDAZIN	1 LTS.	\$ 33.00
FOLIDOL M 480	1.5 LTS.	\$ 128.57
ARENA MAS TRANSPORTE	11.5 M3.	\$ 356.25
BOLSAS DE 10" X 9"	150 MILLAR	\$ 412.50
POSTES DE BAMBU	550	\$ 62.80
ALAMBRE DE PÚAS	1.5 ROLLOS	\$ 42.00
ALAMBRE GALVANIZADO	18 LIBRAS	\$ 13.75
AGUA	137.50 BARRILES	\$ 412.50
18-46-0 o 16-20-0	305.5 LIBRAS	\$ 91.65

SULFATO DE AMOTINO	305.5 LIBRAS	\$	61.11
FLETE DE INSUMOS	3 VIAJES	\$	450.00
PALMA DE COCO	917 PALMAS	\$	229.00
TOTAL		\$	2778.42
MANO DE OBRA			
LIMPIEZA DE TERRENO Y HECHURA DE RAMADA	27.5 D/H	\$	148.23
CUBIERTA EN RAMADA	7.50 D/H	\$	148.23
PREPARACION DE SUSTRATO	16.5 D/H	\$	88.93
LLENADO Y COLOCACION DE BOLSA	45.5 D/H	\$	244.57
SIEMBRA DE LA CONCHA	27.5 D/H	\$	148.23
FERTILIZACIONES 4 POR DEFECTO	27.5 D/H	\$	148.23
APLICACIÓN DE INSECTISIDA NEMATISIDA POR DEFECTO	7 D/H	\$	37.73
3 CONTROLES DE MALEZAS MANUALES	21 D/H	\$	113.19
5 APLICACIONES PARA CONTROL DE PLAGAS Y ENFERMEDADES	21 D/H	\$	113.19
28 RIEGOS	39 D/H	\$	210.21
CAPORAL DE CULTIVO	16 D/H	\$	86.24
TOTAL		\$	1488.18
TOTAL, VIVERO			
MATERIALES E INSUMOS		\$	2,778.42
COSTO DE MANO DE OBRA		\$	1,488.18
COSTO TOTAL		\$	4,266.60
COSTO POR PLANTA		\$	0.311

3.2.4 Estados Financieros Año 1

Para el primer año se tomó en como base el activo biológico reflejado en el Balance al 31 de Diciembre de 2012 presentado por la asociación cooperativa, asumiendo que era su segundo año de explotación, dando el debido mantenimiento hasta llegar al mes de septiembre donde se paga a los jornales por las primeras recolecciones del fruto maduro; así mismo se consideró el inicio una nueva plantación desde la compra de semillas, el paso por la fase de almaciguero, vivero y siembra de pilones en el lugar en donde se dejaría permanentemente el nuevo árbol de café que donde se trataría como un activo biológico en fase de formación donde permanecería los siguientes años acumulando costos hasta su fase de explotación.

La ejecución del primer año se muestra a continuación en el siguiente orden:

- Activo biológico en desarrollo
- Activo biológico en explotación

Balance general 2013

**ASOCIACIÓN COOPERATIVA TRANUJOS DE R.L.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013
(Expresado Dólares \$ USA)**

ACTIVO		PASIVO	
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO CORRIENTE	
Efectivo y Equivalente de Efectivo	32543.00	Préstamos Bancarios de Corto Plazo	25209.00
Cuentas por cobrar	81754.00	Cuentas por pagar	120454.00
Inventarios	21726.00		<u>145663.00</u>
Inversiones	400775.00	PASIVO NO CORRIENTE	
Pagos Anticipados	7221.00	Préstamos Bancarios de Largo Plazo	114353.00
	<u>544019.00</u>	Deudas de Largo Plazo	214144.00
			<u>328497.00</u>
ACTIVO NO CORRIENTE		PATRIMONIO DE LOS SOCIOS	
Propiedad Planta y Equipo neto	546677.00	Aportes de capital	392622.00
Activos Biológicos	97731.00	Reservas	78524.40
Depreciación Acumulada	(454,500)	Donaciones	106763.00
	<u>639908.00</u>	Utilidades Acumuladas	131857.60
			<u>709767.00</u>
Total Activo	<u>1183927.00</u>	Total Pasivo y Patrimonio	<u>1183927.00</u>

Licda. Ana Julia Ramos Quezada
Representante Legal

Castellanos Barrios, Ltda. de C.V.
Auditores Externos
Inscripción Profesional No. 335
Lic. Carlos José Martínez Gómez
Inscripción Profesional No. 3274

Karla María Segovia Acevedo
Contador General

Activo biológico en desarrollo año 2014

- 1) El día 12 de enero de 2014 la asociación dispone iniciar una nueva plantación de café bourbon por lo que paga por limpia de terreno \$ 3,000.00 en concepto de jornales, el cual consiste en la limpieza del suelo.
- 2) Al mismo tiempo se compra 8.5 libras de semillas de café por la cantidad de \$ 85.00 y se adquiere 20 sacos de 2 quintales de fertilizante supra sensible debido al tipo de cultivo por la cantidad de \$1,230.80 la cual se compró al contado a fértica.

Cod.	Fecha:	12/01/2014	Partida No.	1	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en formación</u>						
12010301	Semillero				\$ 3,000.00		
	Café bourbon						
	Jornales						
	Limpia				\$ 3,000.00		
1107	<u>Inventario de Productos Agrícolas</u>						
	Semilla				\$ 85.00	\$ 1,315.80	
	Fertilizantes				\$ 1,230.80		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u>						
1101020102	Banco Citibank						\$ 4,315.80
	V/ Pago por limpia de terreno a jornaleros y compra de semillas y fertilizantes					\$ 4,315.80	\$ 4,315.80

- 3) El día 23/02/2014 La asociación decide hacer aplicación de semilla certificada al terreno previamente preparado, por lo que se toma del inventario la proporción que indica el ingeniero agrónomo así:

Semilla certificada \$ 85.00
 Fertilizantes \$ 800.00 → (13 sacos a \$ 61.54 cada uno equivalentes a 26 quintales)
 Jornales \$ 1,000.00
 Y por tratarse de una asesoría técnica se cancela en concepto de honorarios \$500.00

Cod.	Fecha:	23/02/2014	Partida No.	2	Parcial	Debe	Haber
		Concepto					
120103		<u>Activo Biológico en formación</u>				\$ 2,385.00	
12010301		Semillero Café bourbon					
1201030101		<u>Materiales, Insumos y suministros</u>			\$ 885.00		
		Semilla certificada			\$ 85.00		
		Fertilizantes			\$ 800.00		
1201030102		<u>Mano de Obra</u>			\$ 1,000.00		
		Jornales			\$ 1,000.00		
1201030103		<u>Costos Indirectos de Explotación Agric.</u>			\$ 500.00		
		Honorarios			\$ 500.00		
1107		<u>Inventario de Productos Agrícolas</u>					\$ 885.00
		Semilla certificada			\$ 85.00		
		Fertilizantes			\$ 800.00		
210403		<u>Retenciones por Pagar</u>					\$ 50.00
		Retenciones a eventuales			\$ 50.00		
1101		<u>Efectivo y Equivalentes de Efectiv</u>					\$ 1,450.00
1101020102		Banco Citibank			\$ 1,450.00		
		V/ Aplicación de semilla certificada y fertilizantes a cafetal y pago de honorarios a ingeniero agrónomo				\$ 2,385.00	\$ 2,385.00

4) Con fecha 15 de marzo de 2014 se trasladan las semillas al almaciguero

Cod.	Fecha:	15/03/2014	Partida No.	3	Parcial	Debe	Haber
		Concepto					
120103		<u>Activo Biológico en Formación</u>				\$ 5,385.00	
12010302		Almaciguero Café bourbon			\$ 5,385.00		
120103		<u>Activo Biológico en Formación</u>					\$ 5,385.00
12010301		Semillero Café bourbon			\$ 5,385.00		
		V/ Aplicación de traslado de etapa del cultivo del semillero al almaciguero				\$ 5,385.00	\$ 5,385.00

5) Con fecha 15 de marzo de 2014 se determina un deterioro del 15% de la plantación en proceso de formación según estudio del ingeniero agrónomo por lo que se procede a reconocerse la disminución en el Activo Biológico en Formación.

Cod.	Fecha:	15/03/2014	Partida No.	4	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1112	<u>Gastos pendientes por liquidar</u>					\$ 807.75	
	Deterioro				\$ 807.75		
120103	<u>Activo Biológico en Formación</u>						\$ 807.75
12010302	Almaciguero				\$ 807.75		
	Café bourbon				\$ 807.75		
	V/ Reconocimiento del 15% de deterioro de los costos acumulados en el centro de costos de semillero.					\$ 807.75	\$ 807.75

- 6) Con fecha 20 de marzo de 2014 se compran 13 millares de bolsas como preparación para el traslado de la etapa de almaciguero a la etapa de vivero por el monto de \$ 512.50

Cod.	Fecha:	20/03/2014	Partida No.	5	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1107	<u>Inventario de Productos Agrícolas</u>					\$ 512.50	
	Otros				\$ 512.50		
	Bolsas				\$ 512.50		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u>						\$ 512.50
1101020102	Banco Citibank				\$ 512.50		
	V/ Compra de bolsas para preparacion de pilones en centro de costos de vivero					\$ 512.50	\$ 512.50

- 7) El día 20 de mayo de 2014 se pagan a jornaleros por los servicios de traslado de las plántulas al vivero por un monto de \$244.57 para lo cual se utilizaron 13 millares de bolsas equivalente 512.50 , por lo tanto, se realiza el traslado del centro de costos almaciguero a vivero.

Cod.	Fecha:	20/05/2014	Partida No.	6	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en Formación</u>					\$ 5,334.32	
12010303	Vivero				\$ 4,577.25		
	Café bourbon				\$ 4,577.25		
1201030302	<u>Mano de Obra</u>					\$ 244.57	
	Jornales				\$ 244.57		
1201030303	<u>Materiales, Insumos y Suministros</u>					\$ 512.50	
	Bolsas				\$ 512.50		
1107	<u>Inventario de Productos Agrícolas</u>						\$ 512.50
	Otros				\$ 512.50		
	Bolsas				\$ 512.50		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u>						\$ 244.57
1101020102	Banco Citibank						
	<u>Activo Biológico en Formación</u>						\$ 4,577.25
	Almaciguero				\$ 4,577.25		
	Café bourbon						
	V/ Aplicación de traslado de etapa del cultivo					\$ 5,334.32	\$ 5,334.32

- 8) El día 24 de mayo 2014 se compra dos quintales de abono 18-60-0 para las plántulas a fértil por el monto de \$ 150.00 cada uno al crédito, (Un quintal se lleva al inventario de productos agrícolas y el otro se aplica directamente a las plantas en etapa de vivero)

Cod.	Fecha:	24/05/2014	Partida No.	7	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1107	<u>Inventario de Productos Agrícolas</u>					\$ 150.00	
	Otros				\$ 150.00		
	Abono			\$ 150.00			
120103	<u>Activo Biológico en Formación</u>					\$ 150.00	
12010303	Vivero				\$ 150.00		
	Café bourbon			\$ 150.00			
1201030301	<u>Materiales, Insumos y Suministros</u>				\$ 150.00		
	Abono			\$ 150.00			
	<u>Cuentas por pagar</u>						\$ 300.00
	Fértil				\$ 300.00		
	V/ Pago de compra de abono al crédito y aplicación de abono a plantas en vivero					\$ 300.00	\$ 300.00

- 9) El día 23 de junio de 2014 se cancela la cuenta por pagar por compra de abono al crédito a Fértil

Cod.	Fecha:	23/06/2014	Partida No.	8	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
2103	<u>Cuentas por pagar</u>					\$ 300.00	
	Fértil				\$ 300.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectiv</u>						\$ 300.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 300.00		
	V/ Pago de deuda por compra de un quintal de abono al crédito					\$ 300.00	\$ 300.00

- 10) Con fecha 27 de junio de 2014 las plántulas del café han alcanzado el nivel óptimo de crecimiento y están aptas para ser trasladadas al siguiente centro de costos de plantación en desarrollo, por lo que se paga a los jornaleros \$ 1,650.00 en concepto de mano de obra.

Cod.	Fecha:	27/06/2014	Partida No.	9	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en Formación</u>					\$ 6,734.32	
12010304	Plantaciones en desarrollo Café bourbon				\$ 5,484.32		
1201030401	<u>Materiales Insumos y suministros</u>				\$ 1,250.00		
120103	<u>Activo biológico en Formación</u>						\$ 5,484.32
12010303	Vivero Café bourbon				\$ 5,484.32		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u>						\$ 1,250.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 1,250.00		
	V/ Traslado de centro de costo de activo biológico en formación en la etapa de vivero a plantación en desarrollo.					\$ 6,734.32	\$ 6,734.32

11) El día 22 de julio 2014 se paga \$ 500.00 por servicios de limpieza de maleza del terreno de las plantaciones en desarrollo y \$ 300.00 por servicios de fumigación por lo que se toma medio quintal de fertilizantes equivalentes a \$75.00 del inventario.

Cod.	Fecha:	22/07/2014	Partida No.	10	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en Formación</u>					\$ 875.00	
12010304	Plantaciones en desarrollo Café bourbon				\$ 875.00		
1201030402	<u>Mano de Obra</u>				\$ 800.00		
1201030401	<u>Materiales Insumos y suministros</u>				\$ 75.00		
	Fertilizantes				\$ 75.00		
1107	<u>Inventario de productos Agrícolas</u>						\$ 75.00
	Fertilizantes				\$ 75.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 800.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 800.00		
	V/ Pago de mano de obra limpieza de maleza y aplicación de fertilizantes toma del inventario.					\$ 875.00	\$ 875.00

12) El día 30 de agosto se compran 2 litros de insecticidas por el monto de \$ 50.00

Cod.	Fecha:	30/08/2014	Partida No.	11	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1107	<u>Inventario de productos Agrícolas</u>					\$ 50.00	
	Insecticida				\$ 50.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 50.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 50.00		
	V/ Compra de insecticidas al contado					\$ 50.00	\$ 50.00

13) El día 18 de septiembre se aplica un litro de insecticida equivalente a 1000 cc en las plantaciones en desarrollo por lo que se paga \$ 750 a los jornaleros y se descarga del inventario.

Cod.	Fecha:	18/09/2014	Partida No.	12	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en Formación</u>						
12010304	Plantaciones en desarrollo				\$	775.00	
	Café bourbon						
1201030402	<u>Mano de Obra</u>				\$	750.00	
1201030401	<u>Materiales Insumos y suministros</u>				\$	25.00	
	Insecticidas				\$	25.00	
1107	<u>Inventario de productos Agrícolas</u>						
	Insecticida				\$	25.00	
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						
1101020102	Banco Citibank				\$	750.00	
	V/ Pago de mano de obra por aplicación de insecticida tomados del inventario para aplicar a plantación en desarrollo.					\$	775.00
						\$	775.00

14) El 13 de octubre de 2014 se paga \$500.00 jornales en concepto de mantenimiento y limpieza de la plantación en desarrollo “café bourbon”.

Cod.	Fecha:	13/10/2014	Partida No.	13	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en Formación</u>						
12010304	Plantaciones en desarrollo				\$	500.00	
	Café bourbon						
1201030402	<u>Mano de Obra</u>				\$	500.00	
	Limpieza y mantenimiento						
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						
1101020102	Banco Citibank				\$	500.00	
	V/ Pago de mano de obra por limpieza y mantenimiento a plantación en desarrollo					\$	500.00
						\$	500.00

- 15) El 28 de noviembre de 2014 se paga \$500.00 jornales en concepto de mantenimiento y limpieza de la plantación en desarrollo “café bourbon”.

Cod.	Fecha:	28/11/2014	Partida No.	14	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en Formación</u>					\$ 500.00	
12010304	Plantaciones en desarrollo Café bourbon				\$ 500.00		
1201030402	<u>Mano de Obra</u> Limpieza y mantenimiento				\$ 500.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 500.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 500.00		
	V/ Pago de mano de obra por mantenimiento y cuido a plantación en desarrollo.					\$ 500.00	\$ 500.00

Activo biológico en explotación año 2014

A continuación, se presentan las erogaciones ocurridas para el activo biológico en explotación relativas a la cosecha 2014 (se presenta de esta manera para facilitar al lector la comprensión cuando un cultivo se encuentra en su etapa de desarrollo y cuando se encuentra en explotación)

- 1) Durante el mes de enero debido a la roya que afectaba los bosques cafetaleros del país se adquiere disisiton a PROCAFE por un valor de\$ 567.50, pagando por la fumigación del mismo \$745.00, en el mismo mes se realizan gastos para elaboración de trampa para combatir la broca por \$300.00, para la cosecha pendiente de liquidar.

Cod.	Fecha:	26/01/2014	Partida No	1	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 1,045.00	
	Cosecha 2014/2015 Café Gourmet				\$ 1,045.00		
410301	<u>Mano de Obra</u> Limpieza y mantenimiento			\$ 1,045.00			
1107	<u>Inventario de productos agrícolas</u>					\$ 567.50	
	Insecticidas				\$ 567.50		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 1,612.50
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 1,612.50		
	V/ Pago de mano de obra por limpieza y mantenimiento a plantación en desarrollo y compra de insecticidas					\$ 1,612.50	\$ 1,612.50

Cod.	Fecha:	26/01/2014	Partida No.	2	Parcial	Debe	Haber
4103	Concepto <u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 567.50	
			Cosecha 2014/2015		\$ 567.50		
			Café Gourmet				
410302			<u>Materiales y suministros</u>	\$ 567.50			
			Insecticidas				
1107			<u>Inventario de productos agrícolas</u>				\$ 567.50
			Insecticidas		\$ 567.50		
			V/ Uso de insecticidas para tratamiento de broca en plantación en desarrollo.			\$ 567.50	\$ 567.50

2) El día 05 de febrero de 2014 se paga a jornaleros por limpieza de cafetales en que están en etapa de explotación de café gourmet por el monto de \$ 2,300.00.

Cod.	Fecha:	05/02/2014	Partida No.	3	Parcial	Debe	Haber
4103	Concepto <u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 2,300.00	
			Cosecha 2014/2015		\$ 2,300.00		
			Café Gourmet				
410301			<u>Mano de Obra</u>	\$ 2,300.00			
			Limpieza y mantenimiento				
1101			<u>Efectivo y Equivalentes</u>				\$ 2,300.00
1101020102			Banco Cuscatlán		\$ 2,300.00		
			V/ Pago de mano de obra por limpieza y mantenimiento a plantación en desarrollo.			\$ 2,300.00	\$ 2,300.00

3) Con fecha 12 de marzo del 2014 se paga \$1,617.00 por preparación de camino para inicio de recolección de cosecha de café 2015.

Cod.	Fecha:	12/03/2014	Partida No.	4	Parcial	Debe	Haber
4103	Concepto <u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 1,617.00	
			Cosecha 2014/2015		\$ 1,617.00		
			Café Gourmet				
410301			<u>Mano de Obra</u>	\$ 1,617.00			
			Preparación de caminos				
1101			<u>Efectivo y Equivalentes</u>				\$ 1,617.00
1101020102			Banco Cuscatlán		\$ 1,617.00		
			V/ Pago de mano de obra por preparación de camino para recolección de cosecha de café			\$ 1,617.00	\$ 1,617.00

- 6) El día 15 de mayo se recolecto el 15% de la cosecha de café gourmet 2014/2015, equivalente a 750 quintales de café uva fresa los cuales se entregaron directamente al beneficio San Catalino, el café recolectado en uva fresca considerando que el precio de mercado en ese momento es de \$ 145.30 por quintal oro es decir 150 quintales oro, por lo que se paga transporte para el traslado por el monto de \$ 150.

Cod.	Fecha:	15/05/2014	Partida No.	7	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1111	<u>Productos pendientes de liquidar</u>					\$ 21,795.00	
	Cosecha 2014/2015				\$ 21,795.00		
	Café Gourmet			\$ 21,795.00			
	Entrega de Café						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 150.00	
410303	Costos Indirectos de Explotacion Agrícola				\$ 150.00		
	Transporte						
	Cosecha 2014/2015			\$ 150.00			
210901	<u>Ingresos por Percibir</u>						\$ 21,795.00
	Cosecha café Gourmet				\$ 21,795.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 150.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 150.00		
	V/ Entrega a beneficio San Catalino					\$ 21,945.00	\$ 21,945.00

- 7) El 16 de junio del 2014, debido a las condiciones del clima es necesario realizar una poda preventiva contra la roya sobre el cafetal en explotación por lo que se paga jornales de \$ 950.00.

Cod.	Fecha:	16/06/2014	Partida No.	8	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotacion Agrícola</u>					\$ 950.00	
	Plantación en explotación						
	Café Gourmet						
410301	<u>Mano de obra</u>				\$ 950.00		
	Poda			\$ 950.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 950.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 950.00		
	V/ Pago a jornales por labores de poda					\$ 950.00	\$ 950.00

8) El 1 julio del 2014 se paga alimentación a jornaleros por \$ 600.00, la misma fecha se paga energía eléctrica de la finca por \$896.00, además se cancela por totalización de agua \$ 550.00

Cod.	Fecha:	01/07/2014	Partida No.	9	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotacion Agricola</u>					\$ 2,046.00	
410303	Costos Indirectos de Explotación Agrícola				\$ 2,046.00		
	Alimentación jornales			\$ 600.00			
	Energía eléctrica			\$ 896.00			
	Servicios de agua			\$ 550.00			
1105	<u>IVA Crédito fiscal</u>					\$ 116.48	
	IVA por compras				\$ 116.48		
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						
1101020102	Banco Cuscatlán						\$ 2,162.48
	V/ Pago de alimentación de jornales, cancelación de energía eléctrica y servicios de					\$2,162.48	\$2,162.48

9) El 25 de septiembre del 2014 se empieza la corta del café por lo que paga jornaleros por \$ 1,600.00, en concepto de corta de café Gourmet.

Cod.	Fecha:	25/09/2014	Partida No.	10	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 1,600.00	
410301	Mano de obra				\$ 1,600.00		
	Jornales			\$ 1,600.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 1,600.00
1101020102	Banco Cuscatlán			\$ 1,600.00			
	V/ Pago de jornales, por corta de café pacas					\$ 1,600.00	\$ 1,600.00

10) La asociación agropecuaria decide entregar el 31% de la cosecha de café al beneficio de café San Catalino, en uva fresca considerando que el precio de mercado en ese momento aún es de \$ 145.30 por quintal.

El 25 de septiembre del 2014 se realiza el traslado del café al beneficio con un total de 310 quintales, por lo que se cancela transporte por \$ 400.00, hacia el beneficio.

Cod.	Fecha:	25/09/2014	Partida No.	11	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1111	<u>Productos pendientes de liquidar</u>					\$ 45,043.00	
	Café Gourmet						
	Entrega de Café				\$ 45,043.00		
4103	<u>Costos de Explotacion Agricola</u>					\$ 400.00	
	Transporte				\$ 400.00		
	Cosecha 2014/2015			\$ 400.00			
210901	<u>Ingresos por Percibir</u>						\$ 45,043.00
	Cosecha café Gourmet				\$ 45,043.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 400.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 400.00		
	V/ Entrega a beneficio San Catalino					\$ 45,443.00	\$ 45,443.00

11) El 28 septiembre del 2014 se paga jornaleros por \$ 2,600.00, en concepto de corta de café gourmet

Cod.	Fecha:	28/09/2014	Partida No.	12	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 2,600.00	
	Plantación en explotación				\$ 2,600.00		
	Café Gourmet						
410301	<u>Mano de obra</u>			\$ 2,600.00			
	Jornales						
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 2,600.00
1101020102	Banco Cuscatlán						
	V/ Pago de jornales, por corta de café pacas					\$ 2,600.00	\$ 2,600.00

La asociación agropecuaria decide entregar al beneficio de café San Catalino, el café recolectado en uva fresca considerando que el precio de mercado en ese momento es de \$ 145.30 por quintal.

12) El 29 de octubre del 2014 se realiza el traslado del café al beneficio con un total de 380 quintales, por lo que se cancela transporte por \$ 550.00, hacia el beneficio.

Cod.	Fecha:	29/10/2014	Partida No.	13	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
1111			<u>Productos pendientes de liquidar</u>			\$ 52,214.00	
			Café Gourmet				
			Entrega de Café		\$ 52,214.00		
4103			<u>Costos de Explotacion Agricola</u>			\$ 550.00	
410303			Costos Indirectos de Explotación Agrícola		\$ 550.00		
			Transporte				
			Cosecha 2014/2015		\$ 550.00		
210901			<u>Ingresos por Percibir</u>				\$ 52,214.00
			Cosecha café Gourmet		\$ 52,214.00		
1101			<u>Efectivo y Equivalente</u>				\$ 550.00
1101020102			Banco Cuscatlán		\$ 550.00		
			V/ Entrega a beneficio San Catalino			\$ 52,764.00	\$ 52,764.00

- 13) El día 30 de noviembre nos informa que el beneficio San Catalino, nos liquidará la primera entrega, nos informa que no existe ningún contrato de pre-compra por lo tanto la transacción se factura a los precios corrientes del día, los cuales se han mantenido con un valor de \$ 145.30, por lo que se realiza la reversión de la partida de entrega.

Cod.	Fecha:	30/11/2014	Partida No.	14	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
210901			<u>Ingresos por Percibir</u>			\$ 21,795.00	
			Café Gourmet				
			Entrega de Café		\$ 21,795.00		
1111			<u>Productos Pendientes de Liquidar</u>				\$ 21,795.00
			Cosecha café Gourmet		\$ 21,795.00		
			Cosecha 2014/2015		\$ 21,795.00		
			V/ Reversión de provisión por entrega de café			\$ 21,795.00	\$ 21,795.00

Cod.	Fecha:	30/11/2014	Partida No.	15	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
1101			<u>Efectivo y Equivalente</u>			\$ 24,628.35	
1101020102			Banco Cuscatlán				
5101			<u>Ingresos por ventas de productos agrícolas</u>				\$ 21,795.00
			Venta de café				
			Café Gourmet		\$ 21,795.00		
			Cosecha 2014/2015				
2105			<u>Debito fiscal IVA</u>				\$ 2,833.35
			IVA por ventas		\$ 2,833.35		
			V/ Liquidación de primera entrega de café a beneficio san catalino			\$ 24,628.35	\$ 24,628.35

El valor del activo biológico en explotación café gourmet posee un valor de \$ 12,524.75, se considera este valor para afecto del cálculo de agotamiento considerando según políticas contables 15 años de vida útil, a continuación, se detalla cuadro de agotamiento:

\$ 12,524.75 / 15 años= \$ 834.983 anual

Tabla de Agotamiento de Café gourmet

AÑO	CUOTA	SALDO
		\$97,731.00
1	\$6,515.40	\$91,215.60
2	\$6,515.40	\$84,700.20
3	\$6,515.40	\$78,184.80
4	\$6,515.40	\$71,669.40
5	\$6,515.40	\$65,154.00
6	\$6,515.40	\$58,638.60
7	\$6,515.40	\$52,123.20
8	\$6,515.40	\$45,607.80
9	\$6,515.40	\$39,092.40
10	\$6,515.40	\$32,577.00
11	\$6,515.40	\$26,061.60
12	\$6,515.40	\$19,546.20
13	\$6,515.40	\$13,030.80
14	\$6,515.40	\$6,515.40
15	\$6,515.40	\$0.00

14) El 28 de diciembre del 2014 se registra el reconocimiento de la primera cuota del agotamiento para el café gourmet que se encuentra en la etapa de explotación.

Cod.	Fecha:	28/12/2014	Partida No.	16	Parcial	Debe	Haber
1110	Concepto						
	<u>Costos Pendientes de liquidar</u>					\$ 6,515.40	
	Cosecha 2014/2015						
	Café Gourmet				\$ 6,515.40		
	Agotamiento de cafetal Gourmet			\$ 6,515.40			
120403	<u>Agotamiento acumulado de activos Biológicos</u>						\$ 6,515.40
	Café Gourmet						
	Cosecha 2014/2015						
	V/ Registro de primera cuota de agotamiento de café Gourmet					\$ 6,515.40	\$ 6,515.40

- 15) Con fecha 29 de diciembre de 2014 se procede a reconocer los costos incurridos en el ejercicio 2014 para afrontar ingresos obtenidos por la venta de la cosecha que se trasladó al beneficio San Catalino y a la elaboración del reconocimiento posterior.

Cod.	Fecha:	29/12/2014	Partida No.	17	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4101	<u>Costo de venta por productos agricola</u>					\$ 12,822.52	
	Costos de Venta de café				\$ 12,822.52		
	Café Gourmet						
4103	<u>Costos de Explotacion Agricola</u>						\$ 12,822.52
	Café Gourmet				\$ 12,822.52		
	Cosecha 2014/2015						
	V/ Reconocimiento de Costo de ventas por productos agricolas por ingresos de cosecha 2013/2014					\$ 12,822.52	\$ 12,822.52

Cod.	Fecha:	29/12/2014	Partida No.	18	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1110	<u>Costos pendientes de Liquidar</u>					\$ 7,196.00	
	Café Gourmet				\$ 7,196.00		
	Cosecha 2014/2015						
4103	<u>Costos de Explotacion Agricola</u>						\$ 7,196.00
	Café Gourmet				\$ 7,196.00		
	Cosecha 2014/2015						
	V/ aplicación de traslado de costos para el siguiente ejercicio como reconocimiento de					\$ 7,196.00	\$ 7,196.00

ASOCIACIÓN COOPERATIVA TRANUJOS DE R.L.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014
(Expresado Dólares \$ USA)

ACTIVO		PASIVO	
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO CORRIENTE	
Efectivo y Equivalente de Efectivo	29,966.50	Préstamos Bancarios de Corto Plazo	25,209.00
Cuentas por cobrar	81,754.00	Cuentas por pagar	120,454.00
Inventarios	22,256.80	Ingresos por Percibir	97,257.00
Inversiones	40,775.00	Impuestos por Pagar	4,393.07
Pagos Anticipados	7,221.00		247,313.07
Productos Pendientes de Liquidar	97,257.00	PASIVO NO CORRIENTE	
Costos Pendientes de Liquidar	13,711.40	Préstamos Bancarios de Largo Plazo	114,353.00
Gastos Pendientes de Liquidar	807.75	Deudas de Largo Plazo	214,144.00
	653,749.45		328,497.00
			575,810.07
ACTIVO NO CORRIENTE		PATRIMONIO DE LOS SOCIOS	
Propiedad Planta y Equipo neto	546,677.00	Aportes de capital	392,622.00
Activos Biológicos	107,115.32	Reservas	78,524.40
Depreciación Acumulada	(17,086.09)	Donaciones	106,763.00
	636,706.23	Utilidades Acumuladas	136,736.21
			714,645.61
	1,290,455.68		
Total Activo	1,290,455.68	Total Pasivo y Patrimonio	1,290,455.68

Licda. Ana Julia Ramos Quezada
Representante Legal

Karla María Segovia Acevedo
Contador General

Castellanos Barrios, Ltda. de C.V.
Auditores Externos
Inscripción Profesional No. 335
Lic. Carlos José Martínez Gómez
Inscripción Profesional No. 3274

ASOCIACIÓN COOPERATIVA TRANUJOS DE R.L.
ESTADO DE RESULTADOS DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014
(Expresado Dólares \$ USA)

Ingresos por venta de productos agrícolas	21,795.00
Menos:	
Costos de ventas por productos agrícolas	12,822.52
Costos de Explotación Agrícola	950.00
Utilidad bruta	8,022.48
Menos:	
Gastos de operación	1,517.67
Gastos de Administración	<u>\$ 1,517.67</u>
Utilidad de operación	6,504.81
Otros ingresos	
Otros ingresos	<u>\$ -</u>
Utilidad antes de impuesto y reserva	6,504.81
Reserva legal	-
Impuesto sobre la renta	1,626.20
Utilidad neta	4,878.61

Licda. Ana Julia Ramos Quezada
Representante Legal

Karla María Segovia Acevedo
Contador General

Castellanos Barrios, Ltda. de C.V.
Audidores Externos
Inscripción Profesional No. 335
Lic. Carlos José Martínez Gómez
Inscripción Profesional No. 3274

ASOCIACION COOPERATIVA TRANUJOS DE R.L.
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014
(Expresado Dólares \$ USA)

	<u>PATRIMONIO</u> <u>DE SOCIOS</u>	<u>RESERVA</u>	<u>-</u> <u>DONACIONES</u>	<u>RESULTADOS</u> <u>ACUMULADOS</u>	<u>TOTAL</u>
SALDO AL 31 /12/2012	392,622.00	78,524.40	106,763.00	56,401.60	634,311.00
Aportes de capital	-	-	-	-	-
Superávit	-	-	-	-	-
Reservas	-	-	-	-	-
Donaciones	-	-	-	-	-
Utilidades Acumuladas	-	-	-	75,456.00	75,456.00
SALDO AL 31 /12/2013	392,622.00	78,524.40	106,763.00	131,857.60	709,767.00
Aportes de capital	-	-	-	-	-
Superávit	-	-	-	-	-
Reservas	-	-	-	-	-
Donaciones	-	-	-	-	-
Utilidades Acumuladas	-	-	-	4,878.61	4,878.61
SALDO AL 31/12/2014	392,622.00	78,524.40	106,763.00	136,736.21	714,645.61

Licda. Ana Julia Ramos Quezada
Representante Legal

Karla María Segovia Acevedo
Contador General

Castellanos Barrios, Ltda. de C.V.
Auditor Externo
Inscripción Profesional N° 335
Lic. Carlos José Martínez Gómez
Inscripción Profesional N° 3227

3.2.5 Estados Financieros Año 2

Para el segundo año se consideraron ambas plantaciones, por un lado la plantación que se tiene en formación por la cual se pagó mantenimiento tal como poda de cafetales, limpia de maleza, preparación de terrenos y compra de abonos para fortalecer los cafetales en formación, por otro lado la plantación en explotación considerando que en los primeros meses del año son los meses últimos meses del año agrícola por lo que se hacen las últimas entregas del café recolectado por lo que se siguen acumulando los costos de explotación agrícola y los ingresos pendientes de recibir.

Plantación en desarrollo 2015

- 1) El día 15 de enero de 2015 se inician labores para la plantación en desarrollo, se procede a realizar poda por lo que se cancela un total de \$1500.00

Cod.	Fecha	15/01/2015	Partida No	1	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
120103			<u>Activo Biológico en formación</u>			\$ 1,500.00	
12010304			Plantación en desarrollo		\$ 1,500.00		
			Café gourmet				
1201030402			<u>Mano de Obra</u>		\$ 1,500.00		
			Poda y mantenimiento				
1101			<u>Efectivo y Equivalentes</u>				\$ 1,500.00
1101020102			Banco Citibank		\$ 1,500.00		
			V/ Pago de mano de obra por desombra y mantenimiento a plantación en desarrollo			\$ 1,500.00	\$ 1,500.00

- 2) El 20 de enero de 2015 se realiza el primer desembolso del avió concedido por el valor de 7,000.00

Cod.	Fecha	20/01/2015	Partida No.	2	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
1101			<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$ 7,000.00	
1101020102			Banco Citibank		\$ 7,000.00		
2103			<u>Cuentas por pagar</u>				\$ 7,000.00
			Avios		\$ 7,000.00		
			Banco de fomento agropecuario		\$ 7,000.00		
			V/ ingreso del primer desembolso del avio.			\$ 7,000.00	\$ 7,000.00

3) El día dos de febrero compra 450 libras de abono N°16-20-0 por el valor de \$400.00

Cod.	Fecha	02/02/2015	Partida No.	3	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
1107			<u>Inventario de productos agrícolas</u>			\$ 400.00	
			Abono		\$ 400.00		
			Abono N° 16-20-0		\$ 400.00		
1105			<u>IVA Crédito Fiscal</u>			\$ 52.00	
			compras locales		\$ 52.00		
			infica ccf n 002		\$ 52.00		
1101			<u>Efectivo y Equivalentes</u>				\$ 452.00
1101020102			Banco Citibank		\$ 452.00		
			V/ Uso de insecticidas para tratamiento de broca en plantación en desarrollo.			\$ 452.00	\$ 452.00

4) El 1 de marzo de 2015 se realiza el primer desembolso del avió concedido por el valor de 10,000.00

Cod.	Fecha	01/03/2015	Partida No.	4	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
1101			<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$ 10,000.00	
1101020102			Banco Citibank		\$ 10,000.00		
2103			<u>Cuentas por pagar</u>				\$ 10,000.00
			Avios		\$ 10,000.00		
			Banco de fomento agropecuario		\$ 10,000.00		
			V/ ingreso del segundo desembolso del avio.			\$ 10,000.00	\$ 10,000.00

5) En el mes de marzo se realizan limpia de las plantas del cafetal y al mismo tiempo se procede a realizar el primer abono del año aplicándole abono N° 16-20-0n la cantidad de 150, el pago a jornales es en total de \$1,000.00

Cod.	Fecha	15/03/2015	Partida No.	5	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
120103			<u>Activo Biológico en formacion</u>			\$ 1,133.33	
12010304			Plantación en desarrollo		\$ 1,000.00		
			Café gourmet				
1201030402			<u>Mano de Obra</u>				
			Abono y limpieza		\$ 1,000.00		
1201030401			<u>Materiales Insumos y Suministros</u>			\$ 133.33	
			Abono N° 16-20-0		\$ 133.33		
1101			<u>Efectivo y Equivalentes</u>				\$ 1,000.00
1101020102			Banco Citibank		\$ 1,000.00		
1107			<u>Inventario de productos agrícolas</u>				\$ 133.33
			Abono		\$ 133.33		
			Abono N° 16-20-0		\$ 133.33		
			V/ Pago de mano de obra por abono a plantulas y utilizacion de abono del inventario			\$ 1,133.33	\$ 1,133.33

- 6) El día cinco de abril compra 1.5 ltr de fertilizante N°16-20-0 por el valor de \$150.00 el cual se procede a aplicar de dicha labor se pagan jornales por la cantidad de \$500.00

Cod.	Fecha:	05/04/2015	Partida No.	6	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo biológico en formación</u>					\$ 650.00	
12010304	plantación en desarrollo				\$ 650.00		
	café gourmet						
1201030402	<u>Mano de Obra</u>			\$ 500.00			
	jornales						
1201030401	<u>Materiales Insumos y Suministros</u>			\$ 150.00			
	Fertilizantes						
1105	<u>IVA Crédito Fiscal</u>					\$ 19.50	
	infica ccf n 002				\$ 19.50		
	Intereses			\$ 19.50			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 669.50
1101020102	Banco Citibank				\$ 669.50		
	V/ Uso de insecticidas para tratamiento de broca en plantación en desarrollo.					\$ 669.50	\$ 669.50

- 7) El 1 de junio de 2015 se realiza el tercer desembolso del avió concedido por el valor de 6,000.00

Cod.	Fecha:	01/06/2015	Partida No.	7	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>					\$ 6,000.00	
1101020102	Banco Citibank				\$ 6,000.00		
2103	<u>Cuentas por pagar</u>						\$ 6,000.00
	Avios				\$ 6,000.00		
	Banco de fomento agropecuario			\$ 6,000.00			
	V/ ingreso del segundo desembolso del avio.					\$ 6,000.00	\$ 6,000.00

- 8) En el mes de junio se realizan limpia de las plantas del cafetal y al mismo tiempo se procede a realizar el segundo abono del año aplicándole abono N° 16-20-0n la cantidad de 150, el pago a jornales es en total de \$1,000.00.

Cod.	Fecha:	15/06/2015	Partida No.	8	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en formación</u>					\$ 1,133.33	
12010304	Plantación en desarrollo				\$ 1,000.00		
	Café gourmet						
1201030402	<u>Mano de Obra</u>						
	Abono y limpieza				\$ 1,000.00		
1201030401	<u>Materiales Insumos y Suministros</u>				\$ 133.33		
	Abono N° 16-20-0				\$ 133.33		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 1,000.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 1,000.00		
	<u>Inventario de productos agrícolas</u>						\$ 133.33
	Abono				\$ 133.33		
	Abono N° 16-20-0				\$ 133.33		
	V/ Pago de mano de obra por abono a plantulas y utilizacion de abono del inventario					\$ 1,133.33	\$ 1,133.33

9) El 1 de agosto de 2015 se realiza el cuarto desembolso del avio concedido por el valor de 6,000.00

Cod.	Fecha:	01/08/2015	Partida No.	9	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>					\$ 5,000.00	
1101020102	Banco Citibank				\$ 5,000.00		
2103	<u>Cuentas por pagar</u>						\$ 5,000.00
	Avios				\$ 5,000.00		
	Banco de fomento agropecuario				\$ 5,000.00		
	V/ ingreso del segundo desembolso del avio.					\$ 5,000.00	\$ 5,000.00

10) En el mes de septiembre se realizan limpia de las plantas del cafetal y al mismo tiempo se procede a realizar el tercer abono del año aplicándole abono N° 16-20-0n la cantidad de 150, el pago a jornales es en total de \$1,000.00.

Cod.	Fecha:	15/09/2015	Partida No.	10	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en formación</u>					\$ 1,133.33	
12010304	Plantación en desarrollo				\$ 1,000.00		
	Café gourmet						
1201030402	<u>Mano de Obra</u>						
	Abono y limpieza				\$ 1,000.00		
1201030401	<u>Materiales Insumos y Suministros</u>				\$ 133.33		
	Abono N° 16-20-0				\$ 133.33		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 1,000.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 1,000.00		
	<u>Inventario de productos agrícolas</u>						\$ 133.33
	Abono				\$ 133.33		
	Abono N° 16-20-0				\$ 133.33		
	V/ Pago de mano de obra por abono a plantulas y utilizacion de abono del inventario					\$ 1,133.33	\$ 1,133.33

11) El 16 de septiembre de 2015 se realiza el quinto desembolso del avio concedido por el valor de 2,000.00

Cod.	Fecha	16/09/2015	Partida No.	11	Parcial	Debe	Haber
Concepto							
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>					\$ 2,000.00	
1101020102	Banco Citibank				\$ 2,000.00		
2103	<u>Cuentas por pagar</u>						\$ 2,000.00
	Avios				\$ 2,000.00		
	Banco de fomento agropecuario			\$ 2,000.00			
V/ ingreso del segundo desembolso del avio.						\$ 2,000.00	\$ 2,000.00

12) El día 01 de octubre compra 1 litro de fertilizante N°16-20-0 por el valor de \$100.00 el cual se procede a aplicar de dicha labor se pagan jornales por la cantidad de \$400.00

Cod.	Fecha	01/10/2015	Partida No.	12	Parcial	Debe	Haber
Concepto							
120103	<u>Activo biológico en formación</u>					\$ 500.00	
12010304	plantación en desarrollo café gourmet				\$ 500.00		
1201030402	<u>Mano de Obra</u> jornales			\$ 400.00			
1201030401	<u>Materiales Insumos y Suministros</u> Fertilizantes			\$ 100.00			
1105	<u>IVA Crédito Fiscal</u> Fertica ccf n 005				\$ 13.00	\$ 13.00	
	Fertilizantes			\$ 13.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 513.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 513.00		
V/ Uso de insecticidas para tratamiento de broca en plantación en desarrollo.						\$ 513.00	\$ 513.00

13) Se realizan labores de limpieza y mantenimiento en la plantación en desarrollo por lo que se procede a cancelar el monto de \$500.00 a los jornales.

Cod.	Fecha	13/11/2015	Partida No.	13	Parcial	Debe	Haber
Concepto							
120103	<u>Activo Biológico en Formación</u>					\$ 500.00	
12010304	Plantaciones en desarrollo Café bourbon				\$ 500.00		
1201030402	<u>Mano de Obra</u> Limpieza y mantenimiento			\$ 500.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 500.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 500.00		
V/ Pago de mano de obra por limpieza y mantenimiento a plantación en desarrollo						\$ 500.00	\$ 500.00

14) Se procede a realizar labores de limpia y mantenimiento de las plantas en desarrollos por lo que se incurre en cancelar un monto de \$500.00 a jornales.

Cod.	Fecha:	28/11/2015	Partida No.	14	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en Formación</u>					\$ 500.00	
12010304	Plantaciones en desarrollo				\$ 500.00		
	Café bourbon						
1201030402	<u>Mano de Obra</u>			\$ 500.00			
	Limpieza y mantenimiento						
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 500.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 500.00		
	V/ Pago de mano de obra por mantenimiento y					\$ 500.00	\$ 500.00

Cultivo en explotación 2015/2016

En este caso se muestra las transacciones que se realizan con respecto a la cosecha del año pasado, y además las transacciones que se dan a partir de este año, el lector podrá diferenciar con este ejemplo el año agrícola que termina en el año siguiente cuando se termina de recolectar el producto, el año anterior se encuentra diferenciado el activo biológico en explotación año 2015/2016 y este año se presenta diferenciado por 2015/2016.

1) El día 25 de enero de 2015 se paga a los jornales la cantidad de \$ 2,500.00 por la última corta de la cosecha 2014/2015 de café Gourmet.

Cod.	Fecha:	25/01/2015	Partida No.	1	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 2,500.00	
	Cosecha 2014/2015						
	Café Gourmet						
410301	<u>Mano de Obra</u>				\$ 2,500.00		
	Jornales			\$ 2,500.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 2,500.00
1101020102	Banco Cuscatlán			\$ 1,300.00			
	V/ Pago a jornales por labores de fumigacion y compra de abono para la plantacion en					\$ 2,500.00	\$ 2,500.00

- 2) El día 31 de enero se terminan de recolectar el 16% restante de la cosecha por 800 quintales de café uva fresa equivalente a 160 quintales de café oro los cuales se entregan al beneficio según al precio de mercado por \$ 156.25, además se paga servicios de acarreo por \$ 1,500.00 y \$ 500.00 por servicios de transporte en camión.

Cod.	Fecha:	31/01/2015	Partida No.	2	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
1111			<u>Productos pendientes de liquidar</u>			\$ 25,000.00	
			Cosecha 2014/2015				
			Café Gourmet				
			<u>Entrega de Café</u>		\$ 25,000.00		
4103			<u>Costos de Explotacion Agricola</u>			\$ 2,000.00	
			Cosecha 2014/2015				
			Café Gourmet				
410301			<u>Mano de Obra</u>		\$ 1,500.00		
			Jornales				
410303			<u>Costos Indirectos de Explotación Agrícola</u>		\$ 500.00		
			Transporte				
			Cosecha 2014/2015		\$ 500.00		
210901			<u>Ingresos por Percibir</u>				\$ 25,000.00
			Cosecha café Gourmet		\$ 52,214.00		
1101			<u>Efectivo y Equivalente</u>				\$ 2,000.00
1101020102			Banco Cuscatlán		\$ 2,000.00		
			V/ Entrega a beneficio San Catalino del 16% de la cosecha total del 2014/2015			\$ 27,000.00	\$ 27,000.00

- 3) El día 2 de febrero se reconocen los costos pendientes de liquidar más los costos de explotación agrícola como costos de venta del ejercicio debido a que el beneficio nos cancela las entregas efectuadas durante el año 2014 de la cosecha 2014/2015 (ver partida 3 y 5)

Cod.	Fecha:	02/02/2015	Partida No.	3	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
4101			<u>Costo de venta por productos agricola</u>			\$ 18,211.40	
			Costos de Venta de café		\$ 18,211.40		
			Cosecha 2014/2015				
			Café Gourmet				
1110			<u>Costos pendientes de Liquidar</u>				\$ 13,711.40
			Cosecha 2014/2015		\$ 13,711.40		
			Café Gourmet				
4103			<u>Costos de Explotacion Agricola</u>				\$ 4,500.00
			Cosecha 2014/2015		\$ 4,500.00		
			Café Gourmet				
			V/ Reconocimiento de costo de venta por liquidacion de ingresos pendientes de liquidar de			\$ 18,211.40	\$ 18,211.40

Cod.	Fecha:	02/02/2015	Partida No.	4	Parcial	Debe	Haber	
	Concepto							
210901	<u>Ingresos por Percibir</u>					\$ 97,257.00		
	Cosecha 2014/2015				\$ 97,257.00			
	Café Gourmet		\$ 97,257.00					
1111	<u>Productos Pendientes de Liquidar</u>						\$ 97,257.00	
	Cosecha 2014/2015				\$ 97,257.00			
	Café Gourmet		\$ 97,257.00					
	V/ Reversión de provisión de ingresos por percibir por cosecha entregada durante el						\$ 97,257.00	\$ 97,257.00

Cod.	Fecha:	02/02/2015	Partida No.	5	Parcial	Debe	Haber	
	Concepto							
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>					\$ 109,900.41		
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 109,900.41			
5101	<u>Ingresos por ventas de productos agrícolas</u>						\$ 97,257.00	
	Venta de café							
	Cosecha 2014/2015				\$ 97,257.00			
	Café Gourmet		\$ 97,257.00					
2105	<u>Debito fiscal IVA</u>						\$ 12,643.41	
	IVA por ventas				\$ 12,643.41			
	V/ Ingreso de efectivo por venta de café gourmet al beneficio San Catalino						\$ 109,900.41	\$ 109,900.41

4) Con fecha 15 de marzo de 2015 se reconoce el agotamiento del año correspondiente

Cod.	Fecha:	15/03/2015	Partida No.	6	Parcial	Debe	Haber	
	Concepto							
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 4,553.02		
	Cosecha 2015/2016				\$ 4,553.02			
	Café Gourmet							
410303	<u>Costos Indirectos de Explotacion Agricola</u>		\$ 4,553.02				120403	
	Agotamiento de cafetales							
4201	<u>Gastos de administración</u>					\$ 1,517.67		
	Agotamiento subutilizado		\$ 1,517.67					
120403	<u>Agotamiento Acumulado</u>						\$ 6,070.69	
	Plantacion de café				\$ 6,070.69			
	Café Gourmet		\$ 6,070.69					
	V/ Reconocimiento de agotamiento para el ejercicio contable del año 2015						\$ 6,070.69	\$ 6,070.69

- 5) El día 12 de mayo se compra dos quintales de abono 18-60-0 para las plantaciones en explotación a fértil por el monto de \$ 150.00 cada uno al contado, (Un quintal se lleva al inventario de productos agrícolas y el otro se aplica directamente a las plantas en explotación), pago de jornales para la aplicación del abono por \$ 1,000.00

Cod.	Fecha:	12/05/2015	Partida No.	7	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 1,150.00	
	Cosecha 2015/2016						
	Café Gourmet						
410302	<u>Materiales y suministros</u>				\$ 150.00		
	Abono			\$ 150.00			
410301	<u>Mano de Obra</u>				\$ 1,000.00		
	Jornales			\$ 1,000.00			
1107	<u>Inventario de productos Agrícolas</u>					\$150.00	
	Otros				\$ 150.00		
	Abono			\$ 150.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$1,300.00
1101020102	Banco Cuscatlán			\$ 1,300.00			
	V/ Pago a jornales por labores de fumigacion y compra de abono para la plantacion en					\$ 1,300.00	\$ 1,300.00

- 6) El 22 de junio de 2015 debido a la roya que afectaba los bosques cafetaleros del país se adquiere disisiton a PROCAFE por un valor de\$ 567.50, pagando por la fumigación del mismo \$745.00, en el mismo mes se realizan gastos para elaboración de trampa para combatir la broca por \$300.00.

Cod.	Fecha:	22/06/2015	Partida No.	8	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 1,045.00	
	Cosecha 2015/2016				\$ 1,045.00		
	Café gourmet						
410301	<u>Mano de Obra</u>			\$ 1,045.00			
	Limpieza y mantenimiento						
1107	<u>Inventario de productos agrícolas</u>					\$ 567.50	
	Insecticidas				\$ 567.50		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 1,612.50
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 1,612.50		
	V/ Pago de mano de obra por limpieza y mantenimiento a plantación en explotación y					\$ 1,612.50	\$ 1,612.50

Cod.	Fecha:	22/06/2015	Partida No.	9	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 567.50	
	Cosecha 2015/2016						
	Café gourmet						
410302	<u>Materiales y suministros</u>				\$ 567.50		
	Insecticidas			\$ 567.50			
1107	<u>Inventario de productos agrícolas</u>						\$ 567.50
	Insecticidas				\$ 567.50		
	V/ Uso de insecticidas para tratamiento de broca en plantación en explotación.					\$567.50	\$567.50

- 7) El día 11 de Julio de 2015 se paga a jornaleros por limpieza de cafetales en que están en etapa de explotación de café gourmet por el monto de \$ 2,300.00.

Cod.	Fecha:	11/07/2015	Partida No.	10	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 2,300.00	
	Cosecha 2015/2016						
	Café gourmet						
410301	<u>Mano de Obra</u>				\$ 2,300.00		
	Limpieza y mantenimiento			\$ 2,300.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 2,300.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 2,300.00		
	V/ Pago de mano de obra por limpieza y mantenimiento a plantación explotación					\$ 2,300.00	\$ 2,300.00

- 8) En fecha 05 de agosto del 2015 se paga \$1,617.00 por preparación de camino para inicio de recolección de cosecha de café 2015/2016.

Cod.	Fecha:	05/08/2015	Partida No.	11	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 1,617.00	
	Cosecha 2015/2016						
	Café gourmet						
410301	<u>Mano de Obra</u>				\$ 1,617.00		
	Preparación de caminos			\$ 1,617.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 1,617.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$1,617.00		
	V/ Pago de mano de obra por preparación de camino para recolección de cosecha de café					\$ 1,617.00	\$ 1,617.00

- 9) Con fecha 01 de octubre de 2015 se comienza la recolección de café de la cosecha 2015/2016 por lo que se paga a 10 jornaleros la cantidad de \$ 1,290.00, a los cuales también se les dio alimentación por \$ 1,300.00.

Cod.	Fecha:	01/10/2015	Partida No.	12	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 2,590.00	
	Cosecha 2015/2016						
	Café Gourmet						
410301	<u>Mano de Obra</u>				\$ 1,290.00		
	Jornales			\$ 1,290.00			
410303	<u>Costos Indirectos de Explotación Agrícola</u>				\$ 1,300.00		
	Alimentación			\$ 1,300.00			
	Jornales						
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 2,590.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 2,590.00		
	V/ Pago a jornales por labores de recolección de café cosecha 2015/2016 y costos de					\$ 2,590.00	\$ 2,590.00

- 10) El día 01 de noviembre se recolecto en la cosecha de café gourmet 2015/2016, 750 quintales de café uva fresa los cuales se entregaron directamente al beneficio San Catalino, el café recolectado en uva fresca considerando que el precio de mercado en ese momento es de \$ 145.30 por quintal oro, por lo que se paga transporte para el traslado por el monto de \$ 150.

Cod.	Fecha:	01/11/2015	Partida No.	13	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1111	<u>Productos Pendientes de liquidar</u>					\$ 21,795.00	
	Cosecha 2015/2016						
	Café gourmet						
	Entrega de Café				\$ 21,795.00		
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 150.00	
410303	<u>Costos Indirectos de Explotación Agrícola</u>				\$ 150.00		
	Transporte						
	Cosecha 2015/2016			\$ 150.00			
210901	<u>Ingresos por percibir</u>						\$ 21,795.00
	Cosecha café bourbon				\$ 21,795.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 150.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 150.00		
	V/ Entrega a beneficio San Catalino de cosecha 2015/2016					\$ 21,945.00	\$ 21,945.00

- 11) El 30 noviembre del 2015 se paga alimentación a jornaleros por \$ 600.00, la misma fecha se paga energía eléctrica de la finca por \$896.00, además se cancela por totalización de agua \$ 550.00

Cod.	Fecha:	30/11/2015	Partida No.	14	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotacion Agrícola</u>					\$ 2,046.00	
410303	<u>Costos Indirectos de Explotación Agrícola</u>				\$ 2,046.00		
			Alimentación jornales	\$ 600.00			
			Energía eléctrica	\$ 896.00			
			Servicios de agua	\$ 550.00			
1105	<u>IVA Crédito fiscal</u>					\$ 116.48	
			<u>IVA por Compras</u>		\$ 116.48		
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 2,162.48
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 2,162.48		
	V/ Pago de alimentación de jornales, cancelación de energía eléctrica y servicios de					\$ 2,162.48	\$ 2,162.48

- 12) Con fecha 30 de diciembre la asociación cooperativa realiza la medición de su activo biológico en etapa de explotación y según criterio establecido por el ingeniero agrónomo a quien se le cancelo la cantidad de \$ 1,500.00 determino que a la fecha se ha invertido en la cosecha un 90% por lo que para el año 2016 solo queda pendiente el 10% de erogaciones por lo que contabiliza los ajustes necesarios.
Valor Razonable:

Valor de Mercado o Fiable: \$ 16,018.52

(-) Costos en el punto de venta: \$ 1,601.85 → Perdida por deterioro

\$ 14,416.67

Porcentaje de cosecha útil 90%

Porcentaje pendiente de costos de cosecha 10%

Cod.	Fecha:	30/12/2015	Partida No.	15	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1110	<u>Costos pendientes de liquidar</u>					\$ 14,416.67	
			Cosecha 2015/2016		\$ 14,416.67		
			Café gourmet	\$ 14,416.67			
110903	<u>Gastos de administración pendientes de liquidar</u>					\$ 1,601.85	
			Cosecha 2015/2016		\$ 1,601.85		
			Variación del V.R.	\$ 1,601.85			
			Café Gourmet				
4103	<u>Costos de Explotacion Agrícola</u>						\$ 16,018.52
			Cosecha 2015/2016		\$ 16,018.52		
			Café gourmet	\$ 16,018.52			
	V/ Medición de valor razonable y determinación del deterioro por costos de					\$ 16,018.52	\$ 16,018.52

Se presentan los estados financieros 2015 de la entidad, por efectos de delimitación al igual que los años anteriores se mostrarán únicamente el estado de situación financiera, estado de resultados y estado de cambios en el patrimonio.

ASOCIACIÓN COOPERATIVA TRANUJOS DE R.L.
ESTADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015
(Expresado Dólares \$ USA)

ACTIVO		PASIVO	
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO CORRIENTE	
Efectivo y Equivalente de Efectivo	146,500.43	Préstamos Bancarios de Corto Plazo	25,209.00
Cuentas por cobrar	81,754.00	Cuentas por pagar	150,454.00
Inventarios	22,406.81	Ingresos por Percibir	46,795.00
Inversiones	400,775.00	Impuestos por Pagar	36,217.49
Pagos Anticipados	7,221.00		<u>258,675.49</u>
Productos Pendientes de Liquidar	46,795.00	PASIVO NO CORRIENTE	
Costos Pendientes de Liquidar	14,416.67	Préstamos Bancarios de Largo Plazo	114,353.00
Gastos Pendientes de Liquidar	2,409.60	Deudas de Largo Plazo	214,144.00
	<u>722,278.51</u>		<u>328,497.00</u>
			<u>587,172.49</u>
ACTIVO NO CORRIENTE		PATRIMONIO DE LOS SOCIOS	
Propiedad Planta y Equipo neto	546,677.00	Aportes de capital	392,622.00
Activos Biológicos	114,165.31	Reservas	78,524.40
Depreciación Acumulada	(23156.78)	Donaciones	106,763.00
	<u>637,685.53</u>	Utilidades Acumuladas	194,882.16
	<u>1,359,964.04</u>		<u>772,791.56</u>
Total Activo	<u>1,359,964.04</u>	Total Pasivo y Patrimonio	<u>1,359,964.04</u>

Licda. Ana Julia Ramos Quezada
Representante Legal

Karla María Segovia Acevedo
Contador General

Castellanos Barrios, Ltda. de C.V.
Audidores Externos
Inscripción Profesional No. 335
Lic. Carlos José Martínez Gómez
Inscripción Profesional No. 3274

ASOCIACION COOPERATIVA TRANUJOS DE R.L
ESTADO DE RESULTADOS DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015
(Expresado Dólares \$ USA)

Ingresos por venta de productos agrícolas	97,257.00
Menos:	
Costos de ventas por productos agrícolas	18,211.40
Costos de Explotación Agrícola	-
Utilidad bruta	79,045.60
Menos:	
Gastos de operación	1,517.67
Gastos de Administración	<u>\$ 1,517.67</u>
Utilidad de operación	77,527.93
Otros ingresos	-
Otros ingresos	<u>\$ -</u>
Utilidad antes de impuesto y reserva	77,527.93
Reserva legal	-
Impuesto sobre la renta	19,381.98
Utilidad neta	58,145.95

Licda. Ana Julia Ramos Quezada
Representante Legal

Karla María Segovia Acevedo
Contador General

Castellanos Barrios, Ltda. de C.V.
Audidores Externos
Inscripción Profesional No. 335
Lic. Carlos José Martínez Gómez
Inscripción Profesional No. 3274

ASOCIACION COOPERATIVA TRANUJOS DE R.L.
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015
(Expresado Dólares \$ USA)

	<u>PATRIMONIO</u> <u>DE SOCIOS</u>	<u>RESERVA</u>	<u>DONACIONES</u>	<u>RESULTADOS</u> <u>ACUMULADOS</u>	<u>TOTAL</u>
SALDO AL 31 /12/2013	392,622.00	78,524.40	106,763.00	131,857.60	709,767.00
Aportes de capital	-	-	-	-	-
Superávit	-	-	-	-	-
Reservas	-	-	-	-	-
Donaciones	-	-	-	-	-
Utilidades Acumuladas	-	-	-	4,878.61	4,878.61
SALDO AL 31 /12/2014	392,622.00	78,524.40	106,763.00	136,736.21	714,645.61
Aportes de capital	-	-	-	-	-
Superávit	-	-	-	-	-
Reservas	-	-	-	-	-
Donaciones	-	-	-	-	-
Utilidades Acumuladas	-	-	-	58,145.95	58,145.95
SALDO AL 31/12/2015	392,622.00	78,524.40	106,763.00	194,882.16	772,791.56

Licda. Ana Julia Ramos
Quezada
Representante Legal

Karla María Segovia Acevedo
Contador General

Castellanos Barrios, Ltda. de C.V.
Auditor Externo
Inscripción Profesional N° 335
Lic. Carlos José Martínez Gómez
Inscripción Profesional N° 3227

3.2.6 Estados Financieros Año 3

Paga el tercer año se consideraron de igual manera ambas plantaciones; la plantación en formación manteniéndola como tal y solamente realizando las consideraciones para el mantenimiento de la plantación en formación, de igual forma se consideraron la plantación en explotación, considerando que se hicieron varias entregas de café al beneficio y que al final de ejercicio contable se hacen los respectivos reconocimientos posteriores, trasladando al activo biológico en formación los costos acumulado y en el caso del activo en explotación reconociendo aquellos costos y gastos acumulados en la cuenta de costos y gastos pendientes de liquidar esperando recibir un ingreso para poder reconocerlos en los resultados de los ejercicio.

Activo biológico en formación 2016

Se muestra donde el cultivo se ha desarrollado ya en su tercer año de vida, en este punto la plántula da granos mínimos que muestran que el siguiente año estará listo para ser pasado a un activo biológico en explotación.

1) El 21 de enero de 2016 se realiza el primer pago del avió concedido por el valor de 7,000.00

Cod.	Fecha:	21/01/2016	Partida No.	1	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
2103	<u>Cuentas por pagar</u>					\$ 7,000.00	
	Avios				\$ 7,000.00		
	Banco de fomento agropecuario			\$ 7,000.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 7,000.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 7,000.00		
	Cheque n° 1500			\$ 7,000.00			
	V/ ingreso del primer desembolso del avio.					\$ 7,000.00	\$ 7,000.00

2) El día dos de febrero compra 650 libras de abono N°16-20-0 por el valor de \$700.00

Cod.	Fecha:	02/02/2016	Partida No.	2	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1107	<u>Inventario de productos agrícolas</u>					\$ 700.00	
	Abono				\$ 700.00		
	Abono N° 16-20-0			\$ 700.00			
1105	<u>IVA Crédito Fiscal</u>					\$ 91.00	
	inifica ccf n 003				\$ 91.00		
				\$ 91.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 791.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 791.00		
	V/ Uso de insecticidas para tratamiento de broca en plantación en desarrollo.					\$ 791.00	\$ 791.00

3) El 1 de marzo de 2016 se realiza el segundo pago del desembolso del avió concedido por el valor de 10,000.00.

Cod.	Fecha:	01/03/2016	Partida No.	3	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
2103	<u>Cuentas por pagar</u>					\$ 10,000.00	
	Avios				\$ 10,000.00		
	Banco de fomento agropecuario			\$ 10,000.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 10,000.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 10,000.00		
	Cheque n° 1650			\$ 10,000.00			
	V/ cancelación desembolso del avio.					\$ 10,000.00	\$ 10,000.00

- 4) En el mes de marzo se realizan limpia de las plantas del cafetal y al mismo tiempo se procede a realizar el primer abono del año 2016 aplicándole abono N° 16-20-0n la cantidad de 150 lbs, el pago a jornales es en total de \$1,500.00.

Cod.	Fecha:	15/03/2016	Partida No.	4	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en formación</u>					\$ 1,661.54	
12010304	Plantación en desarrollo				\$ 1,500.00		
	Café gourmet						
1201030402	<u>Mano de Obra</u>						
	Abono y limpieza			\$ 2,000.00			
1201030401	<u>Materiales Insumos y Suministros</u>				\$ 161.54		
	Abono N° 16-20-0			\$ 161.54			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 1,500.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 1,500.00		
1107	<u>Inventario de productos agrícolas</u>						\$ 161.54
	Abono				\$ 161.54		
	Abono N° 16-20-0			\$ 161.54			
	V/ Pago de mano de obra por abono a plantulas y utilizacion de abono del inventario					\$ 1,661.54	\$ 1,661.54

- 5) El día cinco de abril 2016 compra 2 litros de fertilizante N°16-20-0 por el valor de \$200.00 el cual se procede a aplicar de dicha labor se pagan jornales por la cantidad de \$750.00

Cod.	Fecha:	05/04/2016	Partida No.	5	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo biológico en formación</u>					\$ 950.00	
12010304	plantación en desarrollo				\$ 950.00		
	café gourmet						
1201030402	<u>Mano de Obra</u>			\$ 750.00			
	jornales						
1201030401	<u>Materiales Insumos y Suministros</u>			\$ 200.00			
	Fertilizantes						
1105	<u>IVA Crédito Fiscal</u>					\$ 26.00	
	compras locales				\$ 26.00		
	infica ccf n 005			\$ 26.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 976.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 926.00		
	V/ Uso de fertilizantes para tratamiento de broca en plantación en desarrollo.					\$ 976.00	\$ 976.00

- 6) El 1 de junio de 2016 se realiza pago del tercer desembolso del avió concedido por el valor de 6,000.00

Cod.	Fecha:	01/06/2016	Partida No.	6	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
2103	<u>Cuentas por pagar</u>					\$ 6,000.00	
	Avios				\$ 6,000.00		
	Banco de fomento agropecuario				\$ 6,000.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 6,000.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 7,000.00		
	Cheque n° 1600				\$ 6,000.00		
	V/ cancelación desembolso del avio.					\$ 6,000.00	\$ 6,000.00

- 7) En el mes de junio 2016 se realizan limpia de las plantas del cafetal y al mismo tiempo se procede a realizar el segundo abono del año aplicándole abono N° 16-20-0n la cantidad de 150, el pago a jornales es en total de \$1,000.00

Cod.	Fecha:	15/06/2016	Partida No.	7	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en formacion</u>					\$ 1,372.31	
12010304	Plantación en desarrollo				\$ 1,200.00		
	Café gourmet						
1201030402	<u>Mano de Obra</u>						
	Abono y limpieza				\$ 1,200.00		
1201030401	<u>Materiales Insumos y Suministros</u>					\$ 172.31	
	Abono N° 16-20-0				\$ 172.31		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 1,200.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 1,200.00		
1107	<u>Inventario de productos agrícolas</u>						\$ 172.31
	Abono				\$ 172.31		
	Abono N° 16-20-0				\$ 172.31		
	V/ Pago de mano de obra por abono a plantulas y utilizacion de abono del inventario					\$ 1,372.31	\$ 1,372.31

8) El 1 de agosto de 2016 se realiza el cuarto pago del avió concedido por el valor de 5,000.00

Cod.	Fecha:	01/08/2016	Partida No.	8	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
2103	<u>Cuentas por pagar</u>					\$ 5,000.00	
	Avios				\$ 5,000.00		
	Banco de fomento agropecuario		\$ 5,000.00				
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 5,000.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 5,000.00		
	Cheque n° 1660		\$ 5,000.00				
	V/ cancelación desembolso del avio.					\$ 6,000.00	\$ 6,000.00

9) En el mes de septiembre se realizan limpia de las plantas del cafetal y al mismo tiempo se procede a realizar el tercer abono del año aplicándole abono N° 16-20-0 la cantidad de 150, el pago a jornales es en total de \$1,000.00

Cod.	Fecha:	01/09/2016	Partida No.	9	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo Biológico en formación</u>					\$ 1,133.33	
12010304	Plantación en desarrollo				\$ 1,000.00		
	Café gourmet						
1201030402	<u>Mano de Obra</u>						
	Abono y limpieza		\$ 1,000.00				
1201030401	<u>Materiales Insumos y Suministros</u>				\$ 133.33		
	Abono N° 16-20-0		\$ 133.33				
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 1,000.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 1,000.00		
1107	<u>Inventario de productos agrícolas</u>						\$ 133.33
	Abono				\$ 133.33		
	Abono N° 16-20-0		\$ 133.33				
	V/ Pago de mano de obra por abono a plantulas y utilizacion de abono del inventario					\$ 1,133.33	\$ 1,133.33

10) El 1 de septiembre de 2016 se realiza el pago del avió concedido por el valor de 2,000.00

Cod.	Fecha:	01/09/2016	Partida No.	10	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
2103	<u>Cuentas por pagar</u>					\$ 2,000.00	
	Avios				\$ 2,000.00		
	Banco de fomento agropecuario		\$ 2,000.00				
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 2,000.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 2,000.00		
	Cheque n° 1660		\$ 2,000.00				
	V/ cancelación desembolso del avio.					\$ 6,000.00	\$ 6,000.00

- 11) El día 01 de diciembre compra 1 litro de fertilizante N°16-20-0 por el valor de \$100.00 el cual se procede a aplicar de dicha labor se pagan jornales por la cantidad de \$400.00

Cod.	Fecha:	01/12/2016	Partida No.	11	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
120103	<u>Activo biológico en formación</u>					\$ 500.00	
12010304	plantación en desarrollo café gourmet				\$ 500.00		
1201030402	<u>Mano de Obra</u> jornales			\$ 400.00			
1201030401	<u>Materiales Insumos y Suministros</u> Fertilizantes			\$ 100.00			
1105	<u>IVA Crédito Fiscal</u> Fertica ccf n 005				\$ 13.00	\$ 13.00	
	Fertilizantes			\$ 13.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 513.00
1101020102	Banco Citibank				\$ 513.00		
	V/ Uso de insecticidas para tratamiento de broca en plantación en desarrollo.					\$ 513.00	\$ 513.00

Activo biológico en explotación 2016/2017

- 1) El día 8 de enero de 2016 se paga a los jornales la cantidad de \$ 1,900.00 por la última corta de la cosecha 2015/2016 de café Gourmet.

Cod.	Fecha:	08/01/2016	Partida No.	1	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u> Cosecha 2015/2016 Café Gourmet					\$ 1,900.00	
410301	<u>Mano de Obra</u> Jornales			\$ 1,900.00	\$ 1,900.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 1,900.00
1101020102	Banco Cuscatlán			\$ 1,900.00			
	V/ Pago a jornales por labores de fumigacion y compra de abono para la plantación en					\$ 1,900.00	\$ 1,900.00

- 2) El día 15 de enero se terminó de recolectar el 25% restante de la cosecha por 1250 quintales de café uva fresca equivalente a 250 quintales de café oro los cuales se entregan al beneficio según al precio de mercado por \$ 156.25, además se paga servicios de acarreo por \$ 1,700.00 y \$ 800.00 por servicios de transporte en camión.

Cod.	Fecha:	15/01/2016	Partida No.	2	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1111	<u>Productos pendientes de liquidar</u>					\$ 39,065.00	
	Cosecha 2015/2016						
	Café Gourmet						
	<u>Entrega de Café</u>				\$ 39,065.00		
4103	<u>Costos de Explotacion Agricola</u>					\$ 2,500.00	
	Cosecha 2015/2016						
	Café Gourmet						
410301	<u>Mano de Obra</u>				\$ 1,700.00		
	Jornales			\$ 1,700.00			
410303	<u>Costos Indirectos de Explotación Agrícola</u>				\$ 800.00		
	Transporte						
	Cosecha 2015/2016			\$ 800.00			
210901	<u>Ingresos por Percibir</u>						\$ 39,065.00
	Cosecha café Gourmet				\$ 39,065.00		
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 2,500.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 2,500.00		
	V/ Entrega a beneficio San Catalino del 25% de la cosecha total del 2015/2016					\$ 41,565.00	\$ 41,565.00

- 3) El día 5 de febrero de 2016 se reconocen los costos pendientes de liquidar más los costos de explotación agrícola como costos de venta del ejercicio debido a que el beneficio nos cancela las entregas efectuadas durante el año 2015 de la cosecha 2015/2016 (ver partida 3, 4 y 5)

Cod.	Fecha:	05/02/2016	Partida No.	3	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4101	<u>Costo de ventas por productos agrícolas</u>					\$ 18,816.67	
	Costos de Venta de café				\$ 18,816.67		
	Cosecha 2015/2016						
	Café Gourmet						
1110	<u>Costos pendientes de Liquidar</u>						\$ 14,416.67
	Cosecha 2015/2016				\$ 14,416.67		
	Café Gourmet						
4103	<u>Costos de Explotacion Agricola</u>						\$ 4,400.00
	Cosecha 2015/2016				\$ 4,400.00		
	Café Gourmet						
	V/ Reconocimiento de Costo de ventas por productos agrícolas por liquidacion de ingresos pendientes de liquidar de cosecha 2015/2016 entregado al beneficio durante el ejercicio 2015					\$ 18,816.67	\$ 18,816.67

Cod.	Fecha:	05/02/2016	Partida No.	4	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
210901	<u>Ingresos por Percibir</u>					\$ 39,065.00	
	Cosecha 2015/2016				\$ 39,065.00		
	Café Gourmet			\$ 39,065.00			
1111	<u>Productos Pendientes de Liquidar</u>						\$ 39,065.00
	Cosecha 2015/2016				\$ 39,065.00		
	Café Gourmet			\$ 39,065.00			
	V/ Reversión de provisión de ingresos por percibir por cosecha entregada durante el					\$ 39,065.00	\$ 39,065.00

Cod.	Fecha:	05/02/2016	Partida No.	5	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>					\$ 44,143.45	
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 44,143.45		
5101	<u>Ingresos por ventas de productos agrícolas</u>						\$ 39,065.00
	Venta de café						
	Cosecha 2015/2016				\$ 39,065.00		
	Café Gourmet			\$ 39,065.00			
2105	<u>Debito fiscal IVA</u>						\$ 5,078.45
	IVA por ventas				\$ 5,078.45		
	V/ Ingreso de efectivo por venta de café gourmet al beneficio San Catalino de la					\$ 44,143.45	\$ 44,143.45

- 4) Con fecha 26 de marzo de 2016 se reconoce el agotamiento del ejercicio 2016 por medición posterior de la cosecha 2016/2017.

Cod.	Fecha:	26/03/2016	Partida No.	6	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 4,553.02	
	Cosecha 2016/2017				\$ 4,553.02		
	Café Gourmet						
410303	<u>Costos Indirectos de Explotacion Agrico</u>			\$ 4,553.02			
	Agotamiento de cafetales						
4201	<u>Gastos de administracion</u>					\$ 1,517.67	
420109	Agotamiento subutilizado				\$ 1,517.67		
120403	<u>Agotamiento Acumulado</u>						\$ 6,070.69
	Plantacion de café				\$ 6,070.69		
	Café Gourmet			\$ 6,070.69			
	V/ Reconocimiento de agotamiento para el ejercicio contable del año 2016 para la cosecha 2016/2017					\$ 6,070.69	\$ 6,070.69

- 5) El día 17 de abril se compra dos quintales de abono 18-60-0 para las plantaciones en explotación a fértil por el monto de \$ 700.00 cada uno al contado, (Un quintal se lleva al inventario de productos agrícolas y el otro se aplica directamente a las plantas en explotación), pago de jornales para la aplicación del abono por \$ 1,500.00

Cod.	Fecha:	17/04/2016	Partida No.	7	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
4103			<u>Costos de Explotación Agrícola</u>			\$ 2,200.00	
			Cosecha 2016/2017				
			Café Gourmet				
410302			<u>Materiales y suministros</u>		\$ 700.00		
			Abono		\$ 150.00		
410301			<u>Mano de Obra</u>		\$ 1,500.00		
			Jornales		\$ 1,000.00		
1107			<u>Inventario de productos Agrícolas</u>			\$ 700.00	
			Otros		\$ 700.00		
			Abono		\$ 700.00		
1101			<u>Efectivo y Equivalente</u>				\$ 2,900.00
1101020102			Banco Cuscatlán		\$ 2,900.00		
			V/ Pago a jornales por labores de fumigacion y compra de abono para la plantacion en explotacion para la cosecha 2016/2017			\$ 2,900.00	\$ 2,900.00

- 6) El 16 de mayo de 2016 debido a que la broca que afectaba los bosques cafetaleros del país se adquiere funguicidas por un valor de \$ 647.50, pagando por la fumigación del mismo \$1,245.00, en el mismo mes se realizan gastos para elaboración de trampa para combatir la broca por \$600.00.

Cod.	Fecha:	16/05/2016	Partida No.	8	Parcial	Debe	Haber
			Concepto				
4103			<u>Costos de Explotación Agrícola</u>			\$ 1,845.00	
			Cosecha 2016/2017		\$ 1,845.00		
			Café gourmet				
410301			<u>Mano de Obra</u>		\$ 1,845.00		
			Limpieza y mantenimiento				
1107			<u>Inventario de productos Agrícolas</u>			\$ 647.50	
			Insecticidas		\$ 647.50		
1101			<u>Efectivo y Equivalente</u>				\$ 2,492.50
1101020102			Banco Cuscatlán		\$ 2,492.50		
			V/ Pago de mano de obra por limpieza y mantenimiento a plantación en explotación y			\$ 2,492.50	\$ 2,492.50

Cod.	Fecha:	16/05/2016	Partida No.	9	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 647.50	
	Cosecha 2016/2017						
	Café gourmet						
410302	<u>Materiales y suministros</u>				\$ 647.50		
	Funguicidas			\$ 647.50			
1107	<u>Inventario de productos Agrícolas</u>						\$ 647.50
	Insecticidas				\$ 647.50		
	V/ Uso de insecticidas para tratamiento de broca en plantación en explotación.					\$ 647.50	\$ 647.50

7) El día 21 de junio de 2016 se paga a jornaleros por limpieza de cafetales en que están en etapa de explotación de café gourmet por el monto de \$ 2,500.00.

Cod.	Fecha:	21/06/2016	Partida No.	10	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 2,500.00	
	Cosecha 2016/2017						
	Café gourmet						
410301	<u>Mano de Obra</u>				\$ 2,500.00		
	Limpieza y mantenimiento			\$ 2,500.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 2,500.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 2,500.00		
	V/ Pago de mano de obra por limpieza y mantenimiento a plantación explotación					\$ 2,500.00	\$ 2,500.00

8) En fecha 15 de julio del 2016 se paga \$1,600.00 por preparación de camino para inicio de recolección de cosecha de café 2016/2017.

Cod.	Fecha:	15/07/2016	Partida No.	11	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 1,600.00	
	Cosecha 2016/2017						
	Café gourmet						
410301	<u>Mano de Obra</u>				\$ 1,600.00		
	Preparación de caminos			\$ 1,600.00			
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>						\$ 1,600.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 1,600.00		
	V/ Pago de mano de obra por preparación de camino para recolección de Cosecha 2016/2017					\$ 1,600.00	\$ 1,600.00

- 9) Con fecha 2 de octubre de 2016 se comienza la recolección de café de la cosecha 2016/2017 por lo que se paga a 10 jornaleros la cantidad de \$ 2,700.00, a los cuales también se les dio alimentación por \$ 1,600.00

Cod.	Fecha:	02/10/2016	Partida No.	12	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotación Agrícola</u>					\$ 4,300.00	
	Cosecha 2016/2017						
	Café Gourmet						
410301	<u>Mano de Obra</u>				\$ 2,700.00		
	Jornales			\$ 2,700.00			
410303	<u>Costos Indirectos de Explotación Agrícola</u>				\$ 1,600.00		
	Alimentación			\$ 1,600.00			
	Jornales						
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 4,300.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 4,300.00		
	V/ Pago a jornaleros por labores de recolección de café Cosecha 2016/2017 y costos de					\$ 4,300.00	\$ 4,300.00

- 10) El día 01 de noviembre se recolecto en la cosecha de café gourmet 2016/2017, 1,125 quintales de café uva fresca los cuales se entregaron directamente al beneficio San Catalino, el café recolectado en uva fresca considerando que el precio de mercado en ese momento es de \$ 148.70 por quintal oro equivalentes a 225 quintales, por lo que se paga transporte para el traslado por el monto de \$ 700.00

Cod.	Fecha:	01/11/2016	Partida No.	13	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1111	<u>Productos Pendientes de liquidar</u>					\$ 33,457.50	
	Cosecha 2016/2017						
	Café gourmet						
	Entrega de Café				\$ 33,457.50		
4103	<u>Costos de Explotacion Agricola</u>					\$ 700.00	
	Cosecha 2016/2017						
	Café Gourmet						
410303	<u>Costos Indirectos de Explotación Agrícola</u>				\$ 700.00		
	Transporte			\$ 700.00			
210901	<u>Ingresos por percibir</u>						\$ 33,457.50
	Cosecha café bourbon				\$ 33,457.50		
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 700.00
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 700.00		
	V/ Entrega a beneficio San Catalino de cosecha Cosecha 2016/2017 y pago por					\$ 34,157.50	\$ 34,157.50

11) El 30 noviembre del 2016 se paga alimentación a jornaleros por \$ 800.00, la misma fecha se paga energía eléctrica de la finca por \$906.00, además se cancela por totalización de agua \$ 349.00

Cod.	Fecha:	30/11/2016	Partida No.	14	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
4103	<u>Costos de Explotacion Agricola</u>					\$ 2,055.00	
	Cosecha 2016/2017						
	Café Gourmet						
410303	<u>Costos Indirectos de Explotación Agrícola</u>				\$ 2,055.00		
	Alimentación jornales			\$ 800.00			
	Energía eléctrica			\$ 906.00			
	Servicios de agua			\$ 349.00			
1105	<u>IVA Crédito fiscal</u>					\$ 117.78	
	<u>IVA por Compras</u>				\$ 117.78		
1101	<u>Efectivo y Equivalente</u>						\$ 2,172.78
1101020102	Banco Cuscatlán				\$ 2,172.78		
	V/ Pago de alimentación de jornales, cancelación de energía eléctrica y servicios de					\$ 2,172.78	\$ 2,172.78

12) Con fecha 30 de diciembre 2016 la asociación cooperativa realiza la medición de su activo biológico en etapa de explotación y según criterio establecido por el ingeniero agrónomo quien determino que a la fecha se ha invertido en la cosecha un 95% por lo que para el año 2016 solo queda pendiente el 5% de erogaciones por lo que contabiliza los ajustes necesarios.

Valor Razonable:

Valor de Mercado o Fiable: \$ 20,400.52

(-) Costos en el punto de venta: \$ 1,020.03 → Perdida por deterioro

\$ 19,380.49

Porcentaje de cosecha útil 95%

Porcentaje pendiente de costos de cosecha 5%

Cod.	Fecha:	30/12/2016	Partida No.	15	Parcial	Debe	Haber
	Concepto						
1110	<u>Costos pendientes de liquidar</u>					\$ 19,380.49	
	Cosecha 2016/2017				\$ 19,380.49		
	Café gourmet				\$ 19,380.49		
110903	<u>Gastos de administración pendientes de liquidar</u>					\$ 1,020.03	
	Cosecha 2015/2016				\$ 1,020.03		
	Variación del V.R.				\$ 1,020.03		
	Café Gourmet						
4103	<u>Costos de Explotacion Agrícola</u>						\$ 20,400.52
	Cosecha 2016/2017				\$ 20,400.52		
	Café gourmet				\$ 20,400.52		
	V/ Medición de valor razonable y determinación del deterioro por costos de					\$ 20,400.52	\$ 20,400.52

ASOCIACIÓN COOPERATIVA TRANUJOS DE R.L.
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016
(Expresado Dólares \$ USA)

ACTIVO		PASIVO	
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO CORRIENTE	
Efectivo y Equivalente de Efectivo	133,598.60	Préstamos Bancarios de Corto Plazo	25,209.00
Cuentas por cobrar	81,754.00	Cuentas por pagar	120,454.00
Inventarios	23,339.63	Ingresos por Percibir	80,252.50
Inversiones	400,775.00	Impuestos por Pagar	45,730.82
Pagos Anticipados	7,221.00		<u>271,646.32</u>
Productos Pendientes de Liquidar	80,252.50	PASIVO NO CORRIENTE	
Costos Pendientes de Liquidar	19,380.49	Préstamos Bancarios de Largo Plazo	114,353.00
Gastos Pendientes de Liquidar	3,429.63	Deudas de Largo Plazo	214,144.00
	<u>749,750.85</u>		<u>328,497.00</u>
			<u>600,143.32</u>
 ACTIVO NO CORRIENTE		 PATRIMONIO DE LOS SOCIOS	
Propiedad Planta y Equipo neto	546,677.00	Aportes de capital	392,622.00
Activos Biológicos	119,782.49	Reservas	78,524.40
Depreciación Acumulada	(29,227.47)	Donaciones	106,763.00
	<u>637,232.02</u>	Utilidades Acumuladas	208,930.15
	<u>1,386,982.87</u>		<u>786,839.55</u>
 Total Activo	 <u>1,386,982.87</u>	 Total Pasivo y Patrimonio	 <u>1,386,982.87</u>

Licda. Ana Julia Ramos Quezada
Representante Legal

Karla María Segovia Acevedo
Contador General

Castellanos Barrios, Ltda. de C.V.
Auditores Externos
Inscripción Profesional No. 335
Lic. Carlos José Martínez Gómez
Inscripción Profesional No. 3274

ASOCIACIÓN COOPERATIVA TRANUJOS DE R.L
ESTADO DE RESULTADOS DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016
(Expresado Dólares \$ USA)

Ingresos por venta de productos agrícolas	39,065.00
Menos:	
Costos de ventas por productos agrícolas	18,816.67
Costos de Explotación Agrícola	-
Utilidad bruta	20,248.33
Menos:	
Gastos de operación	1,517.67
Gastos de Administración	\$ <u>1,517.67</u>
Utilidad de operación	18,730.66
Otros ingresos	-
Otros ingresos	\$ <u>-</u>
Utilidad antes de impuesto y reserva	18,730.66
Reserva legal	-
Impuesto sobre la renta	4,682.67
Utilidad neta	14,048.00

Licda. Ana Julia Ramos Quezada
Representante Legal

Karla María Segovia Acevedo
Contador General

Castellanos Barrios, Ltda. de C.V.
Audidores Externos
Inscripción Profesional No. 335
Lic. Carlos José Martínez Gómez
Inscripción Profesional No. 3274

ASOCIACION COOPERATIVA TRANUJOS DE R.L.
ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016
(Expresado Dólares \$ USA)

Flujo de efectivo en las actividades de operaciones:

Utilidad del ejercicio	14,048.00
Aumento de depreciación	6,070.69
Movimiento en el capital de trabajo:	-
Aumento en inventarios	(932.82)
Aumento en productos pendientes de liquidar	(33,457.5)
Aumento en costos pendientes de liquidar	(4,963.82)
Aumento en gastos pendientes de liquidar	(1,020.03)
Aumento en Activos Biológicos	(5,617.18)
Disminución en cuentas por pagar	(30,000.00)
aumentos en ingresos por percibir	(33,457.50)
aumentos en impuestos por pagar	9,513.34
Efectivo neto provisto en las operaciones	<u>(12,901.83)</u>
flujo de efectivo en las actividades de inversión:	
Flujo neto de efectivo (usado) en las actividades de inversión	-
flujo de efectivo en las actividades de financiamiento:	
Flujo neto de efectivo (usado) en las actividades de financiamiento	-
Disminución en el efectivo	<u>(12,901.83)</u>
Efectivo al inicio del año	146,500.43
Efectivo al final del año	133,598.60

Licda. Ana Julia Ramos Quezada
Representante Legal

Karla María Segovia Acevedo
Contador General

Castellanos Barrios, Ltda. de C.V.
Auditor Externo
Inscripción Profesional N° 335
Lic. Carlos José Martínez Gómez
Inscripción Profesional N° 3227

**ASOCIACION COOPERATIVA TRANUJOS DE R.L.
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016
EXPRESADO EN DOLARES US\$ DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA**

	<u>PATRIMONIO</u>			<u>RESULTADOS</u>	
	<u>DE SOCIOS</u>	<u>RESERVA</u>	<u>DONACIONES</u>	<u>ACUMULADOS</u>	<u>TOTAL</u>
SALDO AL 31 /12/2014	392,622.00	78,524.40	106,763.00	136,736.21	714,645.61
Aportes de capital	-	-	-	-	-
Superávit	-	-	-	-	-
Reservas	-	-	-	-	-
Donaciones	-	-	-	-	-
Utilidades Acumuladas	-	-	-	<u>58,145.95</u>	<u>58,145.95</u>
SALDO AL 31 /12/2015	392,622.00	78,524.40	106,763.00	194,882.16	772,791.56
Aportes de capital	-	-	-	-	-
Superávit	-	-	-	-	-
Reservas	-	-	-	-	-
Donaciones	-	-	-	-	-
Utilidades Acumuladas	-	-	-	<u>14,048.00</u>	<u>14,048.00</u>
SALDO AL 31/12/2016	392,622.00	78,524.40	106,763.00	208,930.15	786,839.55

**Licda. Ana Julia Ramos
Quezada
Representante Legal**

**Karla María Segovia Acevedo
Contador General**

**Castellanos Barrios, Ltda. de C.V.
Auditor Externo
Inscripción Profesional N° 335
Lic. Carlos José Martínez Gómez
Inscripción Profesional N° 3227**

NOTA 1 OPERACIÓN Y POLÍTICAS CONTABLES

OPERACIONES

La Asociación Cooperativa Agropecuaria TRANUJOS DE R.L., fue constituida el veinte y nueve de marzo del año 1995 en la ciudad de La Libertad, regida bajo las leyes de la República de El Salvador. Que de acuerdo al Acta de Junta General de Asociados celebrada en la ciudad de Santa Tecla, La Libertad, el día 26 de Julio de 2000 se crear la Asociación cooperativa agropecuaria, la cual quedó debidamente registrada en el Departamento de Asociaciones del Ministerio de Agricultura, según resolución No. 451-R de fecha once de octubre de Dos Mil Once, según ese documento la asociación queda autorizada para realizar sus labores agrícolas, bajo denominación TRANUJOS DE R.L.,

POLÍTICAS CONTABLES

Base de Presentación.

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría y Auditoría estableció un plan escalonado para que se adoptaran las Normas Internacionales de Contabilidad, razón por la que a partir de Enero de 2006 se implementa en la Asociación Cooperativa Agropecuaria Tranujos de R.L. el nuevo catálogo basado en NIC's, utilizándolo únicamente para la presentación de rubros de los Estados Financieros. Sus operaciones contables se basan en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

A continuación se resumen las políticas contables más importantes adoptadas por la Asociación Cooperativa:

Efectivo y equivalentes de efectivo

Las partidas componentes del efectivo y equivalentes de efectivo comprenden las cuentas bancarias sin ninguna restricción.

Inventarios

Los inventarios que consisten principalmente de productos Agrícolas para la venta, están valorados al costo de adquisición, o valor neto realizable, el menor. El sistema de registro autorizado es el periódico o analítico.

Ingresos y Gastos

La Asociación Cooperativa reconoce sus ingresos y gastos por medio del sistema de acumulación, el cual consiste en registrar en el momento que suceden o se devengan independientemente de cuando se reciban o se paguen respectivamente.

Sin embargo por su tipo de operaciones se reconocen los ingresos, costos y gastos pendientes de percibir en los activos y pasivos respectivos.

Propiedad, planta y equipo

La propiedad, planta y equipo son valorados a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada.

La depreciación es cargada de tal manera de liquidar el costo de los activos sobre sus vidas útiles estimadas, utilizando el método de línea recta.

El agotamiento es cargado de tal manera de liquidar el valor de los activos biológicos y se lleva en la misma cuenta de la depreciación acumulada.

Cuentas por Pagar

Las cuentas por pagar tales como: Retenciones por pagar y Acreedores Varios están registrados al valor de adquisición de los documentos de cobros (depósitos, contratos celebrados, comprobantes de crédito fiscal, facturas, recibos, ect.)

Impuesto sobre la renta

La Asociación Cooperativa Agropecuaria Tranujos de R.L. Sigue la política de registrar el impuesto sobre la renta en el ejercicio en que se causa. Para los ejercicios auditados el impuesto sobre la renta se determina aplicando a su renta imponible la tasa de treinta por ciento (30%); excepto que se hayan obtenidos rentas gravadas menores o iguales a ciento cincuenta mil dólares, en cuyo caso se aplicara la tasa del veinticinco por ciento (25%).

NOTA 2 UNIDAD MONETARIA

Los libros de la Asociación Cooperativa se llevan en dólares de los Estados Unidos de América representados por el símbolo \$ en los estados financieros adjuntos.

NOTA 3 EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO

El efectivo y equivalentes de efectivo se presenta a continuación:

Al 31 de diciembre de	<u>2015</u>
Caja	\$ 2,000
Bancos cuentas corrientes	<u>131,599</u>
Total	<u>\$ 133,599</u>

NOTA 4 CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

Las cuentas y documentos por cobrar se presentan a continuación:

Al 31 de diciembre de	<u>2015</u>
Deudores varios	\$ <u>1,754</u>
Total	<u>\$ 81,754</u>

NOTA 5 INVENTARIO

El monto de esta cuenta está integrado al 31 de diciembre de la siguiente manera:

Al 31 de diciembre de	<u>2015</u>
Mercadería para la venta	
Inventario de productos	
Inventario de Abonos	\$ 17,784
Inventario de Insecticidas	5,556
Total	<u>\$ 23,340</u>

NOTA 6 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, NETO

La propiedad planta y equipo y su correspondiente depreciación se presentan a continuación:

<u>Al 31 de diciembre de 2015</u>			
	<u>Valor</u>	<u>Depreciación Acumulada</u>	<u>Valor neto en libros</u>
Al costo:			
Mobiliario y Eq. Oficina	\$ 503,757	\$ (2,993)	\$ 500,764
Instalaciones	<u>496,243</u>	<u>(1,507)</u>	<u>494,736</u>
Total propiedad planta y equipo neto	<u>\$ 1,000,000</u>	<u>\$ (4,500)</u>	<u>\$ 995,500</u>

NOTA 7 ACTIVOS BIOLÓGICOS

El activo biológico que posee la Asociación Cooperativa se detallan a continuación:

<u>Al 31 de diciembre de 2015</u>			
	<u>Costo</u>	<u>Agotamiento Acumulado</u>	<u>Valor neto En libros</u>
<u>Activo Biológico:</u>			
En Explotación	\$ 97,731	\$ (24,727)	\$ 73,004
En Formación	<u>22,051</u>	<u>(0)</u>	<u>22,051</u>
TOTAL	<u>\$ 119,782</u>	<u>\$ (24,727)</u>	<u>\$ 95,055</u>

NOTA 8 PRÉSTAMOS BANCARIOS

Las cuentas de préstamos bancarios se presentan a continuación:

	2015
A Corto Plazo	\$ 25,209
A Largo Plazo	114,353
Total	\$ 139,562

NOTA 9 PATRIMONIO DE LOS SOCIOS**Capital Social**

El resumen del capital social al 31 de diciembre es el siguiente:

Al 31 de diciembre de	2015
Aportes de capital	\$ 392,622
Superávit	\$ 453,323
Reservas	\$ 78,524
Donaciones	\$ 106,763
Utilidades Acumuladas	\$ 208,930
Total Patrimonio de los Socios	\$ 1,240,163

Al 31 de diciembre de 2015 el capital de los socios corresponde al 70% de la Deuda Agraria, liquidada en el 30% el 25 de abril de 1997, cancelando así la totalidad de compromisos de la deuda con el ISTA.

Reserva

De acuerdo a lo establecido en los Estatutos de la Asociación Cooperativas anónimas están obligadas a destinar anualmente un 10% de sus utilidades para constituir una reserva, y luego la diferencia ser distribuido entre los asociados según los estatutos y normas mercantiles

NOTA 10 INGRESOS DEL EJERCICIO

Los ingresos al 31 de diciembre se detallan a continuación:

Al 31 de diciembre de	2015
Venta Productos agrícolas	
Productos agrícolas	\$ 39,065
(-) Rebajas sobre ventas	(0)
Total Ingresos de Operación	\$ 39,065

NOTA 11 COSTOS Y GASTOS DE OPERACIÓN

Los siguientes costos y gastos han sido cargados en la determinación de la utilidad de operación los cuales se detallan a continuación:

Al 31 de Diciembre de	2015
Costo de ventas de productos agrícolas	\$ 18,817
Gastos de Administración	
Varios	1,518
Otros gastos	0
Total Gastos de Administración	1,518
Gastos Financieros	
Total Costos y Gastos	\$ 20,335

NOTA 12 IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Cooperativa esta sujeta al pago del Impuesto Sobre la Renta, calculado sobre la base del 25% de renta imponible en el año por tener rentas gravadas menores o iguales a ciento cincuenta mil dolares de conformidad al art. 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

NOTA 13 HECHOS RELEVANTES LEY DE RENUNCIA VOLUNTARIA

En enero de 2014 se aprobó la legislación por retiro voluntario cuya aplicabilidad es a partir de enero de 2015. Dicha obligación es calculada sobre la base de la antigüedad de los empleados al momento de su retiro y con un importe máximo de dos salarios mínimos por cada año laboral. A la fecha de los estados financieros la Asociación Cooperativa no ha determinado el importe máximo relacionado con esta obligación. La política de la Asociación Cooperativa es reconocer dicha obligación por cada empleado que presente su renuncia voluntaria.

LEY CONTRA EL LAVADO DE DINERO Y ACTIVOS

En cumplimiento de la Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos emitida mediante Decreto No.498 del 2 de diciembre de 1998, publicada en el D.O 240 T.341 del 23 de diciembre de 1998, reformada mediante Decreto 777 del 21 de agosto de 2014 publicada en el D.O 163 T.404 del 4 de septiembre de 2014, la Asociación Cooperativa confirma que tienen conocimiento de dicha Ley y sus reformas relacionadas, no obstante a la fecha de los estados financieros la Asociación Cooperativa aún no posee manuales de aplicación; sin embargo ha iniciado dicho proceso con el respectivo registro en la Unidad de Investigación Financiera.

CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Conclusiones

- a) De acuerdo a los resultados obtenidos de la investigación realizada (estudio teórico-práctico y de campo), se concluye que el personal encargado del tratamiento contable de los Activos Biológicos desde su etapa de formación de las Asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas a la producción de cultivos permanentes, deben de recibir capacitaciones contantes, adquiriendo el conocimiento necesario para el reconocimiento, medición y presentación de los activos biológicos ya que de acuerdo a las encuestas no reciben este tipo de capacitación.
- b) De acuerdo a la investigación teórica y las bases técnicas de NIIF para PYMES los Estados Financieros completos incluyen Estado de Resultados, Balance General, Estado de Cambios en el Patrimonio, y Flujo de Efectivo además de las Notas a los Estados Financieros sin embargo el análisis de la información recopilada en la investigación de campo indica que la minoría de las asociaciones cooperativas dedicadas al cultivo permanentes, preparan información completa de los Estados Financiero, debido a que no existe suficiente información y una base contable que pueda servir de apoyo a la contabilización.
- c) Después de realizar la investigación teórica sobre el tema de aplicación de la contabilidad de cultivos permanentes se ha determinado que existe muy poca bibliografía relativa al tema, lo que impide tanto al personal en la contabilización de sus operaciones de los cultivos permanentes y tener el conocimiento sobre la aplicación y adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades aplicable al reconocimiento, medición y presentación de los activos biológicos desde su formación.
- d) El contenido de este trabajo de investigación proporciona un caso práctico conforme a normativa aplicable a la contabilización de las operaciones de las asociaciones cooperativas agropecuarias el cual los contadores, estudiantes o cualquier persona interesada al tema, les ayude para la correcta

contabilización en el reconocimiento, medición y presentación de las actividades agrícolas de las asociaciones cooperativas agropecuarias, así como la presentación de estados financieros.

4.2 Recomendaciones

- a) Se invita a la administración de las asociaciones agropecuarias de producción de cultivos permanentes que realice capacitaciones al personal contable para el adecuado reconocimiento, medición y presentación de las actividades, apoyándose en gremios y firmas contables dedicadas a proporcionar capacitaciones, indicados para facilitar el material actualizado y a la vez recurso humano que pueda orientarlos a través de conferencias y/o exposiciones.
- b) Al personal encargado de la contabilidad de las Asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas al cultivo permanente que realicen los registros contables se establecen los procedimientos específicos para el reconocimiento, medición y presentación de las actividades; por otro lado, las asociaciones agropecuarias deben apoyar capacitaciones para preparar al personal de contabilidad para la presentación de estados financieros según una normativa aplicable.
- c) Se estimule a las asociaciones agropecuarias que se dedica a la producción de cultivos permanentes, a impulsar programas investigación y de aprendizaje para el personal del área contable que es el encargado de reconocer, medir y presentar los activos biológicos desde su etapa de formación, de ésta manera se podrán preparar informes y los estados financieros que ayuden a los diversos usuarios a comprender fácilmente la situación financiera de las asociaciones agropecuarias sobre una base adecuada basada en la investigación.
- d) Asimismo se recomienda a la administración tomar en cuenta el presente trabajo de investigación como parte del material de apoyo para el personal contable, ya que el contenido aquí desarrollado muestra de manera precisa y concisa la aplicación de NIIF para PYMES abordando esencialmente el reconocimiento, medición y presentación de los estados financieros de las

asociaciones agropecuarias a la producción de cultivos permanentes proporcionando un caso práctico conforme a normativa aplicable y comprensible para todo usuario.

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Legislativa de El Salvador. (09 de Mayo de 1980). Leyes. *Ley Especial de Asociaciones Agropecuarias*. San Salvador, San Salvador, El Salvador: Diario Oficial.

Características de la Contabilidad Agropecuaria. (05 de Mayo de 2001). *Gestion y Administracion*. Obtenido de <http://www.gestionyadministracion.com/contabilidad/contabilidad-agropecuaria.html>

Contabilidad de El Salvador. (01 de Noviembre de 2009). *HISTORIA DE LA CONTABILIDAD EN EL SALVADOR*. Obtenido de [HISTORIA DE LA CONTABILIDAD EN EL SALVADOR: http://contabilidadelsalvador.blogspot.com/2009/11/historia-de-la-contabilidad-en-el.html](http://contabilidadelsalvador.blogspot.com/2009/11/historia-de-la-contabilidad-en-el.html)

Cooperativa de las Americas. (17 de Julio de 2016). *Cooperativa de las Americas*. Obtenido de Región de la Alianza Cooperativa Internacional : <http://www.aciamericas.coop/Hechos-y-cifras-del-cooperativismo>

Cubero, J. (1993). La Agricultura del Siglo XXI . En J. Cubero, *La Agricultura del Siglo XXI* (pág. 16). Madrid: Mundi-Prensa.

Distancia, U. N. (Noviembre de 2012). *Cultivos de clima medio*. Obtenido de http://datateca.unad.edu.co/contenidos/303022/Modulo_del_curso_en_exe/index.html

Faber, G. (1987). El Desarrollo futuro del maíz y trigo. En G. Faber, *El Desarrollo futuro del maíz y trigo* (pág. 30). Mexico: CIMMYT.

Fundacion Promotora de Cooperativas. (27 de Julio de 2015). *FUNPROCOOP*. Obtenido de Historia : http://funprocoop.org.sv/?page_id=24

INSAFOCOOP. (Consultada el 28 de Junio de 2016). *Portal de transparencia*. Obtenido de Historia del Cooperativismo: <http://www.insafocoop.gob.sv/index.php/historia-del-cooperativismo/>

internacional, A. c. (mayo de 1995). *haciendo negocios con las cooperativas*.

Izaguirre, J. G. (1998). Bases para Implementar los Costos Agrícolas. *Revistas Investigacion*, 96.

Izaguirre, J. G. (2010). Bases para Implementar los Costos Agrícolas. *Revistas Investigacion*, 96.

La Prensa Grafica . (24 de Mayo de 2015). *Economía* . Obtenido de Productores avanzan en adaptar el café al cambio climático: <http://www.laprensagrafica.com/2016/05/23/productores-avanzan-en-adaptar-el-cultivo-permanente-al-cambio-climatico>

Lazo Vásquez, L. P., Quintanilla Mejía, V. R., & Vásquez Guerra, I. B. (15 de Mayo de 2011). Reconocimiento, medición y presentación de los activos biológicos de origen vegetal en las empresas dedicadas a la producción de plantas ornamentales, frutales y otros del municipio de antiguo cuscatlan, departamento de la libertad. San Salvador, San Salvador, El Salvador.

Ley General de Asociaciones Cooperativas. (14 de Mayo de 1986). Decreto legislativo 339. *Ley General de Asociaciones Cooperativas*. San Salvador, El Salvado: Diario Oficial.

Plantilla Watermark . (Lunes 8 de Octubre de 2012). *Hablemos del café*. Obtenido de Reseña historica del café en El Salvador: [http://hablemosdelcultivo permanente.blogspot.com/2012/10/resena-historica-del-cultivo permanenteen-el-salvador.html](http://hablemosdelcultivo permanente.blogspot.com/2012/10/resena-historica-del-cultivo-permanenteen-el-salvador.html)

Salvador, M. d. (1994). *Historia de El Salvador tomo II*. San Salvador.

The free dictionary . (19 de Julio de 2016). *The free dictionary* . Obtenido de The free dictionary : <http://es.thefreedictionary.com/>

ANEXOS

CONSEJO SALVADOREÑO DEL CAFÉ
LISTA DE COOPERATIVAS CAFETALERAS DE EL SALVADOR

RAZON	DEPARTAMENTO	MUNICIPIO	NOMBREFINCA	direccion	TELEFONO
ASOC. COOP. DE PRODUCC. AGROPEC. EL GUAJE DE R.L.	SAN SALVADOR	SOYAPANGO	ASOC. COOP. EL GUAJE 1		21040384
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. Y PESQUERA BITINIA DE RL	SAN SALVADOR	SANTO TOMAS	BETHANIA	RURAL	71023515
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA SAN LUIS TUTULTEPEQUE DE R.L.	SAN SALVADOR	NEJAPA	SAN LUIS TUTULTEPEQUE		
ASOC. COOP. DE PRODC. AGROP. EL RELAMPAGO DE RL	SAN SALVADOR	NEJAPA	LOS NARANJOS	RURAL	79900199
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA "SAMARIA LAS MERCEDES" DE R	SAN SALVADOR	APOPA	SAMARIA LAS MERCEDES		25433826
ASOC. COOP. DE PRODUCC. AGROP. EL ANGEL DE R.L.	SAN SALVADOR	APOPA	LAS VENTANAS	KM. 14%, CARRET. A QUEZALTEPEQUE	22147094
SOIEDAD COOPERATIVA DE CAFICULTORES LA UNION DE R.L.	SAN SALVADOR	SANTIAGO TEXACUANGOS	COOP. LA UNION	COL. LAS MERCEDES #46 CALLE PANORAMICA A COJUTEPEQUE	25132739
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA SANTA ADELA DE R.L.	SANTA ANA	SANTA ANA	SANTA ADELA	CARRETERA A CANDELARIA DE LA FRONTERA KMS	61244701
ASOC. COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPECUARIA LAS CRUCES DE R.L	SANTA ANA	CHALCHUJAPA	LAS CRUCES	CTE.SANTA ANA-SONSONATE KM.74, VIA LOS NARANAJOS	24417849
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. PASOCARRERA DE R.L.	SANTA ANA	CHALCHUJAPA	EL CARMEN		78928606
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROP. HACIENDA LAS TABLAS DE R.L.	SANTA ANA	CHALCHUJAPA	LAS TABLAS	RURAL	
ASOC. COOP. DE APROV. Y PRODUCC. AGROP. LA REFORMA EL MANGUITO DE	SANTA ANA	CHALCHUJAPA	EL MANGUITO		
SOC. COOP. CHALCHUAPANCA DE PROD DE CAFE CUZCACHAPA D RL	SANTA ANA	CHALCHUJAPA	SAN IGNACIO	CARRET. AL CODO COL. CUZCACHAPA CTON. GALEANO	24527800
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. EL POTOSI DE R.L.	SANTA ANA	COATEPEQUE	EL POTOSI	FINCA EL POTOSI	74756361
ASOC. COOP. DE AHOORRO, CREDITO Y COMERCIALIZACION LOS MILAGROS DE R	SANTA ANA	SANTA ANA	LOS MILAGROS	AV. JOSE BERNANDEZ PACHECO N°2-2	72135144
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA LOS PINOS DE R.L.	SANTA ANA	EL CONGO	LOS PINOS	KM. 55 1/2 CARRETERA A SONSONATE VIA CERRO VERDE	24340038
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA RANCHO MONTEVISTA DE R.L.	SANTA ANA	EL CONGO	RANCHO MONTEVISTA		
SOIEDAD COOPERATIVA DE CAFETALEROS DE CIUDAD BARRIOS DE R.L.	SAN MIGUEL	CIUDAD BARRIOS	LA TRINIDAD 1	BARRIO EL CENTRO	26838000
ASOCIACION COOPERATIVA FINCA LA FLORIDA DE R.L.	LA LIBERTAD	SANTA TECLA	LA FLORIDA	FINCA LA FLORIDA	77054742
ASOC. COOP. DE PROD. AGROPECUARIA EL BOSQUE DE R.L.	LA LIBERTAD	SANTA TECLA	EL BALSAMAR		79051086
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA Y PESQUERA 15 DE JULIO DE R.L	LA LIBERTAD	TEPECOYO	SAN JOSE	BARRIO EL CENTRO, PUERTO DE LA LIBERTAD	61039069
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA "EL CATORCE DE MARZO DE R.L	LA LIBERTAD	QUEZALTEPEQUE	EL CATORCE DE MARZO 1		
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROP. COLOMBIA DE R.L.	LA LIBERTAD	QUEZALTEPEQUE	COLOMBIA	SOBRE CARRET.A EL SITIO DEL NIÑO	79100700
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. "SAN ANDRE" DE RL	LA LIBERTAD	CIUDAD ARCE	HACIENDA SAN ANDRES 1	HACIENDA SAN ANDRES K34 1/2 CIUDAD ARCE	23055918
ASOCIACION COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPECUARIA EL REFUGIO DE R	LA LIBERTAD	SAN JUAN OPICO	EL REFUGIO	RURAL	
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA CHAMICO DE R.L.	LA LIBERTAD	SAN JUAN OPICO	CHANMICO	VIA SITIO DEL NIÑO CARRETERA A QUEZALTEPEQUE	23527914
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA BUENA VISTA DE RL	LA LIBERTAD	SAN JUAN OPICO	SAN ANTONIO		72403961
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROP EL JABALI DE R.L.	LA LIBERTAD	SAN JUAN OPICO	EL JABALI		75631417
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP Y SERV MULTIPLES DIECISEIS DE AGOSTO DE R.L	LA LIBERTAD	SAN JUAN OPICO	16 DE AGOSTO	CANTON CHANMICO	71391591
ASOC. COOP. DE PRODUCC. AGROPECUARIA HDA. NUEVA DE R.L.	LA LIBERTAD	COLON	ASOC. C. DE PROD. AGROP. HDA	CARRETERA A SONSONATE KM 24.5 LOURDES	71950300
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA AGUA FRIA DE R.L.	LA LIBERTAD	COLON	AGUA FRIA	KM. 22 CARRETERA A SANTA ANA	76205161
ASOC. COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPECUARIA EL ESPINO DE R.L	LA LIBERTAD	ANTIGUO CUSCATLAN	EL ESPINO	FINCA EL ESPINO ATRAS POLIDEPORTIVO MERLIOT	21316617
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA EL FARO N° DOS DE R.L.	LA LIBERTAD	COMASAGUA	EL FARO		
ASOC. COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPECUARIA SAN ANTONIO DE R.L.	LA LIBERTAD	COMASAGUA	SAN ANTONIO	RURAL	
ASOC. COOP. DE PROD. AGROPECUARIA SANTA ADELAIDA DE R.L	LA LIBERTAD	COMASAGUA	STA ADELAIDA	FINCA SANTA ADELAIDA	23430041
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. EL SITIO DE R.L.	LA LIBERTAD	COMASAGUA	COOPERATIVA EL SITIO	RURAL	74321782
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA EL PINAL DE R.L.	LA LIBERTAD	JAYAQUE	EL PINAL		
ASOC. COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPECUARIA EL CHAGUITE DE R.L.	LA LIBERTAD	JAYAQUE	EL CHAGUITE	LAS FLORES	23388010
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA Y SERVICIOS MULTIPLES EL SOCORRO	LA LIBERTAD	HUIZUCAR	EL SOCORRO		
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA Y SERV. MULT. FENIX ACACHAPA	LA LIBERTAD	TEPECOYO	SAN JOSE ACACHAPA	RURAL	
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. LOS TABLONES DE R.L.	LA LIBERTAD	TEPECOYO	LOS TABLONES		74796914
ASOC. COOP. NUEVO EL PORVENIR DE R.L.	LA LIBERTAD	TEOTEPEQUE	EL PORVENIR	RURAL	73200982
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA CAFETALERA FLORENCIA DE R.L.	LA LIBERTAD	NUEVO CUSCATLAN	SANTA ELENA	COOPERATIVA FLORENCIAFINAL 3A, AVENIDA SUR Y CALLE AL CEMENTERIO FINCA SANTA E	
ASOC. COOP. DE LA REFORMA AGRARIA SAN ISIDRO DE R.L.	LA LIBERTAD	TAMANIQUE	ASOC. COOP. DE PROD. AGROP	RURAL	77953535
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA SAN FERNANDO DE R.L.	LA LIBERTAD	SACACOYO	SAN FERNANDO	KM. 31.5 CARRETERA DE SAN SALVADOR A SONSONATE	
ASOC. COOP. AGROP. SANTA ANITA DE R. L.	CUSCATLAN	SUCHITOTO	FINCA SANTA ANITA	SUCHITOTO	70355205
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA LAS QUEBRADAS DE R.L.	LA LIBERTAD	TALNIQUE	LAS QUEBRADAS	CALLE A TALNIQUE 100 MTS DESPUES DEL DESVIO A COMASAGUA	

Bravo

ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA SAN LORENZO, DE R.L.	LA LIBERTAD	SAN MATIAS	AN LORENZO	HACIENDA SAN LORENZO	23015366
SOCIEDAD COOPERATIVA DE CAFICULTORES DE BERLIN DE R.L.	USulután	BERLIN	LOS NOGALES	AVENIDA SIMON BOLIVAR #7	26110974
ASOC. COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPECUARIA SANTA MARIA 2 DE R.L.	USulután	SANTIAGO DE MARIA	SANTA MARIA	FINAL 1A, CALLE OTE. COLONIA 9 DE NOVIEMBRE	
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. FCA. LA BAGATELA DE R.L.	USulután	SANTIAGO DE MARIA	LA BAGATELA	RURAL	26631628
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA FINCA SAN MAURICIO DE R.L.	USulután	TECAPAN	SAN MAURICIO		
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA ATAISI, DE R.L.	SANTA ANA	SANTA ANA	LAS MARIA-A	CANTON SAN ISIDRO KM. 45 DESVIO CERRO VERDE	24834713
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. EL SUNZA DE R.L.	SONSONATE	IZALCO	EL SUNZA 1	KM. 46 1/2 CARRETERA DE SAN SALVADOR A SONSONATE	24834083
ASOC. COOP. DE . PROD. AGROP. SAN JOSE MIRAMAR DE R.L.	SONSONATE	NAHUJALCO	SAN JOSE MIRAMAR	CANTON EL CHAPARRON, JURISDICCION DE NAHUJALCO	75159668
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. Y SERV. MULTIPLES EL NAZARENO R.L.	SONSONATE	NAHUJALCO	EL NAZARENO	RURAL	24165719
ASOC. COOP. AGROP. DE PART. REAL SAN RAFAEL DE R.L.	SONSONATE	JUAYUA	SAN RAFAEL		24349232
COOP. CAFET. DE SAN JOSE LA MAJADA DE R.L.	SONSONATE	JUAYUA	SAN JOSE EL PORVENIR 1	SAN JOSE LAMAJADA	24841400
ASOC. COOP. DE PROD. AGROPECUARIA LAS VICTORIAS DE R.L.	SONSONATE	JUAYUA	SANTA BARBARA	AV. DANIEL CORDON SUR Y 4A. CALLE PONIENTE, BARRIO EL CAMEN	24522513
CAJA DE CREDITO DE JUAYUA SOC. COOPERATIVA DE R.L. DE C.V.	AHUACHAPAN	TACUBA	LAS JOYITAS	2A AV. SUR Y 2A CALLE OTE. N°1-5	24693500
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. LOS LAGARTOS DE R. L.	SONSONATE	ARMENIA	LA PUERTA	HACIENDA LOS LAGARTOS	24834248
ASOC. COOP. PROD. AGROP. HDA. LA FORTUNA DE R.L.	SONSONATE	SAN JULIAN	LA FORTUNA		70861137
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA EL NUEVO RENACIMIENTO DE R.L.	SONSONATE	SAN JULIAN	EL PALMAR		
ASOC. COOP. DE PRODUC. AGROP. LA VOZ DE LOS ALTOS DE R.L.	SONSONATE	SAN JULIAN	SAN JOSE	RURAL	
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA EL BALSAMAR DE R.L.	SONSONATE	CUISNAHUAT	EL BALSAMAR		
ASOC. COOP. DE LA REF. AGRARIA SAN FCO. GUALPIRQUE DE R.L.	LA UNION	CONCHAGUA	SAN FRANCISCO GUALPIRQUE	RURAL	71271154
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA "SURAVAYA" DE R.L.	LA UNION	CONCHAGUA	SURAVAYA	RURAL	
ASOC. COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPECUARIA LOS TRIQUEROS DE R.L.	LA PAZ	SANTIAGO NONJALCO	EL MATAZANO		23737173
SOC. COOPERATIVA DE CAFICULTORES TEPECZUNT DE R.L. DE C.V.	LA PAZ	SAN MIGUEL TEPECZONTES	TEPECZUNT	BARRIO EL CALVARIO	
COOPERATIVA DE CUSCATLAN DE R.L.	CUSCATLAN	COJUTEPEQUE	DIVINA MISERICORDIA	69 CALLE OTE., BO. SAN JUAN, CALLE A LA ESTACION FTE. A RASTRO M	23720163
COOPRAEP, DE R.L.	AHUACHAPAN	AHUACHAPAN	BUENA VISTA		74873614
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. SAN RAYMUNDO, DE R.L.	AHUACHAPAN	AHUACHAPAN	SAN RAYMUNDO		24340264
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA SAN ALFONSO MIRAMAR DE R.L.	AHUACHAPAN	SAN FRANCISCO MENENDEZ	SAN ALFONSO MIRAMAR		76481615
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. HDA. SAN RAFAEL DE R.L.	AHUACHAPAN	TACUBA	LOS MAMONES		71572424
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA ENTRE RIOS DE R.L.	AHUACHAPAN	TACUBA	COOP. ENTRE RIOS	CANTON MONTE HERMOSO, TACUBA, AHUACHAPAN	74807538
ASOC. COOPERATIVA DE PROD. AGROPECUARIA EL PARAISO DE R.L.	AHUACHAPAN	TACUBA	AGUA FRIA	CONTIGUO A LA ESCUELA DEL CASERIO	73050604
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROINDUSTRIAL EL PROGRESO DE R.L.	AHUACHAPAN	TACUBA	HDA. NEJAPA	4TA. CALLE PONIENTE #1-3 A	24430050
ASOC. COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPECUARIA LAS COLINAS DE R.L.	AHUACHAPAN	TACUBA	LAS COLINAS		
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. SANTA FE DE R.L.	AHUACHAPAN	TACUBA	SANTA FE	C/. LOMA LARGA, MUNICIPIO DE TACUBA	74995096
ASOC. COOP. DE PRODUC. AGROP EL CLAVEUTO DE R.L.	AHUACHAPAN	TACUBA	EL CLAVEUTO	CANTON EL ROSARIO	70961708
ASOC. COOP. DE PRODUC. AGROP. BRISAS UNIDAS DE R.L.	AHUACHAPAN	TACUBA	EL OBRAJE	RURAL	
ASOC. COOP. DE PRODUCCION AGROPECUARIA EL MILAGRO MONTE HERMOSO	AHUACHAPAN	TACUBA	EL MILAGRO MONTE HERMOSO		
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. PEQUEÑOS CARI EL SINCUYO DE R.L.	AHUACHAPAN	TACUBA	ASOC. COOP SINCUYO	CANTON EL SINCUYO, CAS. EL CENTRO	78913192
ASOC. COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPECUARIA MATA LA DE R.L.	AHUACHAPAN	CONCEPCION DE ATACO	MATA LA		
ASOC. COOP. DE PRODUC. AGROP LA NUEVA ESPERANZA JUJUTLA DE R.L.	AHUACHAPAN	JUJUTLA	NUEVA ESPERANZA	C/ROSARIO ARRIBA	60162486
ASOC. COOP. DE PROD. AGROPECUARIA, EL SALTO DE R.L.	AHUACHAPAN	JUJUTLA	EL SALTO	CANTON LAS MESAS	
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. ARANDO LA TIERRA DE R.L.	AHUACHAPAN	CONCEPCION DE ATACO	EL SALTO	JUJUTLAN, AHUACHAPAN	78147949
ASOC. COOP. DE PROD. AGROP. Y SERV. MULTIPLES EL TARRO DE R.L.	LA LIBERTAD	TEOTEPEQUE	MIZATA	CAS. EL SACIO	77739132
ASOCIACION COOPERATIVA AGROPECUARIA LA CONCORDIA DE R.L.	AHUACHAPAN	TACUBA	SANTA TERESA	RURAL	
ASOCIACION COOPERATIVA DE PRODUCCION AGROPECUARIA SAN CARLOS DOS	MORAZAN	OSICALA	SAN CARLOS DOS		26566218
ASOC. COOP. DE COMEC. APROV. PROD. AGRIC. AHORRO Y CRED. DE PEQ. CAFET. SA	MORAZAN	SAN SIMON	EL PINO		75185810

Barrington 11/10/2014



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA



PROYECTO DE INVESTIGACIÓN: Aplicación de la contabilidad para asociaciones cooperativas agropecuarias del ministerio de agricultura y ganadería, dedicadas a los cultivos permanentes”.

DIRIGIDO A: Los contadores de las asociaciones cooperativas agropecuarias del Ministerio de Agricultura y ganadería, dedicadas a la explotación de los cultivos permanentes.

OBJETIVO: Obtener información que permita conocer la forma y base sobre la cual preparan y presentan la información financiera las asociaciones cooperativas agropecuarias.

INDICACIONES: Lea las preguntas que a continuación se le presentan y de acuerdo a su conocimiento subraye una o varias opciones según corresponda.

1. ¿Qué tipos de cultivo explota? Selección una o varias opciones
 - a) Café
 - a) Caña de Azúcar
 - b) Maíz
 - c) Otro tipo de cultivo especifique_____

2. ¿Qué cantidad de área o extensión posee para la cosecha de su cultivo?
 - a) Menos de 5 manzanas
 - b) De 5 a 10 manzanas
 - c) De 10 a 15 manzanas
 - d) Más de 15 manzanas

3. ¿Cuándo fue la última vez que recibió capacitación relacionada con la contabilización de los cultivos que explotan?
 - a) Hace un año
 - b) Hace seis meses
 - c) Hace tres meses
 - d) Hace un mes
 - e) Nunca

4. ¿La asociación cooperativa posee catálogo de cuentas, manual de aplicación de cuentas y políticas contables autorizado por Ministerio de Agricultura y Ganadería?
 - a) Si

- b) No
 - c) No sabe
5. Indique el marco de referencia en base al cual se ha preparado el sistema contable
- a) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
 - b) Normas Internacionales de Información Financieras
 - c) Normas Internacionales de Contabilidad NIC
 - d) Norma Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades
 - e) No sabe
6. Indique los elementos que posee su sistema contable. Seleccione una o varias
- a) Descripción del sistema
 - b) Políticas contables
 - c) Catálogo de cuentas
 - d) Manual de aplicaciones de cuentas
 - e) Manual de procedimientos contables
 - f) Todos los anteriores
7. ¿Indique quiénes le solicitan frecuentemente los estados financieros? Selección uno o varios
- a) Instituciones financieras
 - b) Proveedores
 - c) Clientes
 - d) Instituciones gubernamentales
 - e) Empleados
 - f) Otros. Especifique _____
8. ¿Indique como reconoce inicialmente sus cultivos permanentes?
- a) Costo de la cosecha
 - b) Inventarios
 - c) Activo biológico corriente
 - d) Activo biológico no corriente
 - e) Valor razonable
9. ¿Identifique los centros de costos para las erogaciones realizadas en la etapa de desarrollo del cultivo?
- a) Semillero
 - b) Almaciguero
 - c) Vivero
 - d) Ninguno de los anteriores

10. ¿Se identifica el centro de costo de los activos biológicos en explotación para las erogaciones realizadas del cultivo permanente en la fase de explotación?
- Si
 - No
11. ¿Qué criterio utiliza para establecer el precio de venta de los cultivos recolectados?
- Centros de costo
 - Precio de mercado
 - Precios establecidos por el Consejo Salvadoreño del Café
 - Volumen de Cosecha
12. ¿Cuáles son los estados financieros que presenta como asociación cooperativa agrícola para informar de su situación financiera y económica?
- Balance general
 - Estado de resultado
 - Flujo de efectivo
 - Estado de Cambios en el patrimonio
 - Todos los anteriores
 - Ninguno
13. ¿Cuál cree que sería el principal efecto de no poseer una normativa que regule de forma especial la aplicación contable para las asociaciones cooperativas dedicadas a la agricultura?
- Dificultad en determinar los costos de los cultivos
 - Dificultad en la presentación de estados financieros
 - Dificultad en clasificar las fases de los cultivos
 - No se tiene una base sobre la cual se pueda tomar decisiones contables
14. ¿Considera que existe suficiente información que pueda servir de apoyo a la contabilización de las operaciones de su actividad agrícola?
- Si
 - No
15. ¿Qué características debería tener una normativa para aplicación de la contabilidad en las asociaciones cooperativas dedicadas a la agricultura?
- Comprensible
 - Versátil
 - Fácil de usar
 - Todas las anteriores
16. ¿Considera usted que una normativa para la aplicación de la contabilidad a las asociaciones cooperativas contribuirá a que su contabilidad se desarrolle con mayor facilidad?
- Si

- b) No
17. ¿Qué tipo de limitantes surgirían al implementar una normativa para aplicación de la contabilidad en las asociaciones cooperativas dedicadas a la agricultura?
- a) Falta de conocimiento técnico sobre la normativa
 - b) Falta de capacitación al personal
 - c) Costo en asesorías especializadas sobre la Normativa
 - d) Otros problemas
18. ¿Considera que existiría un mejor control de las operaciones al aplicar una Normativa para aplicación de la Contabilidad en las asociaciones cooperativas dedicadas a la agricultura?
- a) Si
 - b) No
19. ¿Considera necesario la existencia de una normativa contable para las Asociaciones Agrícolas?
- a) Si
 - b) No

Firma: _____

Nombre de Encuestado: _____

Nombre de Finca: _____

ANALISIS DE RESULTADOS

1. ¿Qué tipos de cultivo explota? ¿Selección una o varias opciones?

Objetivo: Identificar la variedad de cultivos explotados de las diferentes cooperativas, para verificar si están dentro de la clasificación de los tipo de cultivo en estudio.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Café	30	64%
Caña de azúcar	5	11%
Maíz	7	15%
Otro tipo de cultivo	5	11%
Total	47	100%



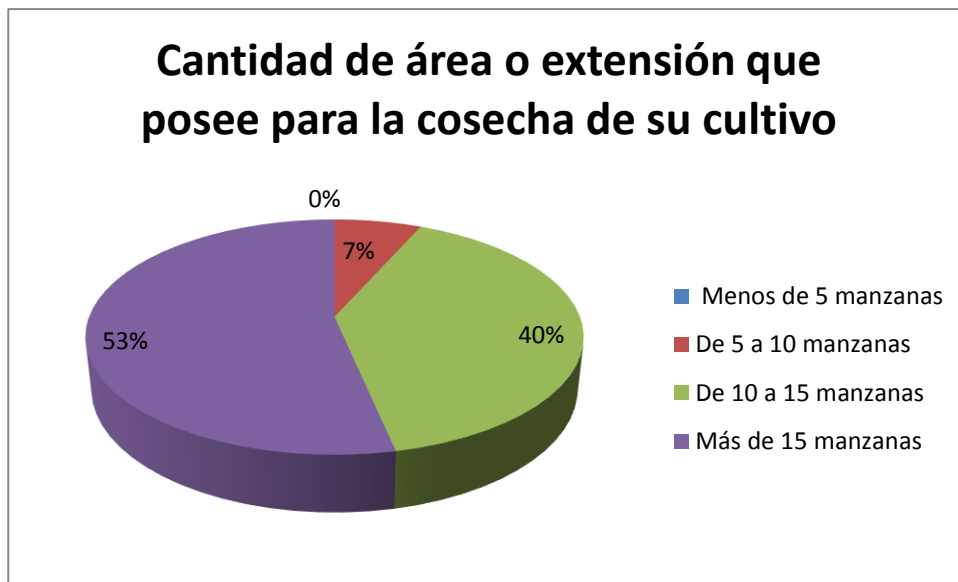
Análisis:

La mayoría de los encuestados con un 60% reconocen inicialmente sus cultivos permanentes como costo de producción de sus cosechas, en segundo lugar lo reconocen al valor razonable como tal como lo indica la norma internacional de información financiera para pequeña o medianas entidades en la sección 34, y el 10% reconocen inicialmente como un activo biológico corriente.

2. ¿Qué cantidad de área o extensión posee para la cosecha de su cultivo?

Objetivo: Categorizar a los pequeños y grandes productores para evaluar el tipo de contabilidad que realizan y reconocer donde existen mayores deficiencias de aplicación de Normativa contable.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Menos de 5 manzanas	0	0%
De 5 a 10 manzanas	2	7%
De 10 a 15 manzanas	12	40%
Más de 15 manzanas	16	53%
Total	30	100%



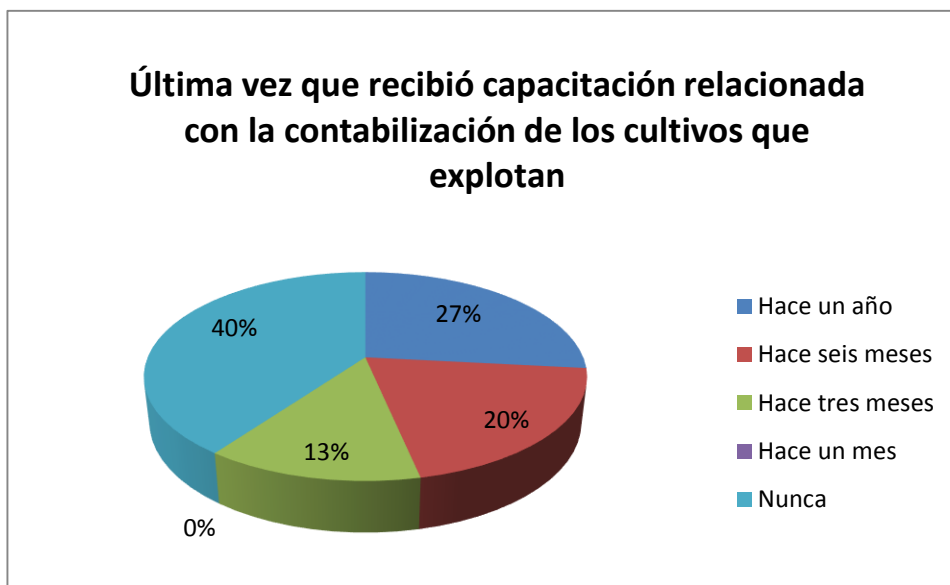
Análisis:

En relación a la cantidad de área de tierra que poseen los agricultores para el desarrollo de actividad principal en su mayoría es más 15 manzanas, categorizando de esta forma el cómo grandes productores de café, los cuales tiende a tener mayor necesidad de contar con una normativa para su mejor control.

3. ¿Cuándo fue la última vez que recibió capacitación relacionada con la contabilización de los cultivos que explotan?

Objetivo: Evaluar la frecuencia con que se capacita al personal que realiza la contabilidad para identificar si el personal es apto para implementar la normativa propuesta.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Hace un año	8	27%
Hace seis meses	6	20%
Hace tres meses	4	13%
Hace un mes	0	0%
Nunca	12	40%
Total	30	100%



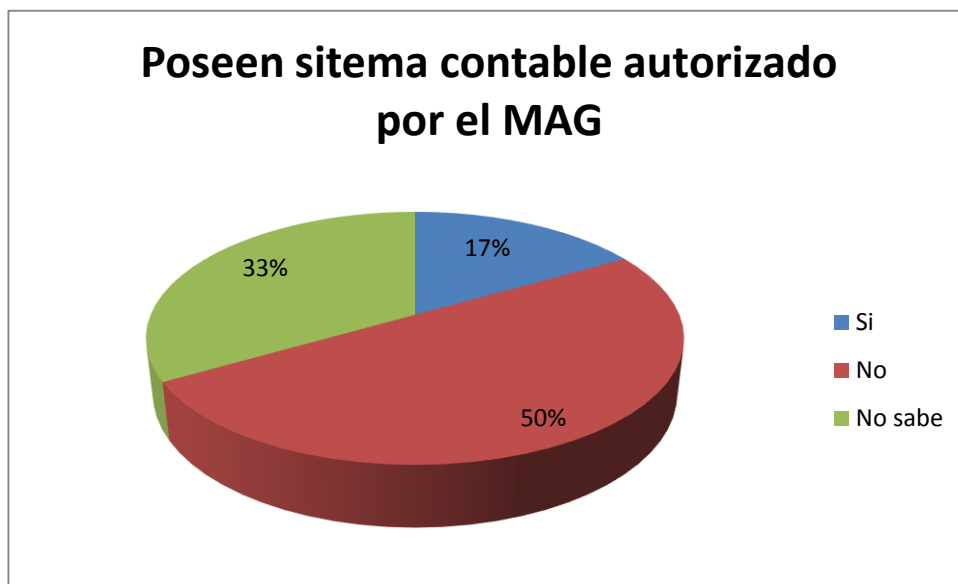
Análisis:

De acuerdo a los resultados obtenidos el personal encargado en llevar la contabilidad de las Asociación Agropecuaria, una gran parte no están recibiendo capacitaciones constantes de esta forma tienen una deficiencia en la aplicación de la normativa contable para realizar una mejor presentación de su información financiera.

4. ¿La asociación cooperativa posee catálogo de cuentas, manual de aplicación de cuentas y políticas contables autorizado por Ministerio de Agricultura y Ganadería?

Objetivo: Examinar si las asociaciones cooperativas en estudio saben que no existe un sistema contable autorizado por las Ministerio de Agricultura y Ganadería.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	5	17%
No	15	50%
No sabe	10	33%
Total	30	100%



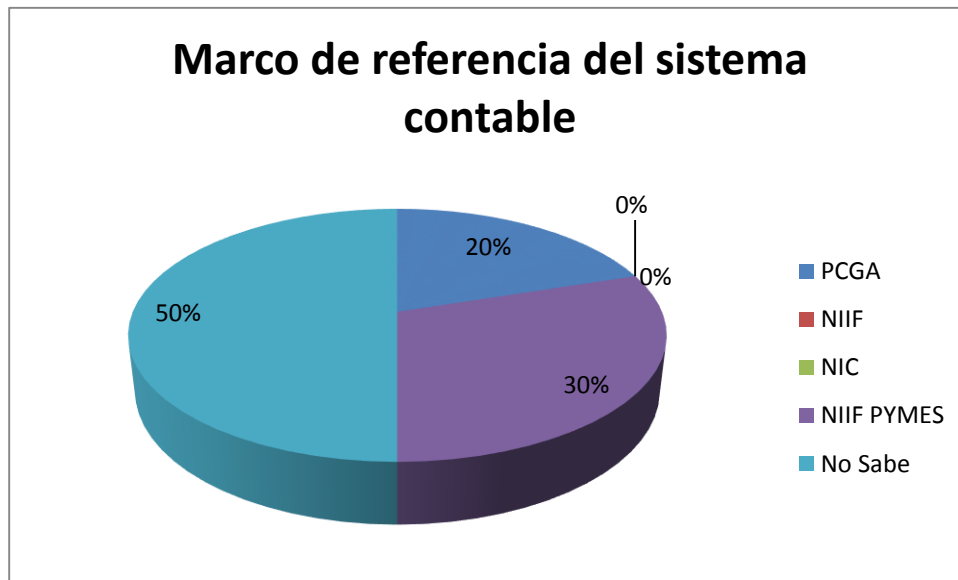
Análisis:

Las personas encuestadas manifiestan con un 50% que no poseen catálogo de cuentas, manual de aplicación de cuentas y políticas contables autorizado por Ministerio de Agricultura y Ganadería, un 33% no sabe sin embargo, un 17% respondieron que los poseen aunque según el ministerio de agricultura ellos no autorizan sistema contable.

5. Indique el marco de referencia en base al cual se ha preparado el sistema contable

Objetivo: Identificar cuál es el marco de referencia adoptado para la elaboración de la información financiera contable, caso contrario sugerir la aplicación de una normativa actualizada.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
PCGA	6	20%
NIIF	0	0%
NIC	0	0%
NIIF PYMES	9	30%
No Sabe	15	50%
Total	30	100%



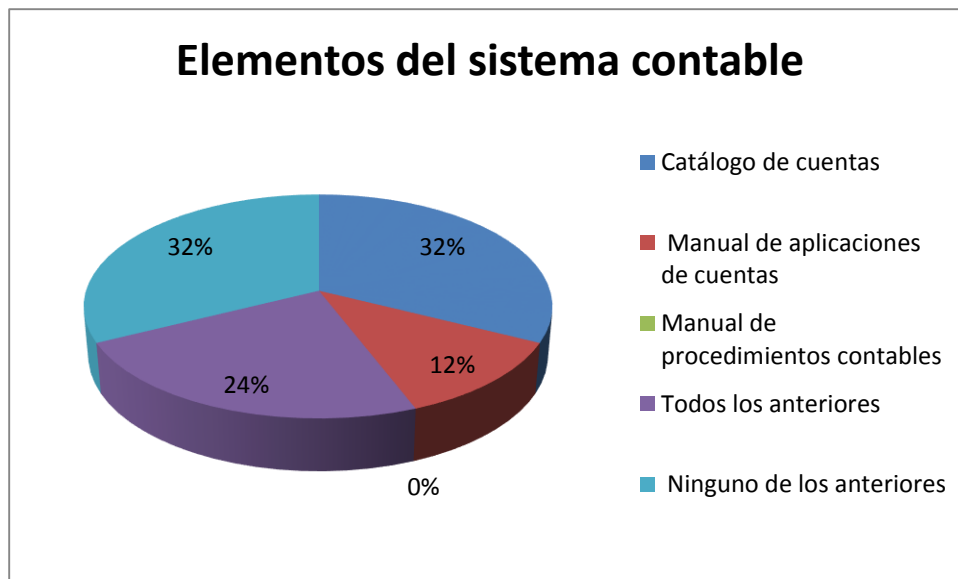
Análisis:

Las asociaciones cooperativas agropecuarias en su mayoría con un 50% no saben qué tipo de normativa están aplicando para la presentación de su información financiera por otra parte el 30% está utilizando la NIIF para PYMES no obstante un 20% no está actualizado con la normativa adecuada para la presentación de su información financiera por lo que es necesario contar con una normativa específicamente para las asociaciones cooperativas agropecuarias.

6. Indique los elementos que posee su sistema contable. Seleccione una o varias

Objetivo: Analizar si los sistemas contables aplicados por las asociaciones cooperativas cuentan con los elementos necesarios que debe poseer.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Descripción del sistema	3	8%
Políticas contables	0	0%
Catálogo de cuentas	11	30%
Manual de aplicaciones de cuentas	4	11%
Manual de procedimientos contables	0	0%
Todos los anteriores	8	22%
Ninguno de los anteriores	11	30%
Total	37	100%



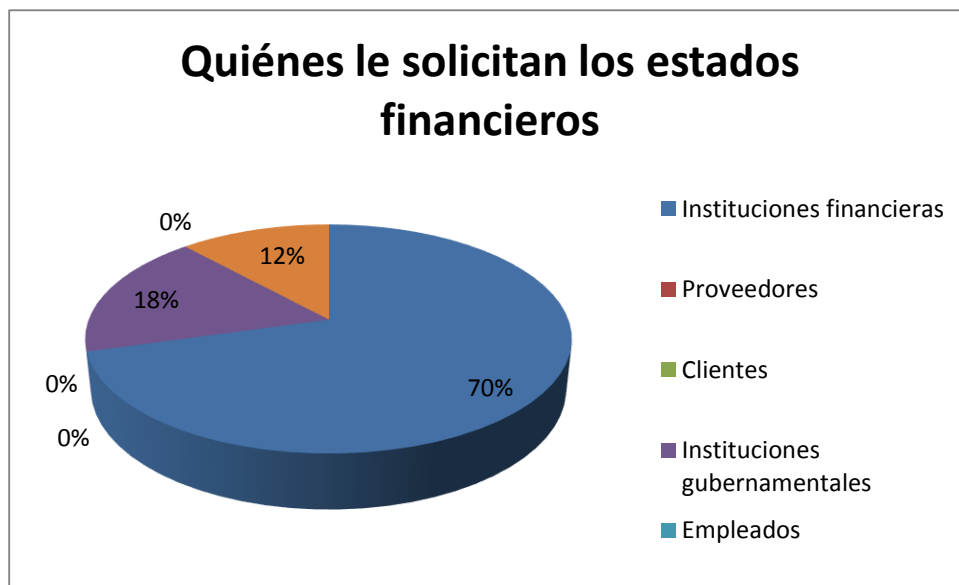
Análisis:

Según los profesionales encuestados las asociaciones cooperativas no poseen en su totalidad los elementos de un sistema contable, teniendo incompleta la información requerida para realizar estados financieros con información fiable y razonable, esto da la pauta para realizar una herramienta que les brinde dicha información.

7. ¿Indique quiénes le solicitan frecuentemente los estados financieros? Selección uno o varios

Objetivo: Diagnosticar si a los usuarios que solicitan la información financiera le es útil la información presentada y cumple con sus necesidades.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Instituciones financieras	24	71%
Proveedores	0	0%
Clientes	0	0%
Instituciones gubernamentales	6	18%
Empleados	0	0%
Otros.	4	12%
Total	34	100%



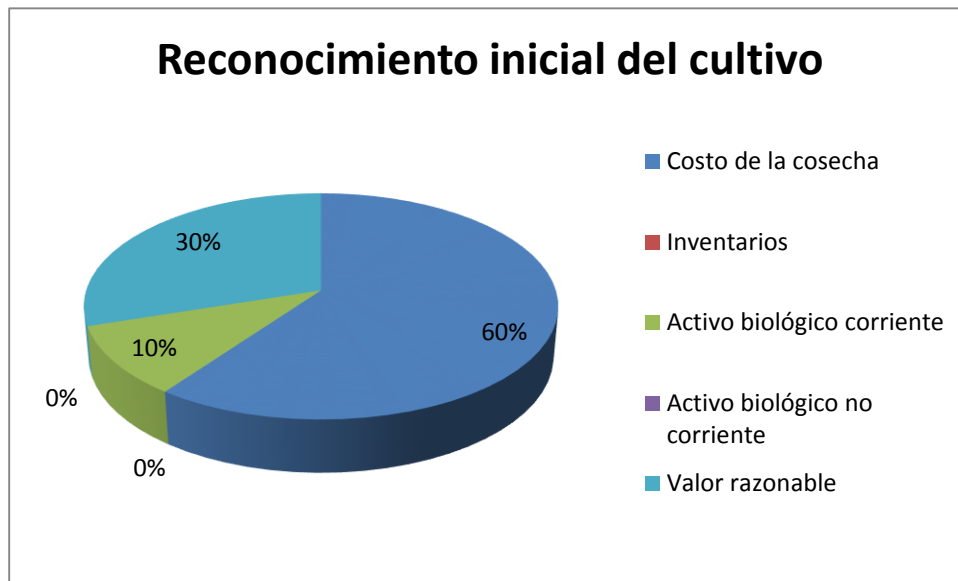
Análisis:

Los profesionales encuestados manifiestan que los usuarios que solicitan información en su mayoría son las instituciones financieras en segundo lugar los proveedores y en tercero las instituciones gubernamentales, por consiguiente es necesario que las asociaciones cooperativas agropecuarias cuenten con estados financieros fiables ya que la gran mayoría necesitan financiamiento para la explotación de sus cultivos.

8. ¿Indique como reconoce inicialmente sus cultivos permanentes?

Objetivo: Identificar la forma de registro de los cultivos permanentes en las asociaciones cooperativas en cada uno de sus procesos y evaluar si se está realizando de manera correcta.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Costo de la cosecha	18	60%
Inventarios	0	0%
Activo biológico corriente	3	10%
Activo biológico no corriente	0	0%
Valor razonable	9	30%
Total	30	100%



Análisis:

La mayoría de los encuestados con un 60% reconocen inicialmente sus cultivos permanentes como costo de producción de sus cosechas, en segundo lugar lo reconocen al valor razonable como tal como lo indica la norma internacional de información financiera para pequeña o medianas entidades en la sección 34, y el 10% reconocen inicialmente como un activo biológico corriente.

9. ¿Identifique los centros de costos para las erogaciones realizadas en la etapa de desarrollo del cultivo?

Objetivo: Analizar si la clasificación de las erogaciones efectuadas, para cada centros de costo en el desarrollo de sus cultivos, son adecuadas según el proceso del activo biológico.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Semillero	9	30%
Almaciguero	0	0%
Vivero	3	10%
Ninguno de los anteriores	18	60%
Total	30	100%



Análisis:

La mayoría de asociaciones cooperativas agropecuarias no logran identificar los centros de costos en el proceso del desarrollo de sus cultivos y solamente el 30% manifiesta que logra identificar la etapa del semillero y el 10% logra identificar el centro de costo de vivero, por lo que se puede concluir que estos no poseen un control de las etapas de sus cultivos.

10. ¿Se identifica el centro de costo de los activos biológicos en explotación para las erogaciones realizadas del cultivo permanente en la fase de explotación?

Objetivo: Evaluar si las asociaciones cooperativas agrícolas cuentan con un sistema contable y si se logra identificar las fases por las que atraviesa el activo biológico hasta su explotación.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	9	30%
No	21	70%
Total	30	100%



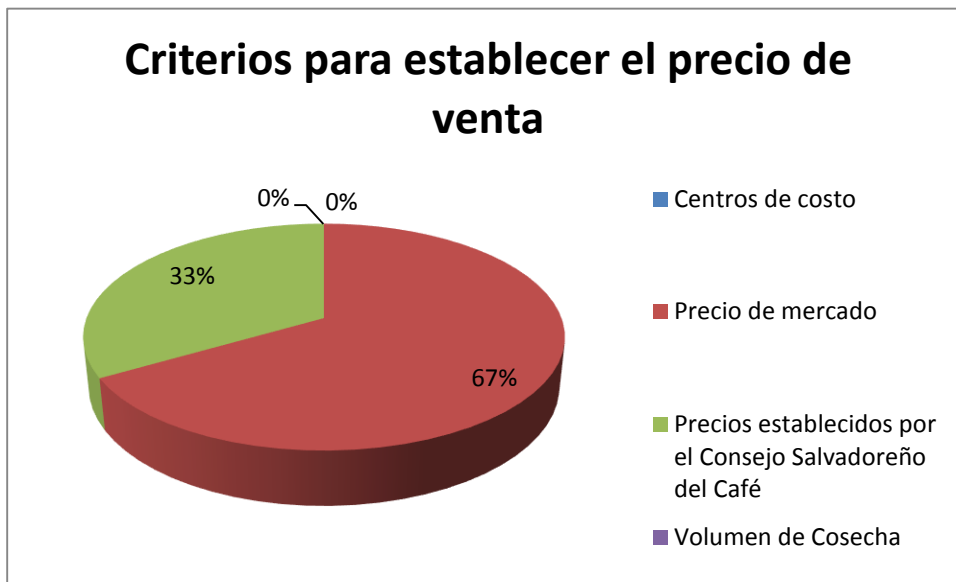
Análisis:

El 70% de los encuestados manifiestan que no logran identificar los centros de costos en la fase de explotación y solamente el 30% manifiesta que sí, sin embargo se logra identificar que los encuestados no poseen control de la forma de contabilización en cada una de las etapas del proceso productivo y de explotación.

11. ¿Qué criterio utiliza para establecer el precio de venta de los cultivos recolectados?

Objetivo: Comparar los criterios que utilizan las asociaciones cooperativas al asignar los precios de venta para examinar si tiene correspondencia con los costos de explotación y si se equilibra con los precios del sector.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Centros de costo	0	0%
Precio de mercado	20	67%
Precios establecidos por el Consejo Salvadoreño del Café	10	33%
Volumen de Cosecha	0	0%
Total	30	100%



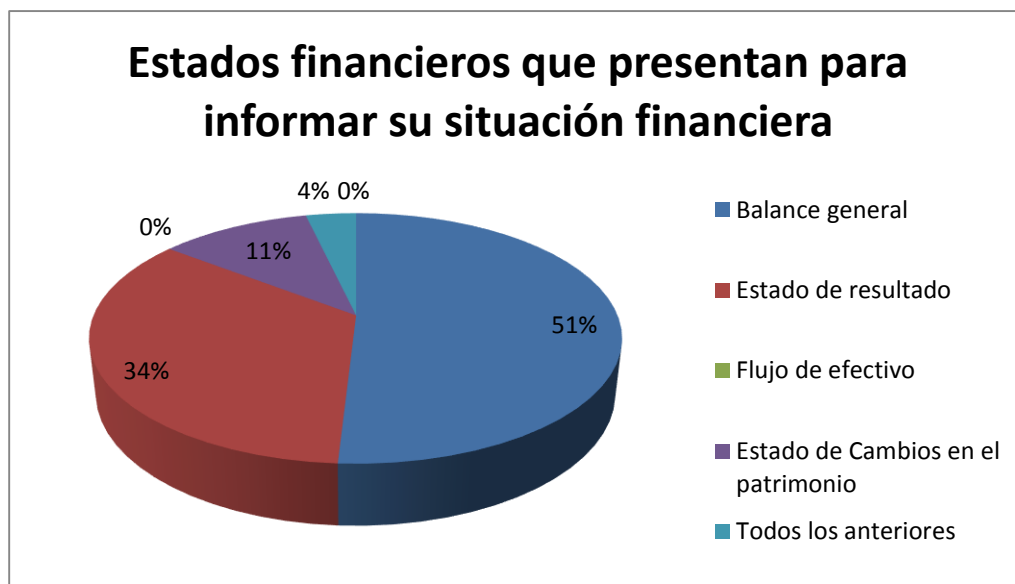
Análisis:

Según las respuestas recolectadas mediante este instrumento y para conocer los criterios en la forma de establecer los precios de venta el 67% manifiestan que lo hacen a través de los precios establecidos por el mercado en donde se mueve este tipo de productos y el 33% restante manifiesta que lo hacen a través del Consejo Salvadoreño del Café.

12. ¿Cuáles son los estados financieros que presenta como asociación cooperativa agrícola para informar de su situación financiera y económica?

Objetivo: Evaluar la necesidad que tienen las asociaciones cooperativas agrícolas de la elaboración y presentación de estados financieros, para analizar si se presentan de forma fiable la situación económica financiera.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Balance general	28	51%
Estado de resultado	19	35%
Flujo de efectivo	0	0%
Estado de Cambios en el patrimonio	6	11%
Todos los anteriores	2	4%
Ninguno	0	0%
Total	55	100%



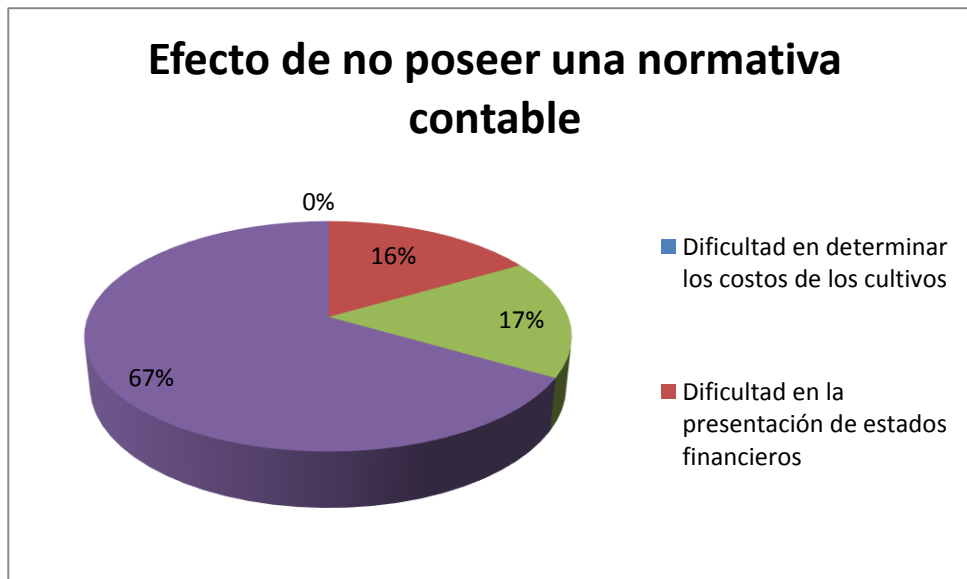
Análisis:

El 51% de los encuestados manifiesta que solamente presentan el balance general para informar sobre su situación financiera, el 35% que presenta balance y estado de resultado, el 10% presenta balance, estado de resultado y estado de cambios en el patrimonio y solamente el 9% manifiesta que presenta todos los anteriores incluyendo el flujo de efectivo.

13. ¿Cuál cree que sería el principal efecto de no poseer una normativa que regule de forma especial la aplicación contable para las asociaciones cooperativas dedicadas a la agricultura?

Objetivo: Identificar la necesidad de la existencia de una normativa para las asociaciones cooperativas dedicadas a la agricultura que regule de forma especial su aplicación contable.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Dificultad en determinar los costos de los cultivos	0	0%
Dificultad en la presentación de estados financieros	5	17%
Dificultad en clasificar las fases de los cultivos	5	17%
No se tiene una base sobre la cual se pueda tomar decisiones contables	20	67%
Total	30	100%



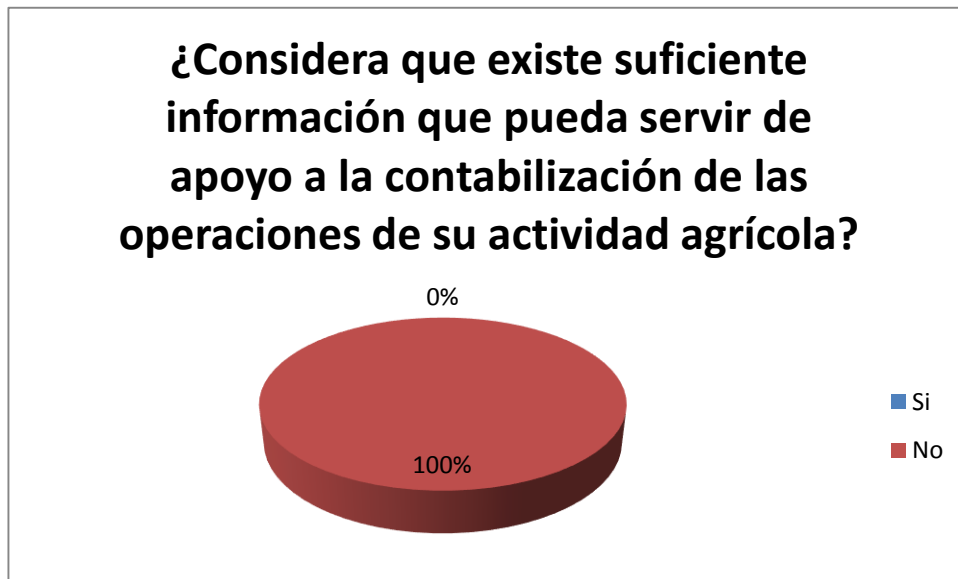
Análisis:

Se demuestra que es necesario realizar una normativa técnica para ayudar a las asociaciones cooperativas agropecuarias para solventar las dificultades que en su mayoría no presentan información financiera fiable o con bases que ayuden a la toma de decisiones.

14. ¿Considera que existe suficiente información que pueda servir de apoyo a la contabilización de las operaciones de su actividad agrícola?

Objetivo: Evaluar en qué medida existe documentación relacionada con la contabilización de las operaciones de la actividad agrícola, si es de utilidad y si sirve de apoyo al momento de realizar operaciones contables.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	0	0%
No	30	100%
Total	30	100%



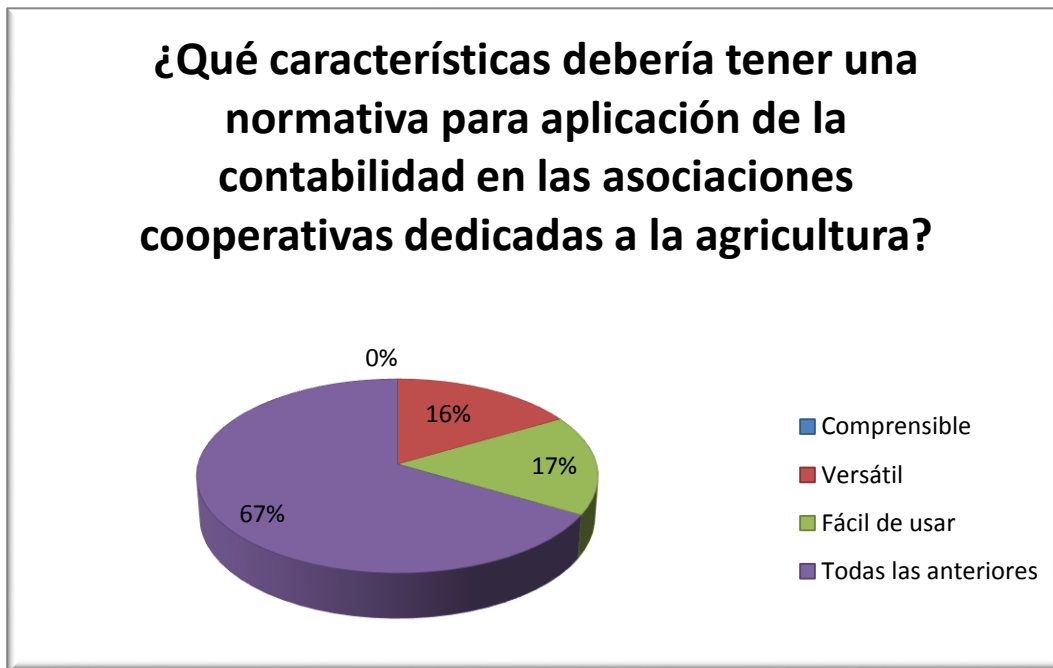
Análisis:

Los usuarios encuestados consideran que no existe un instrumento específico que ayude a la contabilización de las operaciones agrícolas, por lo que se considera que es necesario realizar una normativa que ayude a dicho problema.

15. ¿Qué características debería tener una normativa para aplicación de la contabilidad en las asociaciones cooperativas dedicadas a la agricultura?

Objetivo: Analizar las características que según los profesionales debe tener una normativa contable para tomar en cuenta al momento de realizar el trabajo de graduación y así dar un mayor aporte a la sociedad y en específico al sector agrícola.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Comprensible	0	0%
Versátil	5	17%
Fácil de usar	5	17%
Todas las anteriores	20	67%
Total	30	100%



Análisis:

Según los encuestados las características que debe contener una normativa para que sirva de ayuda para los profesionales que realizan la contabilidad agrícola es que sea comprensible, versátil, fácil de usar.

16. ¿Considera usted que una normativa para la aplicación de la contabilidad a las asociaciones cooperativas contribuirá a que su contabilidad se desarrolle con mayor facilidad?

Objetivo: Juzgar sí la normativa contribuiría de manera significativa al fácil desarrollo de la contabilidad agrícola, para determinar si el trabajo a desarrollarse cumple con las expectativas esperadas por parte de los usuarios.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	30	100%
No	0	0%
Total	30	100%



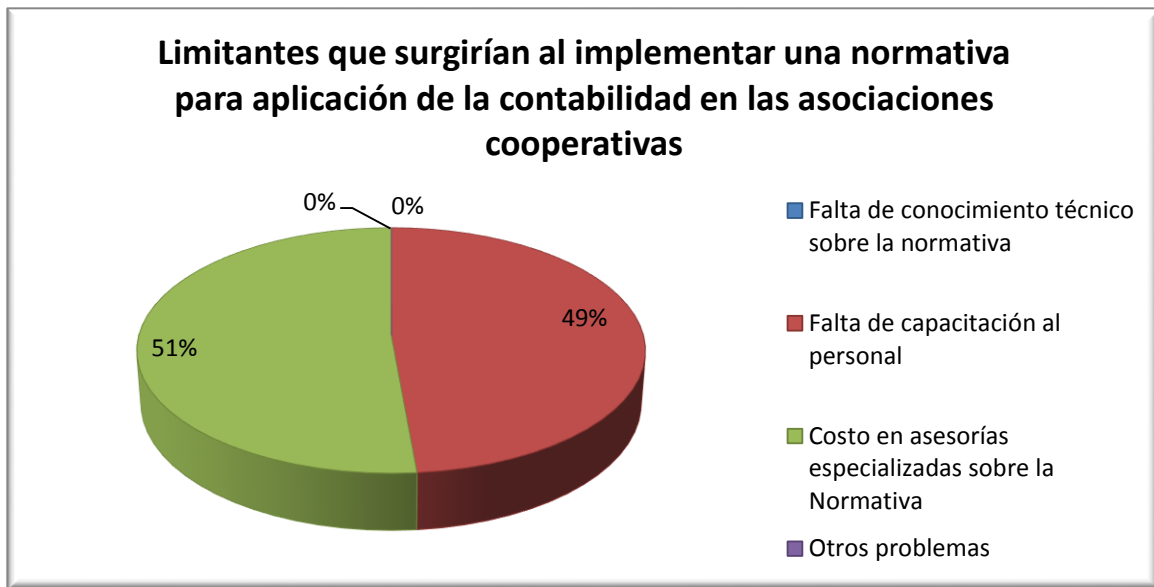
Análisis:

El total de los encuestados consideran que una normativa contable contribuirá en su totalidad para que las cooperativas se desarrollen y tenga información financiera contable que cumplan los requisitos mínimos contables.

17. ¿Qué tipo de limitantes surgirían al implementar una normativa para aplicación de la contabilidad en las asociaciones cooperativas dedicadas a la agricultura?

Objetivo: Comparar las limitaciones que según los profesionales surgiría al implementar una normativa contable agrícola para crear estrategias y dar alternativas que solvente dichas limitaciones.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Falta de conocimiento técnico sobre la normativa	0	0%
Falta de capacitación al personal	17	49%
Costo en asesorías especializadas sobre la Normativa	18	51%
Otros problemas	0	0%
Total	35	100%



Análisis:

Al analizar las limitantes que surgirían al implementar una normativa para la aplicación de la contabilidad en las asociaciones cooperativas los encuestados respondieron que las dificultades que más afectarían son la falta de capacitaciones al personal y el costo de las asesorías especializadas sobre el tema, sin embargo la normativa ayudara a que las entidades tenga un mejor control sobre sus movimientos financieros contables.

18. ¿Considera que existiría un mejor control de las operaciones al aplicar una Normativa para aplicación de la Contabilidad en las asociaciones cooperativas dedicadas a la agricultura?

Objetivo: Analizar la opinión de los profesionales, si habría un mejor control de las operaciones al aplicar la normativa para lograr determinar si los objetivos planteados están conduciendo a los resultados esperados.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	25	83%
No	5	17%
Total	30	100%



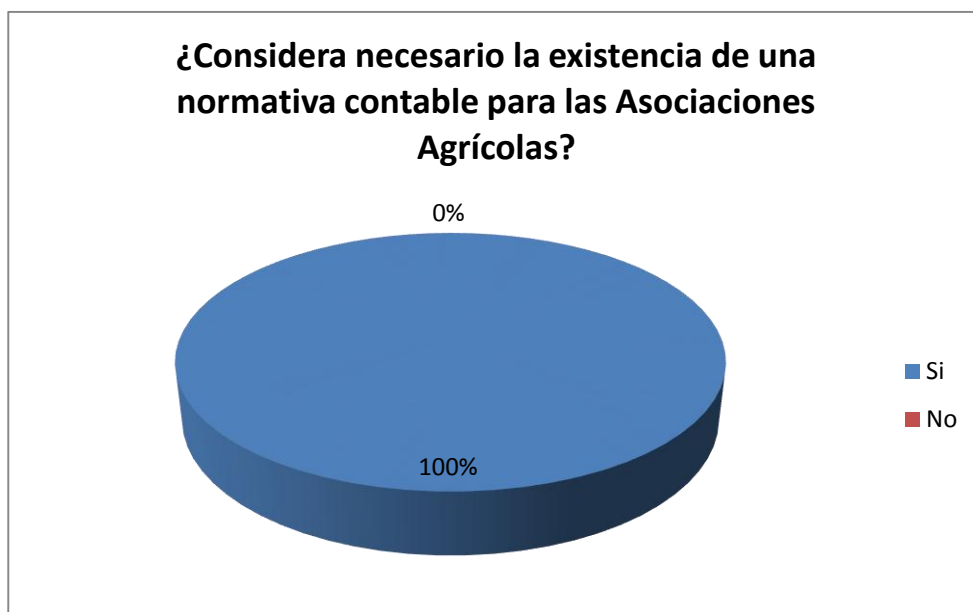
Análisis:

La mayoría de los profesionales encuestados consideran que una normativa contable ayudara a que exista un mejor control de las operaciones en las asociaciones cooperativas dedicadas a la agricultura, solo un porcentaje mínimo no lo consideran necesario.

19. ¿Considera necesario la existencia de una normativa contable para las Asociaciones Agrícolas?

Objetivo: Evaluar si los profesionales de la contabilidad agrícola consideran necesarios la existencia de una normativa para las asociaciones para tomar decisiones en cuanto al rumbo del trabajo de graduación y si es necesario la reorientación a otras áreas.

Alternativa	Frecuencia	Porcentaje
Si	30	100%
No	0	0%
Total	30	100%



Análisis:

El 100% de los profesionales consideran que una normativa contable es necesaria para las asociaciones cooperativas para tener resultados y estos ayuden a la buena toma de decisiones.

CATALOGO DE CUENTAS

Asociación Cooperativa Tranujos

Catálogo de Cuentas en base a Normas Internacionales de Contabilidad para una empresa Agrícola

1	ACTIVO
11	CORRIENTE
1101	Efectivo y Equivalentes de Efectivo
110101	Caja
11010101	Caja General
11010102	Caja Chica
110102	Bancos
11010201	Cuentas Corrientes
1101020101	Banco Agrícola
1101020102	Banco Cuscatlán
1101020103	Banco Scotiabank
1101020104	Banco de América Central
1101020105	Banco Davivienda
110103	Otras Instituciones Bancarias
11010301	Moneda Extranjera
110104	Equivalentes de Efectivo
11010401	Depósitos a Plazo
1101040101	Depósitos a Plazo a 30 días
1101040102	Depósitos a Plazo a 90 días
110105	Joyas y Similares
110106	Vales y Cupones
1102	Inversiones Temporales
110201	Depósitos a Plazo Fijo
11020101	Depósitos a Plazo a más de 90 días
11020102	Depósitos a Plazo a 360 días
11020103	Valores Negociables
1103	Cuentas y Documentos por Cobrar Comerciales
110301	Clientes
11030101	Clientes Nacionales
11030102	Clientes Extranjeros
110302	Documentos Por Cobrar
11030201	Clientes Nacionales
11030201	Clientes Extranjeros
110303	Cheques Rechazados
110304	Estimación para Cuentas Incobrables (CR)
110305	Deterioro de Cuentas y Documentos por Cobrar al Costo
110306	Deterioro de Cuentas y Documentos por Cobrar al Costo Amortizado
1104	Cuentas por Cobrar no Comerciales
110401	Préstamos y Anticipos a Empleados
11040101	Préstamos a Empleados
11040102	Anticipo a Empleados
110402	Deudores Varios
110403	Dividendos por Cobrar

110404 Compañías y Partes Relacionadas
110405 Beneficios Estatales
11040501 Incentivo 6% por Exportación
11040502 Devolución IVA a Exportadores
110406 Préstamos a Accionistas
110407 Deterioro para Cuentas por Cobrar no Comerciales (CR)
1105 Crédito Fiscal
1106 Impuestos Pagados por Anticipado
110601 Pago a Cuenta del Ejercicio
1107 Inventarios Productos Agrícolas
110701 Inventarios de Productos Agrícolas para la Venta
110702 Inventarios de Productos Agrícolas para la Comercialización
110703 Inventarios de Productos Agrícolas Semimaduros
110704 Inventarios de Materiales Insumos y Suministros
110705 Inventarios de Suministros por Donación
110706 Inventarios de Productos en Proceso
110707 Inventarios de Productos Terminados
110708 Pedidos en Tránsito
110709 Inventario de Bienes por Recuperación
110799 Deterioro y Obsolescencia de Inventarios
1108 Activo Biológico Corriente
110801 Activo Biológico Corriente Plantaciones
110802 Activo Biológico Corriente Explotaciones Pecuarias
110803 Activo Biológico Corriente Avicultura
110804 Deterioro de Activo Biológico Corriente
1109 Gastos Pagados por Anticipado
110901 Depósitos en Garantía a Corto Plazo
110902 Papelería y Útiles
110903 Gastos de Administración Pendientes de Liquidar
1110 Costos pendientes de liquidar
1111 Productos pendientes de liquidar
1112 Gastos pendientes por liquidar

12 NO CORRIENTE

1201 Propiedad Planta y Equipo
120101 Bienes Inmuebles
12010101 Terrenos
12010102 Mejoras al Terreno
12010103 Edificios
12010104 Mejoras a Edificios
12010105 Instalaciones
12010106 Otros Inventarios
120102 Bienes Muebles
12010201 Mobiliario y Equipo de Oficina
12010202 Equipo de Transporte
12010203 Equipo y Maquinaria Agrícola
12010204 Equipo de Riego
12010205 Herramientas
12010206 Equipo de Comunicación
12010207 Instalaciones

12010208	Equipo de Cómputo
12010209	Otros Muebles
12010210	Equipo de Alojamiento
12010211	Repuestos y Equipo Auxiliar
120103	Activo Biológico en Formación
12010301	Semilleros
1201030101	Materiales, Insumos y suministros
1201030102	Mano de Obra
1201030103	Costos Indirectos de Explotación Agrícola
12010302	Viveros
1201030201	Materiales, Insumos y suministros
1201030202	Mano de Obra
1201030203	Costos Indirectos de Explotación Agrícola
12010303	Plantaciones en Desarrollo
1201030301	Materiales, Insumos y suministros
1201030302	Mano de Obra
1201030303	Costos Indirectos de Explotación Agrícola
12010302	Activo Biológico en Explotación
1201030201	Cultivos Permanentes
1201030202	Cultivos Semipermanentes
1201030299	Agotamiento Acumulado
120104	Activo Biológico Funcional
12010401	Activo Biológico Funcional Sementales
12010402	Activo Biológico Funcional VientRes
12010403	Activo Biológico Funcional Pie de Cría
12010404	Activo Biológico Funcional por Experimentos
12010499	Agotamiento acumulado de Activo Biológico Funcional
1202	Propiedad, Planta y Equipo en Proceso
1203	Propiedad, Planta y Equipo Obtenida en Arrendamiento Financiero
120301	Bienes Inmueble
120302	Bienes Muebles
1204	Depreciación Acumulada Propiedad Planta y Equipo
120401	Depreciación Acumulada de Bienes Inmuebles
120402	Depreciación Acumulada de Bienes Muebles
120403	Agotamiento Acumulado
12040301	Plantaciones Permanentes
12040302	Plantaciones Semipermanentes
12040303	Explotación de Animales
1205	Depreciación Acumulada de Propiedad Planta y Equipo en Arrendamiento
120501	Depreciación Arrendamiento Financiero
1206	Cuentas por Cobrar a Largo Plazo
120601	Compañías y Partes Relacionadas
120602	Préstamos a Empleados a Largo Plazo
120603	Estimación para Cuentas Incobrables a Largo Plazo (CR)
120604	Pérdida por Deterioro de Valor en Cuentas por Cobrar a Largo Plazo
1208	Inversiones Permanentes
120801	Inversiones Mantenedas a su Vencimiento
12080101	Compañías Relacionadas
12080102	Compañías Subsidiarias
12080103	Compañías Asociadas
120802	Pérdida por Deterioro de Valor en Inversiones Permanentes

1209	Activos Intangibles
120901	Patentes
120902	Franquicias
120903	Sistemas Informáticos Operativos
120998	Amortización de Activos Intangibles (CR)
120999	Pérdida por Deterioro de Valor de Activos Intangibles
1210	Impuesto Sobre la Renta Diferido
121001	Impuesto Sobre la Renta Diferido Activo
1211	Otros Activos No Corrientes

2	PASIVO
21	CORRIENTE

2101	Préstamos y Sobregiros Bancarios
210101	Sobregiros Bancarios
21010101	Banco Agrícola
21010102	Banco Cuscatlán
21010103	Banco Scotiabank
21010104	Banco de América Central
21010105	Banco Davivienda
210102	Préstamos Bancarios
21010201	Banco Agrícola
2101020101	Banco Agrícola, S.A. Préstamo # XXXX
2102	Porción Corriente de Préstamos a Largo Plazo
210201	Préstamos Bancarios
21020101	Banco Cuscatlán
2103	Cuentas por Pagar Comerciales
210301	Proveedores Locales
210302	Proveedores del Exterior
210303	Documentos por Pagar Comerciales
21030301	Pagarés
21030302	Letras de Cambio
2104	Cuentas por Pagar no Comerciales
210401	Acreedores Varios por Servicios
210402	Otros Acreedores
210403	Retenciones y Provisiones por Pagar de Empleados
21040301	Impuesto Sobre la Renta
21040302	ISSS
21040303	AFP
21040304	Retenciones Para Préstamos
210404	Impuestos Por Pagar
21040401	Impuestos Municipales
21040402	Impuesto Sobre la Renta
210405	Excedentes por Pagar a Asociados
210406	Intereses Bancarios Por Pagar
210407	Impuestos Por Pagar
21040701	IVA por Pagar
2105	Debito Fiscal IVA
210501	IVA por Ventas
210502	IVA Retenido

21050201 Retención IVA Crédito Fiscal (13%)
21050202 Retención IVA Crédito Fiscal (1%)
210503 IVA Pendiente de Aplicar
2106 Remuneraciones y Prestaciones Por Pagar a Empleados
210601 Remuneraciones
21060101 Salarios
21060102 Comisiones
21060103 Bonificaciones
21060104 Vacaciones
21060105 Aguinaldo
21060106 Indemnizaciones
21060107 Viáticos
21060108 Horas Extras
2107 Ingresos Anticipados Corto Plazo
210701 Anticipos a Clientes
21070101 Servicios Agrícolas
210702 Beneficios Estatales
2108 Porción Corriente por Obligaciones de Arrendamiento
210801 Arrendamiento Financiero
210802 Arrendamiento Operativo
2109 Otros Pasivos Corrientes
210901 Ingresos por Percibir
210902 Cosechas Pignoradas
210903 Obligaciones por Donaciones
210904 Subvenciones del Gobierno

22 NO CORRIENTE

2201 Préstamos Bancarios a Largo Plazo
2202 Obligaciones por Arrendamiento a Largo Plazo
220201 Obligaciones por Arrendamiento Financiero
220202 Obligaciones por Arrendamiento Operativo
2203 Ingresos Anticipados a Largo Plazo
220301 Anticipos a Clientes
220302 Depósitos Recibidos en Garantía
2204 Cuentas por Pagar a Largo Plazo
2205 Provisión para Obligaciones Laborales
220501 Vacaciones
220502 Aguinaldos
220503 Indemnizaciones
2206 Impuesto Sobre la Renta Diferido
220601 Impuestos Sobre la Renta Diferido Pasivo
2207 Otros Pasivos a Largo Plazo
220701 Operaciones de Redescuento o Factoraje

3 PATRIMONIO DE LOS SOCIOS

31 Aportes de capital
3101 Aportaciones Sociales
310101 Aportación Social Mínima
31010101 Aportación Social Mínima Pagada

31010102 Aportación Social Mínima no Pagada
310102 Aportación Social Variable
31010201 Aportación Social Variable Pagada
31010202 Aportación Social Variable no Pagada
32 Reservas
3201 Reserva Legal
320101 Reserva Legal Presente Ejercicio
320102 Reserva Legal Acumulada
33 Utilidades (Pérdida) Acumulada
3301 Utilidad Acumulada
3302 Utilidad del Presente Ejercicio
3303 Pérdida Acumulada
3304 Pérdida del Presente Ejercicio
34 Superávit por Revaluación de Bienes
3401 Superávit por Revaluación de Bienes Inmuebles
3402 Superávit por Revaluación de Bienes Muebles
35 Superávit Realizado por Revaluaciones de Bienes
3501 Superávit Realizado por Revaluaciones de Bienes Inmuebles
3502 Superávit Realizado por Revaluaciones de Bienes Muebles

4 CUENTAS DE RESULTADO DEUDORAS

41 Costos
4101 Costo de Ventas por Productos Agrícolas
410101 Costo de Ventas de Productos Semipermanente
410102 Costo de Ventas de Producto de Sombra Temporal
4102 Costos de Producción
4103 Costos de Explotación Agrícola
410301 Mano de obra
410302 Materiales insumos y suministros
410303 Costos Indirectos de Explotación Agrícola
4104 Costos de Explotación Ganadera
410401 Lactancia y Crecimiento
410402 Desarrollo y Monta
410403 Ganado por Parir
410404 Sementales en Explotación
4105 Costos de Explotación Avícola
4106 Costos de Explotación Apícola
42 Gastos de Operación
4201 Gastos de Administración
420101 Departamento General
420102 Departamento de Costos
420103 Departamento de Contabilidad
420104 Proveduría
420105 Servicios Generales
420106 Otros Gastos
4202 Gastos de Ventas
420201 De Producción Agrícola
420202 De Animales
420203 De Agroindustriales
20204 Otros Gastos

4203	Gastos por Servicios
4204	Gastos de Comercialización
43	Gastos de No Operación
4301	Gastos Financieros
4302	Gastos No Deducibles
5	CUENTAS DE RESULTADO ACREEDORAS
51	Ingresos de Operación
5101	Ingresos por Ventas de Productos Agrícolas
5102	Ingresos por Ventas de Productos para la Comercialización
52	Ingresos de No Operación
5201	Otros Productos Financieros
6	CUENTAS LIQUIDADORAS
61	Cuentas Liquidadoras
6101	Pérdidas y Ganancias
7	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS
71	Cuentas de Orden
7101	Cuentas de Orden
8	CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS
81	Cuentas de Orden
8101	Cuentas de Orden