

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



**APLICACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS
DEPENDIENTES DEL MINISTERIO DE AGRICULTURA Y GANADERIA, DEDICADAS
A LA EXPLOTACION GANADERA Y CULTIVOS CÍCLICOS**

Trabajo de investigación presentado por:

Cruz Quinteros, José Ángel
Cruz Villalta, Sandra Elizabeth
Rodríguez Cortez, Mario Héctor

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA PÚBLICA

Abril, 2017

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Secretario General	:	Msc. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Lic. Nixon Rogelio Hernández Vázquez
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. Henry Amílcar Marroquín Licda. María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández Lic. Daniel Nehemías Reyes López

Abril, 2017

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AGRADECIMIENTOS

*A Dios todo poderoso por permitirme cumplir un objetivo importante para mí.
A mi Esposa Alba Janeth, por apoyarme, comprenderme, darme palabras de aliento.
A mis hijos; Kevin José y Andrea Jeannette por su cariño y sacrificio del tiempo que no he estado con ellos.*

*A mis hermanos en Cristo por sus oraciones y motivación de seguir adelante
A mis compañeros de tesis por su apoyo y esfuerzo.
Y, a todas aquellas personas que de alguna manera han sido un apoyo, gracias.
José Angel Cruz Quinteros.*

*A Dios todo poderoso por permitirme alcanzar esta meta y cumplir un objetivo importante en mi vida.
A mi madre Myrna Villalta, por apoyarme, comprenderme, darme las palabras de aliento en el momento oportuno y ser un ejemplo a seguir.
A mis hermanos Kevyn y David, por su cariño que me ha dado la fuerza para seguir adelante.
A mi hijo Alessandro, por ser mi principal motivación.
A mis compañeros de tesis, por su apoyo, esfuerzo y comprensión.
Y, a todas las personas que de manera directa o indirecta han sido un apoyo para mí, gracias.
Sandra Elizabeth Cruz Villalta.*

*A Dios todo poderoso por darme la bendición, fortaleza y guía para culminar mis estudios
A mis padres por ser ejemplos en mi vida y haberme educado con amor y dedicación
A mis hermanas por su apoyo y cariño incondicional, con especial mención a mi hermana mayor por ser como una segunda madre y brindarme su atención y respaldo.
A mi esposa por todo su amor, comprensión y paciencia en este largo camino
A mis hijos, pilar fundamental de mi vida, mi razón de ser en busca de su bienestar
A mis compañeros de tesis por su apoyo, esfuerzo y solidaridad
Y, a todas aquellas personas que de una u otra manera me han apoyado, gracias.
Mario Héctor Rodríguez Cortez.*

ÍNDICE

CONTENIDO	Nº PAG
Resumen ejecutivo	i
Introducción	iii
CAPÍTULO I: SUSTENTACIÓN TEÓRICA, TÉCNICA Y LEGAL	
1.1 ANTECEDENTES DEL COOPERATIVISMO	1
1.1.1 Antecedentes del cooperativismo a nivel internacional.	1
1.1.2 Antecedentes del cooperativismo a nivel nacional.	3
1.1.3 Antecedentes de la contabilidad agrícola y ganadera.	4
1.2 IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN.	5
1.2.1 Importancia de las asociaciones cooperativas.	5
1.2.2 Ventajas y desventajas del cooperativismo	6
1.2.3 Importancia de la contabilidad agrícola y ganadera.	7
1.2.4 Ventajas de la contabilidad agrícola y ganadera.	7
1.2.5 Definiciones y conceptos.	8
1.3 CLASIFICACIÓN DE LAS ASOCIACIONES COOPERATIVAS	11
1.4 ASPECTOS LEGALES	12
1.4.1 Aspectos legales de las cooperativas	12
1.4.2 Aspectos legales a considerar en la contabilidad de las asociaciones cooperativas dedicadas a la agricultura y a la ganadería	15
1.5 ASPECTOS TÉCNICOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA Y GANADERA.	18
1.6 CONTABILIZACIÓN DE LA EXPLOTACIÓN GANADERA Y CULTIVOS CÍCLICOS	32
1.6.1 Proceso de explotación de la ganadería	32
1.6.1.1 Proceso técnico agronómico	32
1.6.1.2 Clasificación de la ganadería	33
1.6.1.3 Formas de explotación ganadera.	35
1.6.2 Proceso de explotación de los cultivos.	38
1.6.2.1 Proceso técnico agronómico	38

1.6.2.2	Clasificación de los cultivos	38
1.6.3	Proceso de contabilización de la ganadería	42
1.6.3.1	Fase de desarrollo dentro del ciclo de vida del ganado mayor	42
1.6.3.2	Fase de explotación del ganado mayor	43
1.6.4	Proceso de contabilización de los cultivos cíclicos.	45
1.6.4.1	Fase de desarrollo de los cultivos cíclicos.	48
1.6.4.2	Fases de explotación de los cultivos cíclicos.	49
CAPÍTULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN		
2.1	TIPO DE ESTUDIO	51
2.2	UNIDADES DE ANÁLISIS	51
2.3	POBLACIÓN Y MUESTRA	51
2.4	INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS A UTILIZAR EN LA INVESTIGACIÓN	52
2.5	PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN	52
2.6	TABULACION DE DATOS	52
2.7	DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN	53
CAPÍTULO III: APLICACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS DEDICADAS A LA EXPLOTACIÓN GANADERA Y A LOS CULTIVOS CÍCLICOS		
3.1	NORMATIVA	57
3.1.1	Norma de Contabilidad 41 “Agricultura” aplicada a las asociaciones cooperativas dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos	57
3.1.2	Norma de Contabilidad 2 “Inventarios” aplicada a las asociaciones cooperativas dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos	62
3.1.3	Norma de Información Financiera para la PYMES aplicada a las asociaciones cooperativas dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos	65
3.2	PROCESO CONTABLE APLICANDO NORMATIVA PARA CULTIVOS CÍCLICOS	122
3.2.1	Proceso contable del cultivo de tomate	124
3.2.1.1	Generalidades del cultivo del tomate	124
3.2.1.2	Caso práctico sobre el cultivo del tomate	125
3.2.2	Proceso contable del cultivo de chile dulce	130
3.2.2.1	Generalidades del cultivo del chile dulce	130
3.2.2.2	Caso práctico sobre el cultivo de chile dulce	131
3.2.3	Proceso contable del cultivo de la cebolla	136
3.2.3.1	Generalidades del cultivo de la cebolla	136

3.2.3.2 Caso práctico del cultivo de la cebolla	137
3.3 PROCESO CONTABLE APLICANDO NORMATIVA PARA EXPLOTACIÓN GANADERA	142
3.3.1 Generalidades de la ganadería	142
3.3.2 Caso práctico de la ganadería	142
CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
4.1 CONCLUSIONES	163
4.2 RECOMENDACIONES	164
BIBLIOGRAFÍA	166
ANEXOS	168
ANEXO 1: ENCUESTA	168
ANEXO 2: TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS DATOS PROCESADOS	176
ANEXO 3: CATALOGO DE CUENTAS PARA COOPERATIVAS AGROPECUARIAS	193
ANEXO 4: DIARIO MAYOR DE LOS CULTIVOS CÍCLICOS	211
ANEXO 5: HOJA DE TRABAJO DEL CULTIVO DE TOMATE, CHILE DULCE Y CEBOLLA	216
ANEXO 6: NOTAS EXPLICATIVAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS POR EL AÑO QUE TERMINA EL 31/12/2016 DE LOS CULTIVOS DE TOMATE, CHILE DULCE Y CEBOLLA.	219
ANEXO 7: DIARIO MAYOR DE LA GANADERÍA	224
ANEXO 8: HOJA DE TRABAJO DE LA GANADERÍA	229
ANEXO 9: NOTAS EXPLICATIVAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS POR EL AÑO QUE TERMINA EL 31/12/2016 DE LA GANADERÍA.	230

RESUMEN EJECUTIVO

En El Salvador la actividad agropecuaria ha sido a lo largo de los años una fuente indispensable en la economía nacional, ya que es uno de los principales sectores generadores de trabajo que permite obtener ingresos a quienes se dedican a explotar dicha actividad, y que para su desarrollo a través del tiempo ha tenido que evolucionar de manera individual a colectiva, convirtiéndose en asociaciones cooperativas dedicadas a la explotación agropecuaria y específicamente a la ganadería y cultivos, permitiendo así un gran desarrollo y desenvolvimiento en sus actividades; por lo que estas entidades necesitan una herramienta técnica que les permita realizar sus actividades en lo relacionado al proceso contable.

La investigación se desarrolló con el propósito de conocer los aspectos y necesidades que permitan una aplicación adecuada de la contabilización de las actividades agropecuarias realizadas por las asociaciones cooperativas regidas por el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), específicamente en la explotación ganadera y cultivos cíclicos.

Para el desarrollo de esta investigación se utilizó la encuesta como herramienta para recolectar la información necesaria, que permita conocer el panorama y los aspectos más sobresalientes relacionados a la necesidad de un marco técnico especial que brinde uniformidad en el proceso de contabilización de una cooperativa agropecuaria en el desempeño de sus actividades.

Se desarrolla una propuesta de casos prácticos, dentro de los cuales se realizó el tratamiento contable tomando en cuenta la NIIF para PYME'S, especialmente la Sección 34 Actividades Especiales, dicha sección proporciona los lineamientos de aplicación para el tratamiento contable para la actividad agrícola y ganadera, estableciendo las bases para el reconocimiento inicial, la medición y revelación del proceso contable.

Uno de los aspectos más relevantes que establece la norma es la medición, las asociaciones cooperativas agropecuarias medirán su activo biológico en el momento de su reconocimiento inicial a su valor razonable menos el costo de ventas; y los productos agrícolas los medirá a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de recolección o cosecha. En el caso de no poder medir el valor razonable, se medirá al costo menos su depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro; y dichos casos se complementan con los requerimientos de la NIC41 Agricultura.

INTRODUCCIÓN

Las actividades agropecuarias son de suma importancia en el desarrollo económico, los procedimientos necesarios y los costos que generan las operaciones, exigen un alto grado de especialización debido a que realizan actividades complejas, las cooperativas agropecuarias, especialmente las que se dedican a la explotación ganadera y cultivos cíclicos, tienen un proceso de contabilización diferente al de otras entidades existentes. Las cooperativas agropecuarias tienen la necesidad de considerar aspectos técnicos que le permitan obtener uniformidad, en cuanto a sus registros contables y presentación de estados financieros, por lo que es una necesidad conocer aspectos relacionados al desempeño de sus actividades; debido a ello se ha realizado la presente investigación que se ha estructurado en tres capítulos.

El Capítulo I trata de facilitar la comprensión respecto a la sustentación teórica, técnica y legal al que las cooperativas agropecuarias en El Salvador están sujetas, y que tiene como propósito identificar los aspectos más importantes sobre las asociaciones cooperativas del sector ganadero y agrícola, a través de los antecedentes, generalidades, definiciones, aspectos legales y normativa contable que permiten adquirir un conocimiento más amplio sobre la problemática en estudio.

En el Capítulo II, se presenta la metodología de la investigación, la cual permitirá establecer un diagnóstico sobre el cual nace y se desarrolla la propuesta de la investigación para la solución de la problemática.

En el Capítulo III, se presenta y se desarrolla un caso práctico, el cual inicia con las generalidades, luego se describen una serie de operaciones que pueden realizar cooperativas agropecuarias, en las cuales se ha desarrollado el tratamiento contable tomando en cuenta la NIIF para las PYME'S, específicamente la sección 34 "Actividades Especiales", la cual se complementa con la Norma Internacional de Contabilidad 41 "Agricultura".

Finalmente, el Capítulo IV contiene conclusiones y recomendaciones sobre la investigación realizada, y adicionalmente se incluye una sección que contiene anexos e información complementaria a los capítulos, para tener así un detalle más amplio del tema en estudio.

De esta manera las cooperativas agropecuarias específicamente las que se dedican a la explotación ganadera y cultivos cíclicos tendrán una herramienta de consulta para el registro y de sus operaciones.

CAPITULO I. SUSTENTACIÓN TEÓRICA, TÉCNICA Y LEGAL

1.1 ANTECEDENTES DEL COOPERATIVISMO

Los movimientos cooperativos tienen sus orígenes en las antiguas civilizaciones, tales como los egipcios quienes tenían un sistema de organización que surgió por la necesidad común de vender sus artesanías; también en la cultura china y griega existieron formas de cooperación para el ahorro y préstamo.

El cooperativismo surge en el siglo XIX en el marco de la Revolución Industrial, como sociedades de ayuda mutua para la defensa de intereses colectivos, las cuales tenían como objetivo fundamental la consecución de bienes de consumo de calidad y al mejor precio (cooperativas de consumo) o la producción para el mercado sin intermediarios que maximicen los ingresos de estas cooperativas (<http://educoopacresmha.blogspot.com>, 2016). Nace de un largo proceso histórico en el cual el hombre ha demostrado su espíritu asociativo y solidario, generando diversas formas de organización social y económica que teniendo como base la cooperación, persiguen la realización de la justicia y la igualdad a través de la acción económica y la promoción humana.

1.1.1 Antecedentes del cooperativismo a nivel internacional.

Como punto de partida en la historia del cooperativismo a nivel internacional, existen una serie de personajes que ocupan un lugar importante por haber sentado las bases de las diversas formas de cooperación que surgieron y fueron desarrolladas, dichos precursores de esta ideología, empiezan a precisar las características del sistema cooperativo, entre ellos podemos mencionar:

- ❖ Peter Cornelius Plockboy quien publicó en 1659 el ensayo que comprendía su doctrina
- ❖ John Bellers (1654-1725) quien en 1695 hizo una exposición de sus doctrinas en el trabajo titulado: "Proposiciones para la Creación de una Asociación de Trabajo de Todas las Industrias Útiles y de la Agricultura"
- ❖ El médico William King (1786-1865) y el comerciante Michel Derrion (1802-1850), precursores del cooperativismo de consumo.
- ❖ Felipe Bauchez (1796-1865) y Luis Blanc (1812-1882), precursores del cooperativismo de producción.

Es necesario mencionar la época de la Revolución Industrial ocurrida en Europa, especialmente en Gran Bretaña, en el siglo que va desde 1750 a 1850 como una referencia histórica imprescindible.

En otros continentes como Asia, África y Oceanía, el cooperativismo ha logrado un notable grado de expansión. En países que desde el punto de vista económico han logrado altos niveles de desarrollo como Japón, Australia y Nueva Zelanda, los índices del desenvolvimiento de la cooperación son perfectamente comparables con los mejores del continente europeo (INSAFOCOOP, 2016).

El cooperativismo llegó a América del Norte durante los últimos años del siglo XIX y los primeros del pasado. El periodista canadiense Alphonse Desjardins (1860-1937) trajo a su país la idea de las cooperativas de ahorro y crédito, organizaciones que rápidamente se extendieron también en Estados Unidos. Es importante mencionar que las cooperativas, en su proceso de desarrollo, casi desde el inicio del movimiento cooperativo, establecieron diversas formas de integración y fue así como en 1895 se organizó, la Alianza Cooperativa Internacional ACI.

En Centroamérica a raíz de la depresión económica de 1930 se inicia formalmente los primeros movimientos cooperativos que bajo la influencia de países mejor desarrollados se les dio nacimiento a cooperativas de consumo, de ahorro y crédito promovidas por el Estado, patronos y organizaciones religiosas (INSAFOCOOP, 2016).

1.1.2 Antecedentes del cooperativismo a nivel nacional

En El Salvador el concepto de cooperativismo y su teoría es divulgado por primera vez en una cátedra de enseñanza de la facultad de jurisprudencia y ciencias sociales de la Universidad de El Salvador en 1896, luego en 1914 un grupo de zapateros organiza la primera cooperativa en San Salvador y en 1938 se funda la cooperativa algodonera, a continuación el cooperativismo llega al gremio de empleados públicos como medio de defensa contra el agiotismo, pero a pesar que las cooperativas contaban con el apoyo del gobierno en turno, los empleados tomaban el capital otorgado en calidad de préstamo por el gobierno como propiedad de ellos y no se creían obligados a pagar las cantidades de capital inicial proporcionado; además con el surgimiento de secciones y departamentos en instituciones de gobierno el sector inició su crecimiento hasta que el Estado decidió centralizar en una sola institución la dirección y coordinación de la actividad cooperativa a nivel nacional, por lo cual el 25 de noviembre de 1969 la Asamblea Legislativa promulgó el Decreto No. 560 que estableció la creación del Instituto Salvadoreño de Fomento Cooperativo (INSAFOCOOP) como una institución de derecho público con autonomía económica y administrativa, y ese mismo día se promulga la primera Ley General de Asociaciones Cooperativas (INSAFOCOOP, 2016).

1.1.3 Antecedentes de la contabilidad agrícola y ganadera

La contabilidad agropecuaria es una rama de la contabilidad general, netamente especializada y su contabilización se realiza de la misma manera que la contabilidad de costos industriales. En otras palabras, es el registro y ordenamiento de la información de las transacciones practicadas en unidades económicas dentro de las empresas agropecuarias con el objeto de cuantificarlas para tomar decisiones de carácter administrativo (<http://luisajarrin.blogspot.com/>, 2016).

La Administración en una empresa agropecuaria busca respuestas a las siguientes problemáticas: ¿Qué producir?, ¿Cómo producir?, ¿Cuándo producir? (<http://www.usfx.bo>, 2016). El uso de la contabilidad en las empresas agropecuarias cualquiera que sea su explotación, permitirá obtener 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.

En El Salvador a través del tiempo la contabilidad que se aplica en el sector agropecuario, se ha caracterizado por no regirse según las normativas técnicas vigentes que hoy en día son: las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en su versión completa y las NIIF para las PYMES, ya que la base para su elaboración han sido los aspectos técnicos que mejor se han apegado a las operaciones realizadas por las entidades, centrándose mayormente en llevar un buen registro de control de costos; y también esta problemática se ve influenciada por la falta de protagonismo de las autoridades reguladoras del sector agropecuario en cuanto a la inducción del manejo contable que deberían efectuar, por lo tanto las cooperativas realizan prácticas contables informales y en su mayoría no utilizan los servicios profesionales de contadores públicos capacitados técnicamente para dicha actividad.

Con fecha 7 de octubre de 2009 el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) acuerda aprobar la adopción de la NIIF para las PYMES, versión oficial en idioma español emitida por el IASB. Dicha normativa dicta los requerimientos a seguir para la preparación de estados financieros con propósito general, para entidades que no cotizan en el mercado de valores o que no tienen obligación pública de rendir cuentas. Teniendo que presentar los primeros estados financieros basados en la norma para el ejercicio que inició el 1 de enero de 2011; por lo tanto, surge una obligación para las empresas agropecuarias porque tienen que hacer la transición a la NIIF para las PYMES y posteriormente en base a ella, llevar a cabo su proceso contable. Sin embargo, gran parte del sector agropecuario sigue realizando sus procesos contables basándose en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), e incluso en las antiguas Normas de Contabilidad Financiera (NCF) emitidas por la Corporación de Contadores de El Salvador.

1.2. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN.

1.2.1. Importancia de las asociaciones cooperativas.

El cooperativismo es un movimiento de carácter socioeconómico y es el medio a través del cual los productores y prestadores de servicios aportan sus recursos en cooperación, con el propósito de obtener mayor beneficio para la satisfacción de sus necesidades.

Las asociaciones cooperativas están representadas a nivel mundial a través de valores y principios organizativos y de valores éticos universales como son:

- a) Responsabilidad: nivel de desempeño en el cumplimiento de las actividades para el logro de metas, sintiendo un compromiso moral con los asociados.

- b) Democracia: toma de decisiones colectivas por los asociados (deberes y derechos).
- c) Equidad: justa distribución de los excedentes entre los miembros de la cooperativa.
- d) Solidaridad: apoyar, cooperar en la solución de problemas de los asociados, la familia y la comunidad.

También promueve los valores éticos de la honestidad, transparencia, responsabilidad social y compromiso con los demás. Es a partir de estos valores que se fundamentan los lineamientos organizacionales del cooperativismo.

1.2.2. Ventajas y desventajas del cooperativismo

Las cooperativas agrícolas si bien es cierto han surgido debido a las necesidades que cada una de ellas presenta, y que muchas de esas necesidades son comunes en la mayoría de agricultores, pero también existen desventajas que les perjudican en el desarrollo y funcionamiento de cada entidad.

Ventajas

- a. Organización y gobierno democrático
- b. Libertad de adhesión y retiro voluntario
- c. Cada asociado tiene igualdad de derecho y obligaciones
- d. Mejores precios por las compras de insumos al por mayor
- e. Ayudas de parte del gobierno

Desventajas

- a. Falta de fuentes de financiamiento
- b. Conflictos por intereses en decisiones compartidas entre asociados
- c. Libertad de retiro de los miembros de la cooperativa
- d. Responsabilidad solidaria en casos de incumplimientos de asociados

1.2.3. Importancia de la contabilidad agrícola y ganadera

La contabilidad agrícola surge de la necesidad de las empresas agropecuarias de poseer un control en el registro y ordenamiento de la información de las transacciones y procesos, que conlleven a la cuantificación monetaria y física para tomar decisiones de carácter administrativo puesto que es una rama de la contabilidad general, y el uso de ésta permitirá obtener una mayor comprensión del resultado económico, y a la vez un mejor conocimiento para determinar si debe seguir con la explotación agrícola y/o ganadera realizada. También es aplicable a otros fines tales como obtener información necesaria y correcta para cumplir con los requisitos del pago de impuestos; planificar el mejoramiento de la infraestructura de la finca, tener conocimiento sobre la gestión empresarial y la rentabilidad del negocio, de acuerdo a los beneficios obtenidos en la explotación. Así mismo, muestra la información necesaria para reunir los requisitos solicitados por los entes financieros para el trámite de créditos.

1.2.4. Ventajas de la contabilidad agrícola y ganadera

La contabilidad agrícola, es una herramienta esencial para el manejo financiero de las entidades que se dedican a las actividades agropecuarias y entre sus grandes ventajas están:

- a) Se puede obtener información más precisa que ayude a la toma de decisiones.
- b) Facilita el conocimiento en el rendimiento financiero para la diversificación de explotaciones agrícolas y ganaderas.
- c) Permite cumplir las obligaciones formales y sustantivas relativas a impuestos y demás cumplimientos mercantiles y de otros tipos.

1.2.5. Definiciones y Conceptos.

Activo biológico: Es un animal vivo o una planta.

Actividad agrícola: es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Asociaciones: se denomina asociación a la unión de personas o entidades para un fin común, por ejemplo: asociaciones profesionales, sindicatos, asociaciones comerciales, asociaciones de vecinos, entre otras. En referencia a lo anterior, las asociaciones están destinadas de modo permanente a lograr sus objetivos comunes, que pueden dividirse en dos clases; las que tienen por objeto la satisfacción de las necesidades espirituales, intelectuales o morales, y las que también visan fines puramente materiales

Asociaciones cooperativas: se consideran Asociaciones Cooperativas las formadas por personas que se constituyan de conformidad a la ley.

Asociación cooperativa agrícola: Son cooperativas de producción agrícola, aquellas cuya actividad principal es lograr la producción de la tierra por medio de la siembra y cultivos permanentes o estacionarios.

Asociación cooperativa pecuaria: Son cooperativas de producción pecuaria, aquellas cuyas actividades principales son la crianza, conservación desarrollo pecuario, pudiendo ser éstos de ganado mayor y de ganado menor.

Cooperativa: Asociación de personas cuyo objetivo es realizar en común, diversas operaciones de ahorro, de consumo, de producción o venta, obteniendo un determinado beneficio como consecuencia de la eliminación de intermediarios y detallistas.

Cosecha o recolección: Es la separación del producto del activo biológico del que procede o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

Cultivo: es la práctica de sembrar semillas en la tierra y realizar las labores necesarias para obtener frutos de las mismas.

Ganadería: es la actividad agraria que consiste en la cría de animales domésticos para la obtención de carne, leche, sus derivados, lana o pieles.

Importe en libros: Es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.

Medición: proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y registran los elementos de los estados financieros en el estado de situación financiera y el estado de resultado integral.

Mercado activo: un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

(a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;

(b) se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y

(c) los precios están disponibles para el público.

Producto agrícola: Es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.

Reconocimiento: proceso de incorporación, en los estados financieros de una partida que cumpla la definición de un elemento y que satisfaga los criterios: probabilidad de generar un beneficio económico llegue a, o salga, de la entidad y que tenga un costo o un valor que pueda medirse fiablemente.

Semillero o almacigo: es un área de terreno preparado y acondicionado especialmente para colocar las semillas con la finalidad de producir su germinación bajo las menores condiciones y cuidados, a objeto de que pueda crecer sin dificultad hasta que la plántula esté lista para el trasplante.

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

Valor razonable: El importe por el cual puede intercambiarse un activo, cancelarse un pasivo o intercambiarse un instrumento de patrimonio concedido, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

Vivero: se llama vivero a un terreno dedicado a la multiplicación y cría de plantas hasta el momento en que están suficientemente fuertes y formadas para ser plantadas en su terreno de asiento o ser vendidas.

1.3. CLASIFICACIÓN DE LAS ASOCIACIONES COOPERATIVAS.

De acuerdo a las leyes salvadoreñas los criterios que se deben tomar en cuenta para la clasificación de las asociaciones cooperativas son: por su objeto, por la variedad de su objeto y el grado que ocupa en la organización cooperativa.

A. De producción: son cooperativas de producción, las integradas con productores que se asocian para producir, transformar o vender en común sus productos, tales como:

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

B. De vivienda: las que tienen por objeto procurar a sus asociados viviendas mediante la ayuda mutua y el esfuerzo propio.

C. De servicios: las que tienen por objeto proporcionar servicios de toda índole, preferentemente a sus asociados, con el propósito de mejorar condiciones ambientales y económicas de satisfacer sus necesidades familiares, sociales, ocupacionales y culturales, tales como:

- a. De Ahorro y Crédito;
- b. De Transporte;
- c. De Consumo;

- d. De Profesionales;
- e. De Seguros;
- f. De Educación;
- g. De Aprovisionamiento;
- h. De Comercialización;
- i. De Escolares y Juveniles.

1.4 ASPECTOS LEGALES

Actuar dentro del marco de la legalidad les garantiza a todas las entidades que se respeten sus derechos y poder así hacer reclamos ante la justicia cuando dichos derechos son violentados. Las cooperativas agropecuarias se encuentran sujetas a un conjunto de normas legales que regulan su actuar y definen sus obligaciones tributarias, mercantiles y de otros tipos; de igual manera la contabilidad agrícola está sujeta al cumplimiento de dicho marco legal.

1.4.1 Aspectos legales de las cooperativas

El Estado es el principal interesado que los productores y prestadores de servicios puedan crecer para el desarrollo de nuestra sociedad, y por esa razón garantiza fomentar y proteger la creación de asociaciones cooperativas, facilitando su crecimiento y apoyo para su expansión, financiamiento y derecho a poseer y usar la tierra rustica para sus actividades según lo establece los artículos 114 y 115 de la Constitución de la República.

a) Constitución de la asociación cooperativa

Las asociaciones cooperativas para que tengan el aval de parte del Estado y sean reconocidas como tal, se constituyen en asamblea general celebrada por todos los interesados, con el número mínimo de asociados establecidos por la ley según la naturaleza de la cooperativa. Según el Reglamento de la Ley General de Asociaciones Cooperativas en su artículo N°3.

El INSAFOCOOP es el ente regulador del estado que después de inscrita la asociación cooperativa brindara la personería jurídica y certificado de inscripción.

b) Leyes relacionadas con la actividad agropecuarias

- **Ley General de Asociaciones Cooperativas:** esta ley regular de forma legal la creación de asociaciones cooperativas, las cuales estarán bajo la dirección del Instituto Salvadoreño de Fomento Cooperativo (INSAFOCOOP), su reglamento y sus estatutos. Todo el accionar de una asociación cooperativa desde su constitución, su composición de derecho privado, su libertad de organización democrática, el tipo de capital, que debe de ser variable e ilimitado, la libertad de adhesión y retiro de sus miembros y todos sus derechos y obligaciones.
- **Ley de Sanidad Vegetal y Animal:** Esta ley establece las disposiciones que las cooperativas deben cumplir para la protección sanitaria de los vegetales y animales, la cual toma mayor relevancia en las cooperativas ganaderas, estableciendo las acciones

que debe de llevar a cabo el Ministerio de Agricultura y Ganadería para identificar y diagnosticar las plagas y enfermedades que afectan la producción, comercio y transporte de animales, así mismo se plantean los programas y campañas zoonosanitarias, todo esto con el propósito de dar a conocer las acciones que se deben realizar para que el ganado de las cooperativas se encuentre en perfecto estado de salud, al igual que el control que debe realizarse sobre los cultivos todo con el propósito de proteger la salud humana (Ley. N° 524, 1985), considerando que la protección del medio ambiente, de los recursos naturales y de la salud humana está en estrecha relación con las actividades que se desarrollan en el sector agropecuario y particularmente con las medidas de prevención, control y erradicación de las plagas y enfermedades de los vegetales y animales que afectan la producción nacional.

- **Ley del Régimen Especial de la Tierra en Propiedad de las Asociaciones Cooperativas, Comunales y Comunitarias Campesinas y Beneficiarias de la Reforma Agraria:** las asociaciones cooperativas comunales y comunitarias campesinas, que en la reforma agraria fueron beneficiadas, tienen a través de la ley seguridad jurídica que les garantiza la propiedad de las tierras para la explotación de sus actividades agropecuarias según el caso, por lo que es de suma importancia las decisiones que hoy se estén tomando con respecto de esas tierras que adquirieron tomando en consideración las últimas reformas hechas en el año 2014 que exponen la transferencia a los asociados, venta o arrendamiento de dichas propiedades.

- **Reglamento para el Uso de Fierros o Marcas de Herrar Ganado y Traslado de Semovientes:** establece la obligación a los propietario de ganado bovino de registrar y sacar una matrícula de marca del fierro ante el alcalde del municipio del propietario o de la jurisdicción donde se ubique la propiedad, que utilizara para distinguirlo del ganado de otros propietarios, esto está considerado por El Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), a través de una oficina central que recibe las solicitudes realizadas ante las alcaldías y extiende los permisos legales para matricular la propiedad del ganado, así como para el traslado o transito del mismo, asignando un índice numérico y alfabético de las marcas registradas, las cuales son inscritas en numeración correlativa y el número que corresponde a cada solicitud, será el que corresponderá a la marca.

1.4.2 Aspectos legales a considerar en la contabilidad de las Asociaciones Cooperativas dedicadas a la agricultura y a la ganadería.

a) Obligaciones tributarias

- i. **Código Tributario:** Contiene los principios y normas jurídicas aplicadas a todos los tributos, por lo tanto obliga a las asociaciones cooperativas agropecuarias al cumplimiento de obligaciones formales y sustantivas, entre ellas: el control de inventarios y forma de valuación establecidas en los artículos 141 y 142; la excepción del pago de anticipo a cuenta del ISR del artículo 151; la no retención del 10% de ISR de acuerdo al Art. 156 a personas naturales por las remuneraciones de carácter temporal o eventual, por la recolección de productos agrícolas de

temporada; y el establecimiento de la obligación de llevar registros especiales para la actividad agrícola y ganadera según lo contemplado en el Art.140, literales h.) e i). También regula la emisión de documentos relativos a la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), entre los cuales se pueden mencionar las facturas, comprobante de crédito fiscal, comprobante de liquidación, nota de remisión, nota de débito y crédito, entre otros.

- **Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA):** la compra y venta de activos biológicos, como plantas y animales vivos que se pueden explotar; productos agrícolas como carnes o leches en la explotación ganadera mayor o los frutos recolectados de los cultivos; y de insumos necesarios (abonos, fertilizantes, vacunas, semilla, forrajes, etc.) para desarrollar la actividad agrícola y ganadera, son hechos generadores del impuesto del IVA, y también los servicios que se generan, tales como la inseminación artificial o alquiler de toros sementales para la monta de vacas.
- **Ley de Impuesto Sobre la Renta:** esta ley exige a las entidades la declaración de las rentas obtenidas cada año, así como las ganancias de capital; expone también el procedimiento para determinarlos y especifica que para la actividad agrícola son deducibles los gastos de jornales, siembras, resiembras, adquisición de forrajes, plantas, semillas y abonos o fertilizantes de toda clase, pastaje pagado a terceros, terrajes o censos, conservación de cercas, podas, limpieas, y otros (Art. 29 LISR).

Las asociaciones cooperativas dedicadas a actividades agrícolas y ganaderas están exentas del pago mínimo de la alícuota del 1% del ISR regulado en el Art.77 LISR.

Además, pueden tramitar la exención del pago del ISR por el plazo de 5 años prorrogables, mediante acuerdo del Ministerio de Economía y con audiencia del Ministerio de Hacienda, según lo establece el artículo 72 de la Ley General de Asociaciones Cooperativas.

b) Obligaciones laborales

- **Código de Trabajo:** Pretende armonizar las relaciones entre patronos y trabajadores, fundamentándose en principios que brinden el mejoramiento de las condiciones laborales de los trabajadores, estableciendo en los artículos del 84 al 95, las jornadas de trabajo, sueldos y salarios, prestaciones obligatorias entre otras; también establece que el contrato de un trabajador agropecuario puede hacerse de forma verbal pero que existe de parte del patrono la obligación de extender una constancia en papel común escrita como seguridad del trabajador; además esta ley regula las disposiciones especiales para el trabajo agrícola tales como: la preparación y roturación de tierras destinadas al cultivo, la siembra, las operaciones de riego y el cuidado y protección de las plantaciones en sus artículos del 96 al 99; y de igual forma dicta las disposiciones especiales para los trabajadores pecuarios dedicados a actividades tales como: las que tienen por objeto criar, cuidar, proteger, asear, esquilmar o esquilar ganado o procurar su reproducción, en los artículos del 100 al 102.

1.5 ASPECTOS TÉCNICOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA Y GANADERA.

a) Norma Internacional de contabilidad No 41: Agricultura

Esta norma contable tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola, según se describe:

I. Reconocimiento:

La empresa debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando:

- (a) la empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados
- (b) es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo
- (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser valorados de forma fiable.

II. Medición inicial y posterior de activos biológicos y productos agrícolas:

Un activo biológico debe ser medido, en el momento inicial, como en la fecha de cada balance, según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, excepto que dicha medición no sea fiable y en cuyo caso se medirá a su costo menos las depreciaciones acumuladas y las pérdidas generadas por deterioro del valor.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa deben ser valorados, en el punto de cosecha o recolección, según su valor

razonable menos los costes estimados en el punto de venta. Tal valoración es el coste en esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra que sea de aplicación.

III. Presentación de los activos biológicos y productos agrícolas:

La empresa debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos, así como una conciliación de los cambios en el importe en libros de dichos activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente. No se exige dar información comparativa. La conciliación debe incluir:

- a. La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta;
- b. Los incrementos debidos a compras;
- c. Las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;
- d. Los decrementos debidos a la cosecha o recolección;
- e. Los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;
- f. Diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y
- g. Otros cambios.

IV. Información a revelar de los activos biológicos y productos agrícolas:

La empresa debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el ejercicio corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta de los activos biológicos.

Además, la empresa debe revelar los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.

b) Sección 34 NIIF PYMES: Actividades Especiales

Esta sección proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES involucradas en tres tipos de actividades especiales: agricultura, actividades de extracción y concesión de servicios.

I. Reconocimiento de activos biológicos y productos agrícolas.

La entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y solo cuando:

- (a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;
- (b) sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y

(c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

II. Medición inicial y posterior de activos biológicos y productos agrícolas.

Una entidad 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.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la sección 13 Inventarios u otra sección de las NIIF que sea de aplicación.

III. Presentación de los activos biológicos y productos agrícolas.

La empresa deberá presentar una descripción de cada clase de activos biológicos, y además presentará 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 lo siguiente:

- a. La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta.
- b. Los incrementos procedentes de compras.
- c. Los decrementos procedentes de la cosecha o recolección.

- d. Los incrementos procedentes de combinaciones de negocios.
- e. Las diferencias netas de cambio que surgen de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa.
- f. Otros cambios.

IV. Información a revelar de los activos biológicos y productos agrícolas:

Una entidad revelará 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.

Con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo, se revelará lo siguiente:

- a. Una descripción de cada clase de activos biológicos.
- b. Una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable.
- c. El método de depreciación utilizado.
- d. Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas.
- 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.

c) Comparativo de NIC 41 y Sección 34 NIIF PYMES:

A continuación, se presenta un cuadro resumen en el que se refleja un análisis comparando la versión completa de la NIC41 versus la Sección 34 de la NIIF PYMES, para efectos de identificar similitudes y diferencias en cuanto al manejo de la actividad agrícola y ganadera, relativas al alcance, reconocimiento, medición inicial y posterior, presentación e información a revelar.

Tabla 1

Análisis comparativo NIC 41 y Sección 34 NIIF PYMES

Alcance NIC 41	Alcance Sección 34
<p>1. Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) activos biológicos; (b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y (c) subvenciones oficiales comprendidas en los párrafos 34 y 35. 	<p>34.1 Esta sección proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES involucradas en tres tipos de actividades especiales: agricultura, actividades de extracción y concesión de servicios.</p>
<p>Análisis:</p> <p>La NIC 41 aborda exclusivamente la actividad agrícola y la sección 34 de la NIIF PYMES aborda además de la agricultura dos tipos de actividades especiales que son: las actividades de extracción y la concesión de servicios.</p>	
Valor Razonable NIC 41	Valor Razonable Agricultura Sección 34
<p>9. El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia de ello, por ejemplo, el valor razonable del ganado vacuno en una granja es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el coste del transporte y otros costes de llevar las reses a ese mercado.</p>	<p>34.2 Una entidad que use esta NIIF y que se dedique a actividades agrícolas determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos, tal como se indica a continuación:</p>

8. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Valor razonable: es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción libre.

(a) La entidad utilizará el modelo del valor razonable, de los párrafos 34.4 a 34.7, para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

(b) La entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los demás activos biológicos.

Análisis:

La NIC 41 presume que el valor razonable de los activos biológicos puede determinarse de forma fiable, y dicha presunción solo puede ser rechazada al momento del reconocimiento inicial, en cuyo caso se deben valorar al costo menos amortización acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro del valor; y la sección 34 establece el uso del modelo del valor razonable cuando dicho valor pueda ser fácilmente determinable “sin un costo o esfuerzo desproporcionado”, caso contrario se debe utilizar el modelo del costo para los demás activos biológicos que no cumplan con lo antes descrito.

Reconocimiento NIC 41

10. La empresa debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:

- (a) la empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados;
- (b) es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
- (c) el valor razonable o el coste del activo puedan ser valorados de forma fiable.

Reconocimiento Sección 34

34.3 La entidad reconocerá un activo biológico o un **producto agrícola** cuando, y solo cuando:

- (a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;
- (b) sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
- (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, **sin un costo o esfuerzo desproporcionado.**

Análisis:

Tanto la NIC 41, como la sección 34 de la NIIF PYMES, establecen básicamente los mismos criterios para el reconocimiento de los activos biológicos, la única variable diferente es que la sección 34 requiere que para el reconocimiento el valor razonable pueda ser medido de forma fiable y sin un costo o esfuerzo desproporcionado, mientras la NIC 41 presume que el valor razonable puede determinarse de forma fiable.

Valoración NIC 41

12. Un activo biológico debe ser valorado, tanto 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, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.
13. Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa deben ser valorados, en el punto de cosecha o recolección, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. Tal valoración es el coste en esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Existencias, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación.
17. Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si la empresa tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la empresa tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.
18. Si no existiera un mercado activo, la empresa utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
- el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance;
 - los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y
 - las referencias del sector, tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado en función de la superficie en fanegas o hectáreas; o de la producción en términos de envases estándar para exportación u otra unidad de capacidad; o el valor del ganado expresado en kilogramo de carne.
19. En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en la lista del párrafo 18 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. La empresa tendrá que considerar las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable

Medición – modelo del valor razonable Sección 34

- 34.4 Una entidad 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 entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 *Inventarios* u otra sección de esta NIIF que sea de aplicación.
- 34.6 En la determinación del valor razonable, una entidad considerará lo siguiente:
- Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Si una entidad tuviera acceso a mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.
 - Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará uno o más de la siguiente información para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
 - 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;
 - los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes; y
 - las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.
 - 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 entidad considerará las razones de esas diferencias, para llegar a la estimación más fiable del valor
-

del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables. razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.

20. En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios, determinados por el mercado, para un activo biológico en su condición actual. En tales casos, la empresa utilizará, para determinar el valor razonable, el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a un tipo antes de impuestos definido por el mercado.
- (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 entidad 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.

Análisis:

Tanto la NIC 41, como la sección 34 establecen que los activos biológicos deben medirse al valor razonable menos costos en punto de venta, y que cualquier diferencia en dicho valor debe llevarse a resultados del período.

Ambas normativas determinan que los cultivos cosechados o recolectados de los activos biológicos deben valorarse a valor razonable menos costos en el punto de venta y dicho valor se considera el costo a la fecha de aplicación de la NIC 2, la sección 13 u otra norma o sección que sea de aplicación.

En ambas normativas consideran que, si existe un mercado activo para un activo biológico o producto agrícola, dicho precio de cotización será la base para determinar el valor razonable, de igual forma si la empresa tuviere acceso a varios mercados activos, usará el más relevante en el mercado que espera operar.

Si no existe un mercado activo ambas normativas definen los mismos 3 criterios para determinar el valor razonable, siempre que estuvieran disponibles, y básicamente son el precio de la transacción más reciente, los precios de mercado de activos similares ajustados que reflejen las diferencias existentes y las referencias del sector tales como el valor del cultivo o de la producción expresado en función de superficie de los cultivos o la producción en términos de capacidad, o valor de ganado en expresado por kilogramo de carne.

De igual forma si las fuentes de información no pueden ser comprobadas, pueden surgir diferencias que serán consideradas para llegar a la estimación más fiable del valor razonable.

Finalmente, si no hay disponibles precios de mercado, ambas normas consideran tomar el valor actual de los flujos de efectivo futuros descontados a una tasa de interés de mercado que dé lugar a una medición fiable.

Información a revelar NIC 41

40. La empresa debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el ejercicio corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los

Información a revelar – modelo del valor razonable

productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta de los activos biológicos.

41. La empresa debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.

47. La empresa debe revelar los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.

50. La entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente. No se exige dar información comparativa. La conciliación debe incluir:

- (a) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta;
- (b) los incrementos debidos a compras;
- (c) las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;
- (d) los decrementos debidos a la cosecha o recolección;
- (e) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;
- (f) diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y
- (g) otros cambios.

Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad NIC 41

54. Si la empresa valora, al final del ejercicio, los activos biológicos a su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar en relación con tales activos biológicos:

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

- (a) Una descripción de cada clase de activos biológicos.
- (b) Los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada categoría de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección y de cada categoría de activos biológicos.

(c) Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá lo siguiente:

- (i) La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta.
- (ii) Los incrementos procedentes de compras.
- (ii) Los decrementos procedentes de la cosecha o recolección.
- (iv) Los incrementos procedentes de combinaciones de negocios.
- (v) Las diferencias netas de cambio que surgen de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa.
- (vi) Otros cambios.

Información a revelar – modelo del costo Sección 34

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

-
- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> (a) una descripción de los activos biológicos; (b) una explicación de la razón por la cual no puede determinarse con fiabilidad el valor razonable; (c) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable; (d) el método de depreciación utilizado; (e) las vidas útiles o los tipos de amortización utilizados; y (f) el valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del ejercicio. | <ul style="list-style-type: none"> (a) Una descripción de cada clase de activos biológicos. (b) Una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable. (c) El método de depreciación utilizado. (d) Las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas. (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. |
|--|--|

Análisis:

Información a revelar: La NIC 41 establece que se debe revelar la ganancia o pérdida derivada de los activos biológicos y productos agrícolas del ejercicio corriente producto de la diferencia entre el reconocimiento inicial y los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta; mientras que la sección 34 no establece dicha revelación.

Tanto la NIC 41, como la sección 34 establecen que hay que revelar una descripción de cada grupo o clase de activo biológico; así como los métodos y las hipótesis usadas para determinar el valor razonable en el punto de cosecha y recolección.

Ambas normas establecen revelar una conciliación de los cambios del importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del período o ejercicio corriente, pero existen pequeñas diferencias, pues la NIC 41 solicita reflejar las disminuciones generadas por ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5, lo cual no es requerido en la conciliación de la sección 34.

Tanto la NIC 41, como la sección 34, requieren que se revelen los activos cuyos valores razonables no pueden ser determinados con fiabilidad, pero la NIC 41 establece un punto adicional que no requiere la sección 34, que es revelar el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable.

Fuente: Elaborada por el grupo.

d) Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PYMES), relacionadas y aplicables a las cooperativas agrícolas y ganaderas.

Las NIIF PYMES deben de ser consideradas, observadas y aplicadas dentro de las operaciones contables de una cooperativa agrícola y ganadera; al igual que las demás empresas que no cotizan en bolsa y que aplican dicha normativa.

Esta normativa contable se divide en secciones, y cada una describe aspectos diferentes para tomar en cuenta en el momento de contabilizar los registros; Existen secciones que son de aplicación general y aquellas secciones que tienen aplicación más específica para la actividad ganadera.

Dentro de las secciones de aplicación general tenemos la siguiente matriz que resume la normativa aplicable a las cooperativas dedicadas a los cultivos cíclicos y explotación ganadera; cabe mencionar que las secciones de la norma no incluidas en dicha matriz, no tienen relación y aplicación a la actividad agrícola y ganadera.

Tabla 2

Relación de NIIF PYMES aplicables a las cooperativas agrícolas y ganaderas

Secciones NIIF PYMES	Relación con cooperativas agrícolas y ganaderas
Sección 1: Pequeñas y medianas entidades	Esta sección establece que las pequeñas y medianas entidades son aquellas que no tienen obligación pública de rendir cuentas, y que publican estados financieros con propósito de información general; por lo cual las cooperativas dedicadas a cultivos cíclicos y ganadería están en esta clasificación
Sección 2: Conceptos y principios generales	En esta sección se describe el objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades, así como cualidades, conceptos y principios básicos que deben contener los estados financieros con propósito de información general.
Sección 3: Presentación de Estados Financieros	Esta norma explica que es un conjunto de Estados Financieros y los requerimientos para el cumplimiento de la NIIF PYMES.
Sección 4: Estado de Situación Financiera	Establece la información a presentar en un Estado de Situación Financiera con propósito de información general y como presentarla.
Sección 5: Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados	Establece la información a presentar en un Estado de Resultado Integral y Estado de Resultados con propósitos de información general y como presentarlos.
Sección 6: Estados de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas.	Esta sección establece los requerimientos para presentar los cambios en el patrimonio de una entidad, ya sea a través de un Estado de Cambios en el Patrimonio o, si se cumplen las condiciones y la entidad así lo decide un Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas.
Sección 7: Estado de Flujos de Efectivo	Define como preparar un Estado de Flujo de Efectivo y como presentarlo, mostrando por separado las variaciones del efectivo y equivalentes de efectivo de actividades de operación, inversión y financiamiento.
Sección 8: Notas a los Estados Financieros	Dicta los lineamientos para preparar las notas que acompañan el juego de Estados Financieros; las notas contienen una descripción narrativa adicional a la presentada en cada Estado Financiero y toda aquella información a revelar que cada una de las NIIF PYMES requiera, se presentan en las notas.

Sección 10: Políticas Contables, Estimaciones y Errores.	Esta sección determina una guía para la elaboración políticas contables de una entidad para la preparación de Estados Financieros; además abarca cambios en estimaciones contables y errores en estados financieros de períodos anteriores; las cooperativas agrícolas y ganaderas por realizar actividades especiales (Sección 34), deben aplicar los criterios de los párrafos 10.4 y 10.5 para preparar sus políticas contables.
Sección 11: Instrumentos Financieros Básicos	Establece el reconocimiento, medición, baja en cuentas e información a revelar de los instrumentos financieros básicos, por tal razón esta sección aplica y es relevante para todas las entidades, entre ellas las cooperativas agrícolas y ganaderas.
Sección 13: Inventarios	Esta sección proporciona los lineamientos para el reconocimiento y medición de los inventarios tales como materias primas que serán consumidas en el proceso de producción; establece la excepción de los cultivos en el punto de cosecha y recolección que deben ser tratados en base a la sección 34, y se establece el tratamiento de los inventarios de los cultivos cíclicos tras su recolección y productos de la ganadería en punto de venta y listos para su comercialización.
Sección 17: Propiedad, Planta y Equipo	Determina la contabilización de propiedad, planta y equipo que se mantienen para uso en la producción o suministro de bienes, tales como la maquinaria agrícola y ganadera, equipos de transporte, sistema de riego, que se espera sean usados por más de un período contable. Esta norma también aclara que las propiedades, planta y equipo no incluyen los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y que deben ser tratados según lo describe la sección 34.
Sección 23: Ingresos de Actividades Ordinarias	Esta sección establece lineamientos para el registro de los ingresos de las actividades ordinarias, tales como los procedentes de cultivos cíclicos cosechados y productos de la ganadería, dichos ingresos deben reconocerse cuando se han transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes; el importe de ingresos y costos incurridos o por incurrir pueden ser medidos de forma fiable, y sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados a la transacción.
Sección 27: Deterioro del Valor de los activos.	Define que la pérdida por deterioro se genera cuando el importe en libros de un activo es superior a su importe recuperable, en activos tales como los inventarios de cultivos cíclicos y productos ganaderos listos para su comercialización y propiedades, planta y equipo utilizados para la producción agrícola y ganadera. El deterioro de valor de los activos biológicos debe ser tratado en base a lo que establece la sección 34.
Sección 34: Actividades Especiales	Esta norma proporciona una guía sobre la información financiera de las pequeñas y medianas entidades involucradas en la actividad agrícola, tales como cultivos cíclicos y ganadería. Se aplicará el modelo del valor razonable de los párrafos 34.4 al 34.7 para todos aquellos activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado. El tratamiento contable a seguir para los activos biológicos no está específicamente descrito en la sección 34, por lo cual debe aplicarse los criterios de políticas contables establecidos en los párrafos 10.4 y 10.5 de la NIIF PYMES.

Fuente: Elaborada por el grupo.

1.6. CONTABILIZACIÓN DE LA EXPLOTACIÓN GANADERA Y LOS CULTIVOS CÍCLICOS.

1.6.1. Proceso de explotación de la ganadería

1.6.1.1 Proceso técnico agronómico.

La ganadería es una actividad económica que consiste en el manejo de animales con fines de producción para su aprovechamiento.

La explotación ganadera es un proceso que se lleva a cabo en una granja o un rancho en el que se juntan a las vacas y los toros de acuerdo a su raza con el fin de obtener productos, terneros y leche. Los terneros se venden al mercado para ser criados y obtener carne. Hay dos tipos de explotación de ganado vacuno: comercial y almacenamiento de crías. La explotación comercial consiste en cruzar vacas de diferentes razas para obtener principalmente carne. También pueden ser vacas de la misma raza, pero la mayoría no son de raza pura. Por otro lado, la explotación de almacenamiento de crías consiste en criar una vaca de una raza en particular (a veces puede ser más de una) y vacas de diferentes razas para luego venderlas a otros productores como ganado de repuesto.

Antes de trabajar con un almacenamiento de crías o con un negocio de ganado de raza pura, la mayoría de ganaderos novatos deben empezar a trabajar en la explotación comercial para ganar experiencia vendiendo el ganado al mercado, seleccionando los terneros y toros, sustituyendo las vaquillas, esta serie de actividades deben de ser contabilizadas de manera efectiva para poder calificar el rendimiento financiero de las empresas ganaderas. (www.tipos.co/tipos-de-ganaderia/, 2016)

1.6.1.2 Clasificación de la ganadería

a) Clasificación de la industria ganadera

En la industria ganadera el ganado se clasifica de acuerdo a su finalidad como:

1. Ganado pie de cría
2. Ganado de engorde
3. Ganado lechero
4. Ganado de doble propósito
5. Ganadería extensiva e intensiva

(www.tipos.co/tipos-de-ganaderia/, 2016)

b) Clasificación de las razas de ganado de acuerdo a su propósito

A. Productoras de Leche: entre las familias productoras de leche se encuentran:

- a. **Holstein:** originarias de Holanda, sus características son: color blanco y negro buena adaptación al clima cálido; una vaca adulta pesa al menos 675 kg.
- b. **Pardo Suiza:** originaria de Suiza sus características son: color pardo y tamaño medio. No es una raza pura ya que resultó de un encaste del ganado Brown Swiss y del ganado indo Brasil,
- c. **Jersey Morfología:** sus características son: cabeza pequeña con ojo mongólico y saltón, hocico ancho, cara larga, cuerno en tres echados, el cuello es corto con papada.

- d. **Guernsey:** Originaria de dos pequeñas islas del canal de la Mancha, es pequeña, delgada y de un suave color rosado; Los cuernos son más largos que los de la Jersey, y presenta mucosas, pitones y pezuñas claras.

B. Productoras de Carne: las principales razas de ganado para carne son las siguientes:

- a. **Brahman:** originaria de la India, suele ser de color blanco, con orejas grandes y caídas. Su característica principal es una gran papada y una gran joroba, en la parte del cuello.
- b. **Blanco Ojinegro:** es de origen criollo, de color pigmentado además puede pastorearse muy bien en terrenos pendientes y malos.
- c. **Romosinuano:** originario de Colombia, es producto del cruce de otras razas, una de sus características es la adaptación fácil al clima tropical.

C. Doble propósito: son las razas seleccionadas tanto por su carne como por su leche.

Dentro de estas razas se consideran:

- a. **Normanda:** originarios de Holanda, son de color barcino cuernos cortos y necesita buen cuidado para adaptarse al clima tropical.
- b. **Red Polled:** originaria de Inglaterra, es de color oscuro y amarillo encendido necesita de mucho cuidado para adaptarse al clima tropical.
- c. **Urham:** originaria de Inglaterra, color rojo y blanco, se adapta bien a los climas tropicales y requiere demasiada calidad en pastoreo.

(www.tipos.co/tipos-de-ganaderia/, 2016)

c) Clasificación según la actividad que realiza el ganado.

A. **Actividades de ganado mayor:** se basan en la explotación de ganado bovino, equino, mular y asnal.

B. **Actividades de ganado menor:** se hace referencia a la explotación de ganado ovino, caprino, porcino, abejas, conejos, camélidos, animales de granja como pollos, patos, gansos y animales pilíferos como la chinchilla, nutria, y zorro.

(www.atlas.catamarca.gov.ar/, 2016)

1.6.1.3 Formas de explotación ganadera

Las formas de explotación ganadera pueden clasificarse ya sea de acuerdo al espacio utilizado para su desarrollo, o según la especie en explotación:

a) Según el espacio que ocupa puede ser:

- i. **Extensiva:** esta forma de practicar la ganadería tiene la particularidad de llevarse a cabo en lugares naturales, pero que han sido modificados por la mano de obra del hombre. La base de este sistema es crear un ecosistema agrario con el objetivo de que el suelo y sus nutrientes duren el mayor tiempo posible. En estos casos, la actividad depende y está condicionada por el ciclo natural e intenta mantener, e incluso mejorar, las condiciones en las que se encontraba el terreno en el que se la práctica. Algunos beneficios de esta variante de la ganadería es que han logrado evitar incendios gracias a la cantidad de arbustos y plantas de baja estatura que se hacen presentes en sus predios. Además de ello, ayudan a reducir los efectos erosivos de los fuertes vientos y ráfagas gracias a la presencia de plantación que esta actividad requiere.

- ii. **Intensiva:** a diferencia de la ganadería extensiva, en esta forma de llevar adelante la cría de animales las variables básicas como la luz, el agua y la temperatura son modificadas por la mano de obra del hombre. De esta manera, los productores logran criar un mayor número de animales en menor tiempo de lo que lleva la extensiva.

Esta forma de ganadería precisa una mayor y constante atención por parte de los productores, ya que deben estar pendientes de los efectos que pueden generar las modificaciones de las variables. Además de esto, la forma en que se utilizan los recursos naturales donde se crían las especies hace que se agoten rápidamente, llevándolo a una situación en la que dejan de ser fértiles, por lo que se requieren nuevos suelos para seguir produciendo.

- iii. **Móvil:** también conocida bajo el nombre de trashumante, esta variante dentro de la ganadería se caracteriza por el constante traslado de la actividad, según el estado en el que se encuentre el suelo luego de su explotación. De todas formas, este traslado se realiza por estaciones. Es decir que los productores llevan adelante sus tareas durante tres meses en el mismo territorio, para luego desplazarse hacia otros terrenos. Gracias a esta forma de producción, los animales se alimentan de suelos con importantes nutrientes y que se encuentran en buenas condiciones, gracias a que no se agotan sus cualidades básicas. (www.tipos.co/tipos-de-ganaderia/, 2016)

b) Según la especie se pueden identificar como:

- i. **Porcino:** los cerdos son otros de los animales que se suelen criar con fines económicos. Gracias a sus características, estos animales tienen la capacidad de adaptarse a diversos climas, tanto fríos como calurosos.
- ii. **Caprino:** la cabra es un animal que ha sido domesticado por diversas sociedades no sólo por su carne, sino también para la producción de quesos y cueros.
- iii. **Ovino:** la cría de oveja fue una de las primeras que el hombre llevó a cabo, por tratarse de un animal de pequeño tamaño y muy fácil de domesticar. Esta actividad se caracteriza por poder realizarse en lugares inhóspitos y montañosos. Algunos de los lugares donde se realiza con mayor frecuencia la ganadería ovina son Nueva Zelanda, Argentina, Rusia, Australia o China, entre otros países.
- iv. **Equino:** se refiere a la crianza de caballos y es realizada con el objeto de utilizarlos como medio de transporte, o bien como animal de carga.
- v. **Avicultura:** esta es la agricultura que se dedica a la crianza de aves tales como gallinas, pavos, gansos, patos y palomas, entre otras. Debido a la gran variedad de aves y a los pocos costos que pueden ser destinados para obtener carne o huevos se pueden desarrollar en cualquier parte del mundo.

- vi. **Bovino:** la cría de vacas es una actividad que se repite en diversas partes del mundo y es una de las actividades más necesarias dentro de cualquier tipo de sociedad. Se debe tener en cuenta que de ella se obtiene leche, carne y cuero. La calidad de estos productos varía de acuerdo a las razas, por lo que según las necesidades que cada productor busque satisfacer, elegirá la correspondiente.

(www.tipos.co/tipos-de-ganaderia/, 2016)

1.6.2. Proceso de explotación de los cultivos cíclicos.

1.6.2.1 Proceso técnico agronómico.

Se denomina cultivo a la práctica de sembrar semillas en la tierra y realizar diversas actividades para garantizar que las mismas germinen y crezcan de manera fructuosa y acorde a su estructura vegetal.

Existen una diversidad de cultivos con sus propias peculiaridades para su desarrollo, algunos responden a los procesos naturales y no requieren cuidado y mantenimiento humano, por otra parte, existen cultivos que requieren la intervención humana para su desarrollo y su clasificación varía de acuerdo a factores como la extensión y manejo del cultivo que se trate.

1.6.2.2 Clasificación de los cultivos.

a) De acuerdo a su dependencia del agua se clasifican en:

- i. **Cultivos de secano:** son aquellos en los que el ser humano no contribuye a la irrigación de los campos, sino que utiliza únicamente la que proviene de la lluvia. Estos cultivos

suelen utilizarse en regiones donde la precipitación anual no sobrepasa los 500 mm, son ejemplos de estos cultivos los cereales, las legumbres y los árboles frutales.

- ii. **Cultivos de regadío:** consiste en el suministro de las necesarias cantidades de agua a los cultivos mediante diversos métodos artificiales de riego. Este tipo de cultivos requiere inversiones de capital y una cuidada infraestructura hídrica que exige, a su vez, un desarrollo técnico avanzado. Entre los cultivos habituales de regadío destacan los frutales, el arroz, el algodón, las hortalizas y la remolacha. Los métodos más comunes son: por arroyamiento, por inundación, por aspersión, por goteo o también llamado riego localizado, por drenaje, etc. (www.tipos.co/tipos-de-cultivos/, 2016)

b) Según su extensión pueden ser:

- i. **Cultivos de subsistencia:** este tipo de cultivos se basa en el sembrado de una parcela de tierra lo suficientemente grande como para abastecer a una sola familia, se puede denominar autoabastecimiento. Para determinar la cantidad de tierra que se debe cultivar se tiene en cuenta las condiciones climáticas en donde se encuentra dicha parcela en cuestión, generalmente se estima entre 1000 y 40000 m² por persona. En general, la agricultura de subsistencia se concentra en un número limitado de cultivos de ciclo corto (anuales o semi-anuales), estacionales, con períodos de fructificación sincrónicos en el área del cultivo.

- ii. **Cultivos industriales:** Se trata de especies de cultivos anuales o de estación que se producen de forma intensiva y extensiva, es decir en grandes cantidades de tierra con el fin de producir materia prima que luego se transformaran en elementos consumidos por la sociedad en general. Hoy en día casi todos los cultivos son industriales ya que de ellos se derivan la mayoría de los productos que se consumen, tales como los aceites, el azúcar, té natural, etc. (www.tipos.co/tipos-de-cultivos/, 2016)

c) **Según el impacto sobre el terreno pueden clasificarse como:**

- i. **Cultivos intensivos:** en este tipo de cultivos se producen cantidades inmensas en reducidos espacios, de un solo tipo de producto. Es utilizada en todos los suburbios de las áreas metropolitanas del mundo, pues con estos cultivos se pretende alimentar a la región metropolitana, la agricultura intensiva ha permitido incrementar la productividad agrícola en el último siglo, asegurando al mismo tiempo una fuente estable de alimentos al tiempo que aumenta la población mundial.
- ii. **Cultivos extensivos:** también llamada explotación agropecuaria extensiva se utiliza en grandes parcelas de tierra y no degrada tanto el suelo ya que se utiliza la menos cantidad agroquímicos y riegos que debilitan los nutrientes de la misma. Se intenta utilizar los elementos climáticos naturales del ambiente en donde se encuentra el cultivo en cuestión. (www.tipos.co/tipos-de-cultivos/, 2016)

d) Dentro de su ciclo de producción los cultivos se clasificación en:

- i. **Cultivos permanentes o de tardío rendimiento:** son aquellos cuyo ciclo vegetativo o de producción es mayor a dos años, su periodo productivo se inicia después de dos años de sembrado y su ciclo económico rentable es mayor a 8 años, con una o más producciones periódicas a lo largo del año. Por ejemplo: cacao, aguacate, cítricos, café, palma, flores y follaje etc.
- ii. **Cultivos semipermanentes o de mediano rendimiento:** son aquellos cuyo ciclo vegetativo o de producción es mayor a dos años, su periodo productivo se inicia al año de sembrado y su ciclo económico rentable no se extiende por más de ocho años, con una o más producciones periódicas a lo largo del año. Por ejemplo: caña de azúcar, banano, etc.
- iii. **Cultivos ciclo corto o transitorio (Cultivos cíclicos):** son aquellos cuyo ciclo vegetativo o de producción es menor a dos años y tienen como característica fundamental que después de la cosecha las plantas, se eliminan. En algunos cultivos la cosecha puede tener más de una recolección, pero a la segunda o tercera se debe eliminar la planta, por ejemplo: el algodón, el arroz, el maíz, la yuca, el tabaco, el tomate, la papa etc.

Estos cultivos también son conocidos como anuales o cíclicos, que se siembran y cultivan en los dos ciclos del año agrícola. La duración de su período vegetativo es menor a los doce meses y requieren de una nueva siembra para la obtención de cosecha.

Este tipo de cultivos se siembran, germinan, crecen y se cosechan dentro de un mismo año o ciclo; son de una época o estación. (www.tipos.co/tipos-de-cultivos/, 2016)

1.6.3 Proceso de contabilización de la ganadería

Con el propósito de obtener un mejor conocimiento de resultados económicos y a la vez una mayor comprensión en la contabilización de cada una de las etapas por las que el ganado debe pasar para lograr una explotación efectiva que rinda resultados óptimos para la toma de decisiones, planificación y cumplimientos legales, en la ganadería contablemente se identifican dos fases las cuales se desarrollan a continuación:

- a) **Fase de desarrollo:** representa el activo biológico en desarrollo, desde su nacimiento hasta que se encuentra preparado para pasar a la fase de explotación.

- b) **Fase de explotación:** Esta fase representa el activo biológico en explotación, establece los centros de costos relacionados con el proceso biológico del activo.

1.6.3.1 Fase de desarrollo dentro del ciclo de vida del ganado mayor.

Es de suma importancia que el ganado cumpla con un ciclo de vida que le permita desarrollarse de la mejor manera, dentro del cual se determinan los procesos de desarrollo siguientes: (www.tipos.co/tipos-de-ganaderia/, 2016)

Tabla 3

Procesos de desarrollo del ganado mayor dentro del ciclo de vida.

PROCESO DE DESARROLLO	DESCRIPCIÓN DEL PROCESO
- Preparación de instalaciones	Estas deben adecuarse a la necesidad del ganado, estableciendo una galera de madera que incluya su respectivo bebedero y comedero; se deben separar las vacas preñadas de las vacas en producción.
- Nacimiento	La gestación es de 280 a 283 días, se debe tener especial cuidado con la cría recién nacida.
- Terneros lactantes	Se debe alimentar a la cría con leche durante 2 o 3 meses, dependiendo de su estado físico para luego proceder al destete.
- Crías en crecimiento	El pasto y el concentrado son indispensables en esta etapa, ya que estos serán su prioridad entre 6 y 12 meses de edad.
- Novillas de reemplazo	Su objetivo principal es sustituir a las vacas que se tienen en producción, y su alimento necesario es el pasto; después de 18 meses deberán ser seleccionadas para ser cargadas o inseminadas.
- Vacas en producción	Son todas aquellas que producen leche, que acaban de parir y están preparadas para ser ordeñadas.

Fuente: Elaborado por el grupo.

1.6.3.2 Fase de explotación del ganado mayor

En una cooperativa ganadera, lo primero que se debe hacer al momento de establecer la contabilización, es comprender el proceso biológico del animal y esto permitirá establecer los

centros de costos, dentro de los cuales se pueden clasificar gastos adecuadamente, y de esa manera cuantificar el costo que se origina en cada uno hasta establecer el producto final. (www.tipos.co/tipos-de-ganaderia/, 2016)

Tabla 4

Centro de costos dentro de la fase de explotación del ganado mayor.

CENTRO DE COSTOS	DESCRIPCIÓN
- Lactancia y crecimiento	Se incluyen los terneros y terneras de un día de nacidos, cuyos principales costos son el forraje y el pasto, los cuales se registran por su nacimiento o compra hasta su destete. Luego las novillas pasan al centro de costos de desarrollo y monta, y los toretes al centro de costos de engorde.
- Desarrollo y monta	El objetivo es preparar a la novilla para cargarla, cuando ya lo está se incurre en costos de forraje, pasto, vitaminas etc.
- Ganado por parir	Se realizan todas las actividades necesarias de asistencia para las novillas cargadas. En este centro se obtienen las crías y vacas paridas, las cuales pasan a lactancia y crecimiento, y al activo biológico respectivamente. Considerando que una vaca puede alcanzar una producción de cinco partos, es necesario incurrir en costos de veterinario, forraje, pastos, agua vitaminas etc.

- Engorde	En este centro se encuentran los toretes que provienen de lactancia y crecimiento, las vacas y novillos que no se utilizaron para la producción y las vacas que no pudieron reproducirse, su función será únicamente engordar en un periodo no mayor a dos meses con la finalidad de ser vendidos. Los costos que implica esta fase son forraje, concentrado, sales minerales y vacunas.
------------------	--

Fuente: Elaborada por el grupo.

1.6.4 Proceso de contabilización de los cultivos cíclicos.

Al igual que la ganadería la siembra de cultivos cíclicos debe contabilizarse con el propósito de obtener información financiera que ayude a clasificar las distintas etapas por las que cada cultivo tiene que pasar hasta la recolección de los productos agrícolas y a la vez tener identificados cada uno de los centros de costo, por lo que para propósitos contables los cultivos se clasifican de acuerdo a su ciclo de producción en:

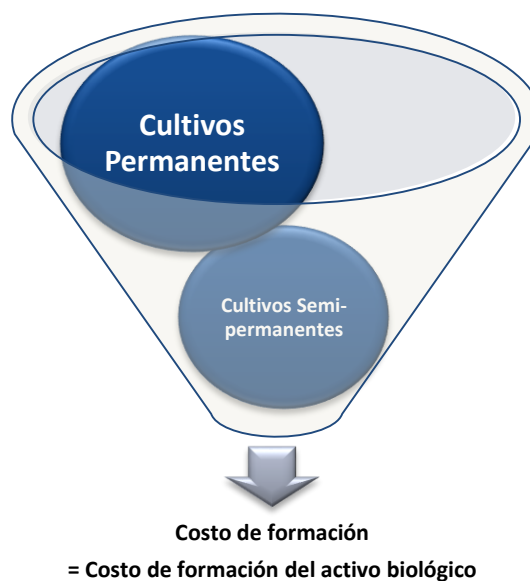
- a. Permanentes
- b. Semi-permanentes
- c. Cíclicos

De igual forma es importante establecer que para facilitar la contabilización de dichos cultivos se deben identificar las siguientes fases:

- a) **Fase de desarrollo:** Comprende todo el proceso desde la siembra hasta la maduración del cultivo, previo a su cosecha o recolección.
- b) **Fase de explotación:** Esta etapa inicia cuando los cultivos están en su punto de maduración listos para su cosecha o recolección, y posterior comercialización de los productos agrícolas.

Para los cultivos permanentes y semipermanentes, los costos incurridos en la etapa de formación se acumulan, es decir se capitalizan, constituyendo el costo de formación del activo biológico.

Esquema I. Costos de formación de cultivos permanentes y semi-permanentes

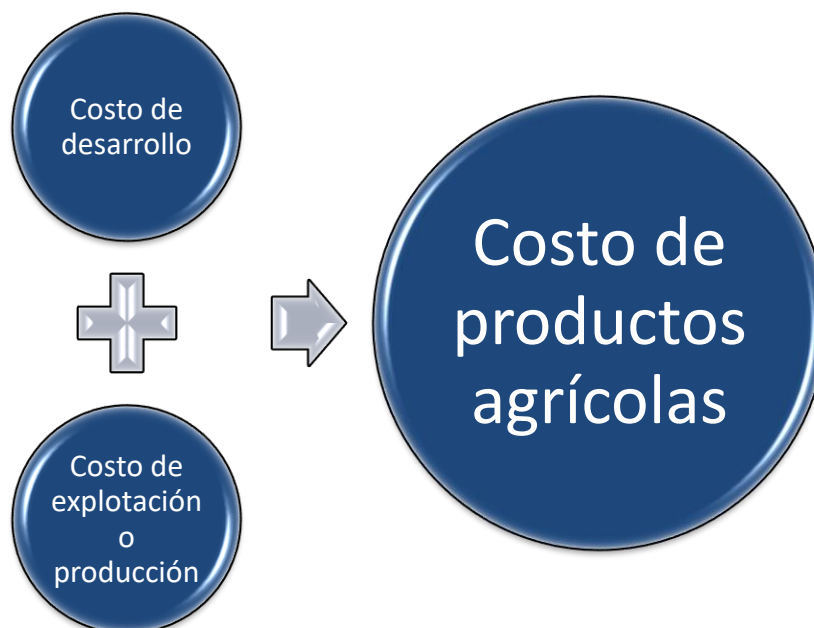


Fuente: Elaborado por el grupo.

Esquema II. Costo de cosecha de los cultivos permanentes y semi-permanentes.

Fuente: Elaborado por el grupo.

En el caso de los cultivos cíclicos, los costos incurridos tanto en la etapa de formación como la de explotación constituyen el costo de la cosecha, denominado costo de explotación agrícola, esquemáticamente lo podemos representar de la siguiente forma:

Esquema III. Costo de productos agrícolas de los cultivos cíclicos

Fuente: Elaborado por el grupo.

1.6.4.1 Fase de desarrollo de los cultivos cíclicos.

Los cultivos de ciclo corto, son aquellos que tienen un ciclo vegetativo menor a un año, y que se deben volver a sembrar cada vez que se cosechan. Algunos ejemplos de estos cultivos son los cereales como el maíz y el trigo, los tubérculos como la papa, y la mayoría de hortalizas como el tomate, el chile verde y la cebolla.

La fase de desarrollo de estos cultivos, requiere de ciertas condiciones ambientales denominadas edafoclimáticas (condiciones relativas al suelo y al clima):

- a) **Edáficas:** las características físicas del suelo, determinan la capacidad de almacenamiento de agua y la capacidad con que el sistema radicular (conjunto de raíces de una misma planta), explorará en la busca de agua y nutrientes. El terreno debe estar nivelado, para evitar el encharcamiento que perjudicaría al cultivo, pues favorece a los organismos causantes de la pudrición de la raíz. Cuando el terreno es muy inclinado debe sembrarse en surcos que sigan las curvas de nivel, para evitar la erosión del suelo. Las técnicas de cultivos más recomendables que reducen la posibilidad de erosión y compactación del suelo, son la labranza mínima y la protección de pendientes, debiéndose tener el suelo limpio de residuos no orgánicos. En todo caso se deben utilizar distancias de siembras adecuadas de plantas sanas, asegurándose de realizar un análisis del suelo previo al establecimiento del cultivo. También es importante realizar rotación de cultivos en la unidad productiva, para evitar la esterilización y los desbalances químicos del suelo con sustancias. (clubensayos.com, 2016)

Una vez se ha preparado el terreno, se realiza la siembra, que consiste en colocar una semilla en el terreno para iniciar una nueva cosecha.

b) Climáticas (luz y temperatura): los factores climáticos que más influyen en la fase de desarrollo de los cultivos de ciclo corto son la temperatura y la luz, tanto los valores promedio, como las variaciones diarias y estacionales que tienen una influencia importante en la duración de las etapas de desarrollo y en el comportamiento del cultivo. Dichos factores son difíciles de modificar, pero es posible manejarlos, recurriendo a prácticas culturales, como la siembra en las épocas apropiadas, para que el cultivo tenga condiciones favorables. (clubensayos.com, 2016)

Los centros de costos en el proceso de formación de los cultivos comúnmente son:

- a. Semilleros o almácigos
- b. Viveros
- c. Plantaciones en desarrollo

1.6.4.2 Fase de explotación de los cultivos cíclicos.

Para efectos contables es necesario que se establezcan centros de costos de los cultivos durante el proceso que inicia desde la preparación del suelo, hasta que los productos agrícolas se encuentren en el punto de su cosecha o recolección. (www.tipos.co/tipos-de-cultivos/, 2016)

Tabla 5

Centro de costos dentro de la fase de explotación de los cultivos cíclicos.

CENTRO DE COSTOS	DESCRIPCIÓN
- Fomento	Se establece un lugar adecuado de tierra que pueda estar en condiciones para el cultivo, es indispensable despejar la vegetación, arbustos o árboles, se debe incurrir en costos por limpias mano de obra y compra de semilla.
- Siembra	Dentro de este centro se procede a depositar la semilla en donde se tiene establecido el lugar de siembra, considerando que florecerán las plantaciones y se hará la cosecha de los frutos. Los costos incurridos son mano de obra, agua, abono etc.
- Plantaciones en desarrollo	Se establecen los cuidados necesarios para los cuales se debe incurrir en costos de aplicación de herbicidas, funguicidas, mano de obra por deshijos o limpias, los cuales son necesarios para la producción.
- Recolección	En esta etapa se corta la cosecha y se debe trasladar a un lugar de acopio para su proceso de industrialización. Los costos necesarios son de mano de obra por recolectar el producto así como todos los gastos necesarios para su futura comercialización.

Fuente: Elaborada por el grupo.

CAPITULO II: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1. TIPO DE ESTUDIO.

El estudio se realizó utilizando el método hipotético deductivo, debido a que se conocen las características del problema que presentan las cooperativas dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos, al no contar con una normativa técnica contable establecida para ellas.

2.2. UNIDADES DE ANÁLISIS.

En esta investigación, las unidades de análisis están compuestas por las cooperativas dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos relacionadas con el Ministerio de Agricultura y Ganadería.

2.3. POBLACIÓN Y MUESTRA.

Se define como población todas las cooperativas dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos. En este caso la muestra puede ser cualquiera de las cooperativas relacionadas con alguna o ambas actividades.

Para esta investigación se establece la muestra de la manera siguiente:

Tipo de muestreo: Aleatorio simple

Población: 395 cooperativas agropecuarias

Muestra: ?

$$\text{Tamaño de la muestra} = n = \frac{k^2(N)*p*q}{B^2(N-1)+k^2pq}$$

Dónde:

K = es un constante que se obtiene directamente de las tablas.

N = tamaño de la población

P y Q = son proporciones

B = error máximo de muestreo

Datos:

$$N = 395$$

K = 1.96 con un nivel de confianza del 95%

$$p = 5\%$$

$$q = 1 - p = 1 - 0.05 = 0.95$$

$$B = 5\%$$

$$n = \frac{(1.96)^2 (395) (0.05) (0.95)}{(0.05)^2 (395-1) + (1.96)^2 (0.05) (0.95)} = \frac{72.0780}{0.9850 + 0.1824} = \frac{72.04}{1.1674} = 61.7423$$

Por lo tanto, $n = 61.7423$ **n = 62** cooperativas agropecuarias (Tamaño de la muestra)

2.4. INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS A UTILIZAR EN LA INVESTIGACIÓN.

Para obtener la información necesaria en la investigación, se utilizó la técnica de la encuesta, ya que de esta manera se pudo obtener la información necesaria y pertinente en relación a la investigación.

2.5. PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN.

La información obtenida se procesó por medio de la hoja de cálculo de Microsoft Excel, la cual permitió llevar a cabo la tabulación y elaboración de gráficos.

2.6. TABULACIÓN DE LOS DATOS.

Después de haber obtenido la información necesaria por medio de cuestionario, se procedió al proceso de análisis e interpretación de los datos obtenidos en cada respuesta, dando como

resultado, la presentación de gráficos con su respectivo nombre y análisis, lo cual permite expresar un diagnóstico de la situación actual de las cooperativas agropecuarias.

2.7. DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

En El Salvador existen federaciones de cooperativas, con el propósito del fortalecimiento y sostenibilidad institucional como un tejido organizado que protegen los intereses y abogan por las necesidades de dichas organizaciones y de sus asociados, así como proponen mejoras, y generan presión social a favor de tan importante sector organizado y productivo de nuestro país. En este caso especialmente las asociaciones de productores agropecuarios que buscan proveer nuevos y mejores servicios a sus asociados y a la comunidad.

Por lo general, las asociaciones cooperativas agropecuarias están formadas por grupos homogéneos, y una de las finalidades es eliminar los intermediarios para comercializar los productos, además de mejorar la calidad de los mismos, y las técnicas de producción para aportar al crecimiento y desarrollo economía nacional, generando así fuentes de ingresos.

Por lo tanto, del diagnóstico realizado en las asociaciones cooperativas agropecuarias que se dedican a la explotación de cultivos cíclicos y de la ganadería, se identificaron las principales dificultades que tienen y afectan a dichas asociaciones, y en base al análisis de los resultados obtenidos de las encuestas, mismas que agrupaban preguntas en tres áreas específicas de interés que son: Situación actual, falta de formación técnica y necesidad de una guía técnica contable.

El diagnóstico de la investigación se determina considerando los siguientes aspectos:

- a) La condición actual de las asociaciones cooperativas agropecuarias, con respecto de la importancia de una guía técnica para la aplicación de normativa contable, demuestra que las asociaciones cooperativas tienen conocimiento de la existencia de la normativa técnica que debe ser aplicada a la explotación que realiza, pero debido a que no existe una normativa especial para para dichas explotaciones, se consideran necesaria e indispensables la existencia de una normativa que les permita una uniformidad principalmente en la presentación de estados financieros.

SITUACIÓN ACTUAL DE LAS ASOCIACIONES COOPERATIVAS			
Actividad	Descripción	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
Área de explotación	Entre 1 y 300mz	43	26%
Tipo de servicio contable	Outsourcing	13	21%
	Departamento contable	49	79%
Legalidad de sistema contable	Posee un sistema	48	77%
	No posee sistema	14	23%
Aplicación de normativa contable	Manual de procedimientos contables	1	1%
	Manual de aplicación de cuentas	53	41%

Fuente: Elaborado por el grupo.

- b) Los aspectos técnicos que más dificultad representan para realizar la contabilización que se deben considerar en las cooperativas dedicadas a la ganadería y los cultivos cíclicos son, la identificación precisa de los centros de costos y de las distintas fases de desarrollo, así como también la preparación de estados financieros para la toma de decisiones.

FORMACIÓN TÉCNICA CONTABLE DE LAS COOPERATIVAS			
Actividad	Descripción	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
Formación académica del contador	Bachillerato	35	56%
	Universitario	26	43%
Frecuencia de capacitaciones de conocimiento normativo contable	Menos de un año	30	48%
	Más de un año	22	35%
Fase con más dificultad Para contabilizar	Acumulación de costo de desarrollo o formación	11	18%
	Asignación de costo de cosecha o producto	27	44%
Base para presentación de estados financieros NIIF-PYMES/ NIC's	SI	57	92%
	NO	5	8%

Fuente: Elaborado por el grupo.

- c) La principal limitación que poseen las asociaciones cooperativas agropecuarias es que no existe uniformidad al momento de realizar el proceso de contabilización y, por lo tanto, no existe comparabilidad clara en los estados financieros de las cooperativas que realizan la misma actividad, ya sea la explotación ganadera o agrícola.

La implementación de una normativa técnica especial diseñada para la aplicación de un marco normativo contable que sea uniforme para las asociaciones cooperativas que se dedican a la explotación agropecuaria sería una herramienta de mucha importancia y ayuda para los profesionales de la contabilidad agrícola.

LA NECESIDAD DE UNA GUÍA TÉCNICA CONTABLE ESPECIALIZADA PARA LAS ASOCIACIONES COOPERATIVAS			
Actividad	Descripción	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
Grado de dificultad de comprensión de normativa NIIF-Pymes/NIC's	Mucho	37	60%
	Poco	15	24%
Principales problemas en la contabilización	Preparación y presentación de estados financieros	14	23%
	Aplicación de normativa técnica	20	32%
Grado de necesidad adaptación de normativa contable	Muy necesario	58	94%
	Poco necesario	4	6%
Aplicación de normativa contable	Identificación de centros de costos	21	34%
	Como medir los activos biológicos	13	21%

Fuente: Elaborado por el grupo.

CAPITULO III. APLICACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS DEDICADAS A LA EXPLOTACIÓN GANADERA Y A LOS CULTIVOS CÍCLICOS.

3.1 NORMATIVA

3.1.1 Norma de Contabilidad 41 “Agricultura” aplicada a las asociaciones cooperativas dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos

NIC 41

Norma de Información Financiera aplicada a las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias en El Salvador.

Considerando que los cultivos cíclicos son explotaciones menores, ya que se caracterizan por poseer un ciclo de explotación menor a un año, y por otra parte la ganadería se divide en explotación de ganado menor y ganado mayor, pero para efectos de esta norma solo se tomara como referencia de aplicación la explotación de ganado mayor. Para efectos de presentación y dado que el contenido que se presenta incluye tanto información de agricultura como de ganadería, es aconsejable que para las asociaciones cooperativas agropecuarias a esta norma se le denomine: **Agricultura y Ganadería**.

Objetivo

El objetivo de la presente norma trata los cultivos cíclicos y la ganadería, cuyo propósito es definir el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a revelar de las cooperativas agropecuarias.

Alcance

- 1 Esta norma debe aplicarse para la contabilización de las asociaciones cooperativas agropecuarias, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agropecuaria siguiente:
 - (a) activos biológicos de cultivos cíclicos y de ganadería;
 - (b) productos agrícolas provenientes de los cultivos cíclicos y la ganadería en el punto de su cosecha o recolección; y
 - (c) subvenciones del gobierno comprendidas en los párrafos 34 y 35.
- 2 Esta norma no debe aplicarse en los siguientes casos:
 - (a) los terrenos relacionados con la actividad agropecuaria, utilizados para los cultivos cíclicos y la ganadería (véase la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, así como la NIC 40 *Propiedades de Inversión*); y
 - (b) los activos intangibles relacionados con la actividad agropecuaria (véase la NIC 38 *Activos Intangibles*).
- 3 Esta norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de las asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas a los cultivos cíclicos y la ganadería, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces debe aplicarse la NIC 2 *Inventarios*, o las otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos. En base a esto, la presente norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas provenientes de los cultivos cíclicos y ganadería, tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con los tomates para su transformación en salsas por parte de la asociación cooperativa que los ha cultivado, o el que tiene lugar con la leche para su transformación en productos lácteos por parte de la asociación cooperativa que la ha producido. A pesar que tales procesamientos puedan constituir una extensión lógica y natural de la actividad agropecuaria, y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, dichos procesos no están incluidos en el concepto de actividad agropecuaria de esta norma.
- 4 La tabla siguiente suministra ejemplos de activos biológicos de los cultivos cíclicos y la ganadería, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

Activos biológicos de cultivos cíclicos y ganadería	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Plantación de tomate	Tomates	Variedad de salsas y jugos.
Plantación de cebolla	Cebolla y cebollines	Sopas, curtidos, sal de cebolla
Plantación de maíz	Mazorcas de maíz	Harinas, maíz inflado, atoles
Plantación de arroz	Arroz en granos	Harinas, galletas, barras de cereal.
Plantación de algodón	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
Ganado lechero	Leche	Queso, crema y otros lácteos
Ganado de engorde	Carne	Variedad de cortes de carne, chuletas ahumada, carnes empacadas

Sementales en explotación	Semen	Proceso de inseminación artificial
Definiciones		
Agricultura y ganadería-Definiciones relacionadas		
5	<p>Los siguientes términos deben usarse para los activos biológicos de cultivos cíclicos y de la ganadería, con el concepto que a continuación se presenta:</p> <p>Actividad agropecuaria: es la gestión, por parte de las asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas a los cultivos cíclicos y la ganadería, de las transformaciones de carácter biológico realizadas dichos activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en activos biológicos diferentes.</p> <p>Producto agrícola: es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de los cultivos cíclicos y la ganadería de las asociaciones cooperativas agropecuarias.</p> <p>Activo biológico: Para el caso de los cultivos cíclicos, es una planta cuyo ciclo de producción es menor a un año; y para la ganadería se refiere a un animal.</p> <p>Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y explotación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos de los cultivos cíclicos y la ganadería.</p> <p>Un grupo de activos biológicos: es una agrupación de plantas o animales, que sean similares.</p> <p>Cosecha o recolección: es la separación del producto del activo biológico de los cultivos cíclicos y la ganadería del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.</p>	
6	<p>La actividad agropecuaria abarca una gama de actividades diversas: para el caso de los cultivos cíclicos comprende los cultivos de plantas trimestrales, semestrales o menores a un año, tales como: los cereales (maíz, trigo, cebada, arroz), los tubérculos (papa), las oleaginosas (el ajonjolí y el algodón), la mayoría de hortalizas (tomate, chile verde, cebolla) y algunas especies de flores a cielo abierto; para el caso de la ganadería comprende el engorde del ganado, el ganado de pie de cría, la explotación de ganado lechero, y ganado de doble propósito. Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:</p> <p>(a) <i>Capacidad de cambio.</i> Las plantas cíclicas y el ganado son capaces de experimentar transformaciones biológicas.</p> <p>(b) <i>Gestión del cambio.</i> La administración de las asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas a los cultivos cíclicos y la ganadería facilitan las transformaciones biológicas, promoviendo la estabilidad para que se den las condiciones como niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad. Dicha gestión distinga a la actividad agropecuaria de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agropecuaria la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente, tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales.</p> <p>(c) <i>Medición del cambio.</i> Es una función rutinaria de la gerencia objeto de medición y control que abarca los cambios cualitativos como la maduración, y los cambios cuantitativos como el número de brotes, para el caso de los cultivos cíclicos; y para la ganadería los cambios cualitativos, como la adecuación genética de las distintas razas, peso y fortaleza del animal; y los cambios cuantitativos, como el número de crías conseguidos por la transformación biológica.</p>	
7	<p>La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:</p> <p>(a) cambios en los activos, a través de:</p> <p>(i) crecimiento, como un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de la planta o animal.</p> <p>(ii) Degradación, a través de un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad de la planta o animal, o bien</p> <p>(iii) Procreación, con la obtención de plantas o animales adicionales; o bien</p> <p>(b) obtención de productos agrícolas, tales como: la salsa de tomate, la harina de maíz, el hilo de algodón, para el caso de los cultivos cíclicos y para la ganadería, la leche y la carne.</p>	
Definiciones generales		
8	<p>Los siguientes términos deben usarse para los activos biológicos de cultivos cíclicos y de la ganadería, con el concepto que a continuación se presenta:</p> <p>Un mercado activo: es un mercado con las condiciones siguientes:</p> <p>(a) los bienes o servicios intercambiados por las asociaciones cooperativas agropecuarias en el mercado son homogéneos;</p> <p>(b) se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y</p> <p>(c) los precios son de dominio público.</p> <p>Importe en libros: es el valor por el que una asociación cooperativa agropecuaria reconoce un activo en el estado de situación financiera.</p> <p>Valor razonable: es el importe por el cual una asociación cooperativa agropecuaria puede intercambiar un activo, o cancelar un pasivo, en una transacción libre entre partes interesadas y debidamente informadas.</p> <p>Subvenciones del gobierno: son beneficios otorgados a las asociaciones cooperativas agropecuarias, de acuerdo a lo establecido en la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.</p>	
9	<p>El valor razonable de un activo biológico se basa en su ubicación y condición, con respecto al momento actual. Un ejemplo para el caso de los cultivos cíclicos puede ser: el valor razonable del tomate en una plantación, es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el costo del transporte y otros costos de llevar los tomates a ese mercado; y un ejemplo para el caso de la ganadería sería el valor razonable del ganado vacuno en una granja, que es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el costo del transporte y otros costos de llevar las reses al tiangué.</p>	
Reconocimiento y medición		
10	<p>Las asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas a los cultivos cíclicos y la ganadería deben proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:</p> <p>a) la asociación cooperativa agropecuaria controla el activo biológico como resultado de sucesos pasados;</p> <p>b) es probable que fluyan a la asociación cooperativa agropecuaria los beneficios económicos futuros asociados con el activo biológico; y</p> <p>c) el valor razonable o el costo del activo biológico puedan ser medidos de forma fiable.</p>	
11	<p>En la actividad agropecuaria de las asociaciones cooperativas dedicadas a los cultivos cíclicos y a la ganadería, el control puede ponerse en evidencia, por ejemplo: para los cultivos cíclicos, a través de la propiedad o arrendamiento legal del terreno en el cual se realiza el cultivo; y para la ganadería, a través de la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con fierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición, el nacimiento o el destete. Los beneficios futuros se evalúan, normalmente por medición de los atributos físicos significativos.</p>	

12	Un activo biológico debe ser medido por las asociaciones cooperativas agropecuarias, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.
13	Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una asociación cooperativa agropecuaria, deben ser medidos en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación.
14	Los costos en el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, así como los impuestos y gravámenes que recaen sobre las transferencias. Dichos costos excluyen los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado.
15	La determinación del valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como, por ejemplo, la edad o la calidad. La asociación cooperativa agropecuaria seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios de los cultivos cíclicos y la ganadería.
16	Comúnmente las asociaciones cooperativas agropecuarias realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas, en una fecha futura de corto plazo. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que este tipo de valor pretende reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato del tipo descrito. En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37 Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes. La citada NIC 37 es de aplicación para los contratos onerosos.
17	Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a cultivos cíclicos o ganadería, tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la cooperativa tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.
18	Si no existiera un mercado activo, la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a cultivos cíclicos o ganadería, utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:
	a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance;
	b) los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y
	c) las referencias del sector, tales como el valor de un cultivo cíclico expresado en términos de envases estándar para la exportación, manzanas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne, o litros de leche.
19	En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en la lista del párrafo 18 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. La asociación cooperativa agropecuaria tendrá que considerar las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.
20	En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. En tales casos, la asociación cooperativa agropecuaria usará para determinar el valor razonable, el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa corriente antes de impuestos definida por el mercado.
21	El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable del activo biológico, en su ubicación y condición actuales. La asociación cooperativa agropecuaria dedicada a cultivos cíclicos y la ganadería considerará esto al determinar tanto los flujos de efectivo estimados, como la tasa de descuento adecuada que vaya a utilizar. La condición actual de un activo biológico excluye cualquier incremento en el valor por causa de su transformación biológica adicional, así como por actividades futuras de la asociación cooperativa agropecuaria, tales como las relacionadas con la mejora de la transformación biológica futura, con la cosecha o recolección, o con la venta.
22	La asociación cooperativa agropecuaria no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar un cultivo de cebolla, posterior a su cosecha y recolección; o los costos de adquirir ganado posterior al sacrificio o venta de reses).
23	Al acordar el precio de una transacción libre, entre partes interesadas y debidamente informadas, se considera la posibilidad de variación en los flujos de efectivo, es decir que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones, y en base a esto, la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a cultivos cíclicos y/o ganadería debe incorporar sobre los propios flujos de efectivo esperados, las expectativas de posibles variaciones en los mismos, así como sobre las tasas de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar la tasa de descuento, la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a cultivos cíclicos y/o ganadería utilizará hipótesis coherentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se cuenten doblemente o se ignoren.
24	Los costos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:
	(a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, para semillas de árboles cíclicos frutales plantadas inmediatamente antes de la fecha del balance; o vacunas que se utilizan para el centro de costos de lactancia y crecimiento antes de la fecha del balance; o
	(b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio, por ejemplo, en las etapas iniciales de los cultivos cíclicos, o para las crías recién nacidas.
25	[Eliminado] No aplica.
	Ganancias y pérdidas
26	Las ganancias o pérdidas surgidas en las asociaciones cooperativas agropecuarias por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, así como las surgidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de su venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.
27	Puede aparecer una pérdida en el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa de que es preciso deducir los costos estimados en el punto de venta, al determinar el monto del valor razonable menos estos costos para el activo en cuestión. Puede aparecer una ganancia tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, para los cultivos cíclicos, a causa de la compra de un terreno que ya venía con árboles frutales que no generan ningún costo, más que su cosecha y recolección; y para la ganadería a causa del nacimiento de un ternero, el cual no genera ningún costo, por ser producto de la adquisición de una vaca que ya venía preñada.
28	Las ganancias o pérdidas surgidas en las asociaciones cooperativas agropecuarias por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos estimados hasta punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan.
29	En una asociación cooperativa agropecuaria puede aparecer una ganancia o una pérdida, en el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.
	Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable
30	Se presume que el valor razonable de cualquier activo biológico puede medirse de forma fiable. Excepto cuando al momento del reconocimiento inicial, no se tengan disponibles precios o valores fijados por el mercado, y que se haya determinado que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos

	deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor, y una vez que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda medir con fiabilidad, la asociación cooperativa agropecuaria debe proceder a medirlos al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.
31	La presunción del párrafo 30 sólo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. La asociación cooperativa agropecuaria que hubiera medido previamente el activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la desapropiación.
32	En todos los casos, la asociación cooperativa agropecuaria medirá el producto agrícola, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Esta norma muestra el punto de vista de que el valor razonable del producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede medirse siempre de forma fiable.
33	Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, la asociación cooperativa agropecuaria considerará la NIC 2 Inventarios, la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, y la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos.
	Subvenciones del gobierno
34	Las subvenciones incondicionales que el gobierno otorga a las asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas a los cultivos cíclicos y/o ganadería, relacionadas con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.
35	Si la subvención del gobierno, relacionada con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la asociación cooperativa agropecuaria no emprenda determinadas actividades, la entidad debe reconocer la subvención del gobierno cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones sujetas a ella.
36	Los plazos y las condiciones de las subvenciones del gobierno pueden ser muy variadas. Por ejemplo, una determinada subvención del gobierno puede exigir a la asociación cooperativa agropecuaria trabajar la tierra en una ubicación determinada por espacio de cinco años, de forma que tenga que devolver toda la subvención recibida si trabaja la tierra por un periodo menor de cinco años. En este caso, la subvención del gobierno no se reconocerá como ingreso hasta que hayan pasado los cinco años. No obstante, si la subvención del gobierno permitiera retener parte de la subvención a medida que transcurriese el tiempo, la asociación cooperativa agropecuaria reconocería como ingreso la subvención del gobierno en proporción al tiempo transcurrido.
37	Si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico, que se mide al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), resulta de aplicación la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.
38	Esta norma exige un tratamiento diferente del previsto en la NIC 20 si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico medido al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, o bien si la subvención exige que la asociación cooperativa agropecuaria no realice una actividad agropecuaria específica. La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos biológicos que se midan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.
	Información a revelar
39	[Eliminado]
	General
40	La asociación cooperativa agropecuaria debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el periodo corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de los activos biológicos.
41	La asociación cooperativa debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos de los cultivos cíclicos y la ganadería.
42	La revelación exigida en el párrafo 41 puede tomar la forma de una descripción narrativa o cuantitativa.
43	Se aconseja a las asociaciones cooperativas agropecuarias presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo, cuando ello resulte adecuado: <ul style="list-style-type: none"> a) Para el caso de cultivos cíclicos, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar. Por ejemplo, la entidad puede revelar el importe en libros de los activos biológicos de ciclo corto consumibles y de los que se tienen para producir frutos, por grupo de activos. La asociación cooperativa agropecuaria puede, además, dividir esos valores en libros entre los activos maduros y los que están por madurar. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. b) Para el caso de la ganadería, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producción, o bien entre ganado lechero y ganado por parir. Por ejemplo, la entidad puede revelar el importe en libros de los activos biológicos consumibles y de los que se tienen para producción, por grupo de activos. La asociación cooperativa agropecuaria puede, además, dividir esos valores en libros entre los activos biológicos; ganado lechero y ganado por parir. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. <p>En ambos casos las asociaciones cooperativas agropecuarias revelaran las bases que hayan empleado para hacer tales distinciones.</p>
44	Son activos biológicos consumibles los que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activos biológicos consumibles las cabezas de ganado de las que se obtiene la carne, o las que se tienen para vender, los cultivos, tales como el maíz o el trigo. Son activos biológicos para producir frutos todos los que sean distintos a los de tipo consumible, por ejemplo, el ganado para la producción de leche. Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se consideran como auto-regenerativos. Se aclara que los activos biológicos de ciclo corto no pueden clasificarse como activos biológicos para producir frutos porque su ciclo de vida termina con la recolección, por no poseer la característica de ser auto regenerativos.
45	Los activos biológicos pueden ser clasificados como maduros o por madurar. Los activos biológicos maduros o por madurar son aquéllos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles como el ganado del que se obtiene la carne, o los cultivos tales como el maíz o el trigo), o son capaces de mantener la producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos como el ganado lechero). En este último caso no aplican los cultivos cíclicos por no poder mantener de forma regular su producción, pues su ciclo de vida termina con la recolección.
46	Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, la asociación cooperativa agropecuaria debe describir: <ul style="list-style-type: none"> (a) la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológico; y (b) las mediciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de: <ul style="list-style-type: none"> (i) cada grupo de activos biológicos al final del periodo; y (ii) la producción agropecuaria del periodo.
47	La asociación cooperativa agropecuaria debe revelar los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.
48	La asociación cooperativa agropecuaria debe revelar el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el periodo, determinando el mismo en el punto de recolección.
49	La entidad debe revelar: <ul style="list-style-type: none"> (a) la existencia y importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos dados como garantía de deudas;

	(b)	la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos; y
	(c)	las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agropecuaria.
50		La asociación cooperativa agropecuaria presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. No se exige dar información comparativa, y la conciliación debe incluir:
	(a)	la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta;
	(b)	los incrementos debidos a compras;
	(c)	las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;
	(d)	los decrementos debidos a la cosecha o recolección;
	(e)	los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;
	(f)	las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la asociación cooperativa agropecuaria que informa;
	(g)	otros cambios.
51		El valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, para los activos biológicos, puede variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado. La revelación por separado de los cambios físicos y de los cambios en los precios, es útil en la evaluación del rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año como es el caso de los cultivos cíclicos como hortalizas, cereales y otros.
52		La transformación biológica produce una variedad de cambios de tipo físico: crecimiento, degradación, producción y procreación, cada una de las cuales es observable, medible y valorable. Cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos futuros. El cambio en el valor razonable de un activo biológico debido a la cosecha o recolección, es también un cambio de tipo físico.
53		La actividad agropecuaria a menudo está expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. Si se produjese un evento de este tipo, que diese lugar a una partida de gastos o ingresos con importancia relativa, se revelará la naturaleza y cuantía de la misma, de acuerdo con lo establecido en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros. Entre los ejemplos de los eventos citados están la declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.
		Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad
54		Si la asociación cooperativa agropecuaria mide, al final del periodo, los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar en relación con tales activos biológicos:
	(a)	una descripción de los activos biológicos;
	(b)	una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;
	(c)	si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;
	(d)	el método de depreciación utilizado;
	(e)	las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y
	(f)	el valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del periodo.
55		Si la asociación cooperativa agropecuaria, durante el periodo corriente, mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la desapropiación de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:
	(a)	pérdidas por deterioro del valor;
	(b)	reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y
	(c)	depreciación.
56		Si durante el periodo corriente, la asociación cooperativa agropecuaria ha podido medir con fiabilidad el valor razonable de activos biológicos que con anterioridad había medido a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar, en relación con tales elementos:
	(a)	una descripción de los activos biológicos;
	(b)	una explicación de las razones por las que el valor razonable se ha vuelto medible y valorable con fiabilidad; y
	(c)	el efecto del cambio.
		Subvenciones del gobierno
57		La asociación cooperativa agropecuaria debe revelar la siguiente información, relacionada con la actividad agropecuaria cubierta por esta norma:
	(a)	la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros;
	(b)	las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones del gobierno; y
	(c)	los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones del gobierno.

3.1.2 Norma de Contabilidad 2 “Inventarios” aplicada a las asociaciones cooperativas dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos

Norma de Información Financiera aplicable a la comercialización de los inventarios de las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos (NIC 2 Inventarios)

Los cultivos cíclicos son explotaciones menores que se caracterizan por poseer un ciclo de explotación menor a un año, por otra parte, la ganadería se divide en explotación de ganado menor y ganado mayor, en lo relacionado con esta norma se tomara como referencia la explotación de ganado mayor.

Objetivo

- El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las asociaciones cooperativas agropecuarias en lo referente a los inventarios de la ganadería y de los cultivos cíclicos. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas a la explotación ganadera y de los cultivos cíclicos es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, y ser diferido hasta que los correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el posterior reconocimiento como un gasto del ejercicio, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas de costo que se utilizan para atribuir costos a los inventarios.

Alcance

- Esta Norma será de aplicación a todos los inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias, excepto a:
 - la obra en curso, proveniente de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio directamente relacionados (véase la NIC 11, Contratos de construcción);
 - los instrumentos financieros; y
 - los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas provenientes de activos biológicos de cultivos cíclicos en el punto de cosecha o recolección (véase la NIC 41, Agricultura).**
- Esta Norma no es de aplicación en la medición de los inventarios mantenidos por:
 - Productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas de los cultivos cíclicos tras la cosecha o recolección, de minerales y de productos minerales, siempre que sean medidos por su valor neto realizable, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en esos sectores industriales. En el caso de que esos inventarios se midan al valor neto realizable, los cambios en este valor se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.
 - Intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, siempre que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta. En el caso de que esos inventarios se lleven al valor razonable menos costos de venta, los cambios en el importe del valor razonable menos los costos de venta se reconocerán en el resultado del periodo en que se produzcan dichos cambios.
- Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (a) del párrafo 3 se miden por su valor neto realizable en ciertas fases de la producción de los cultivos cíclicos. Ello ocurre, por ejemplo, cuando se hayan recogido las cosechas agrícolas de activos biológicos de ciclo corto o se hayan extraído los minerales, siempre que su venta esté asegurada por un contrato a plazo sea cual fuere su tipo o garantizada por el gobierno, o bien cuando exista un mercado activo y el riesgo de fracasar en la venta sea mínimo. Esos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.
- Los intermediarios que comercian son aquéllos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlas en un futuro próximo y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio o un margen de comercialización. Cuando esos inventarios se contabilicen por su valor razonable menos los costos de venta, quedarán excluidos únicamente de los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

Definiciones

- Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Inventarios de ganado y de cultivos cíclicos son activos:

- poseídos para ser vendidos por las asociaciones cooperativas agropecuarias, en el curso normal de la explotación;
- en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo biológico de ciclo corto o cíclico en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo biológico, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.

- El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la asociación cooperativa agropecuaria espera obtener por la venta de los inventarios, en el curso normal de la operación. El valor razonable refleja el importe por el cual este mismo inventario podría ser intercambiado en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la cooperativa agropecuaria, mientras que este último no. El valor neto realizable de los inventarios puede no ser igual al valor razonable menos los costos de venta.
- Entre los inventarios también se incluyen los bienes comprados y almacenados para su reventa, entre los que se encuentran, por ejemplo, las mercaderías adquiridas por un minorista para su reventa a sus clientes, y también los terrenos u otras propiedades de inversión que se tienen para ser vendidos a terceros. También son inventarios los productos terminados o en curso de fabricación mantenidos por la asociación cooperativa agropecuaria como es el caso de la leche, así como los materiales y suministros para ser usados en el proceso productivo como lo son el semen y las heces. En el caso de un prestador de servicios, tal como se describe en el párrafo 19, los inventarios incluirán el costo de los servicios para los que la asociación cooperativa agropecuaria aún no haya reconocido el ingreso de operación correspondiente (véase la NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias).

Medición de los inventarios

- Los inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias se medirán al costo o el valor neto realizable, según cual sea el menor.

Costo de los inventarios

- El costo de los inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actual.

Costos de adquisición

11. El costo de adquisición de los inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Costos de transformación

12. Los costos de transformación de los inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.
13. El proceso de distribución de los costos indirectos fijos a los costos de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción de la asociación cooperativa agropecuaria. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios ejercicios 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 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, la cantidad 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.
14. El proceso de producción de una asociación cooperativa agropecuaria puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. **Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos como se da en la ganadería, ya que se puede producir productos principales como la carne y la leche, junto a subproductos como lo son el semen que se establece como un producto para la venta, al igual que las heces las cuales también se establecen para la venta para ser utilizadas como abono.** Cuando los costos de transformación de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total, entre los productos, utilizando bases uniformes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este es el caso, se miden frecuentemente al valor neto realizable, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el importe en libros del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos

15. Se incluirán otros costos, en el costo de los inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias, siempre que se hubiera incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir, como costo de los inventarios, algunos costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos.
16. Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:
- las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
 - los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
 - los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
 - los costos de venta.
17. No aplica.
18. Una asociación cooperativa agropecuaria puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, como puede ser, por ejemplo, la diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, este elemento se reconocerá como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

19. En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá 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

20. De acuerdo con la NIC 41 Agricultura, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la asociación cooperativa agropecuaria haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos de venta en el momento de su cosecha o recolección. Este será el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de la presente Norma.

Técnicas de medición de costos

21. Las técnicas para la medición del costo de los inventarios, tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, podrán ser utilizados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado.
22. El método de los minoristas se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la medición de inventarios, cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable usar otros métodos de cálculo de costos. Cuando se emplea este método, el costo de los inventarios se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de los inventarios que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Fórmulas de cálculo del costo

23. **El costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables entre sí, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos de las asociaciones cooperativas agropecuarias, se determinará a través de la identificación específica de sus costos individuales.**
24. La identificación específica del costo significa que cada tipo de costo concreto se distribuye entre ciertas partidas identificadas dentro de los inventarios. Este es el tratamiento adecuado para los productos que se segregan para un proyecto específico, con independencia de que hayan sido comprados o producidos. Sin embargo, la identificación específica de costos resultará inadecuada cuando, en los inventarios, haya un gran número de productos que sean habitualmente intercambiables. En estas circunstancias, el método para seleccionar qué productos individuales van a permanecer en la existencia final, podría ser usado para obtener efectos predeterminados en el resultado del periodo.

25.	El costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 23, se asignará utilizando los métodos de primera entrada primera salida (the first-in, first-out, FIFO, por sus siglas en inglés) o costo promedio ponderado. Una asociación cooperativa agropecuaria 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.
26.	Por ejemplo, dentro de la misma asociación cooperativa agropecuaria, los inventarios utilizados en un segmento de operación pueden tener un uso diferente del que se da al mismo tipo de inventarios, en otro segmento de operación. Sin perjuicio de lo anterior, la diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios (o en las reglas fiscales correspondientes) no es, por sí misma, motivo suficiente para justificar el uso de fórmulas de costo diferentes.
27.	La fórmula FIFO, asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes, serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en la existencia final serán los producidos o comprados más recientemente. Si se utiliza el método o fórmula del costo promedio ponderado, el costo de cada unidad de producto se determinará a partir del promedio ponderado del costo de los artículos similares, poseídos al principio del periodo, y del costo de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El promedio puede calcularse periódicamente o después de recibir cada envío adicional, dependiendo de las circunstancias de la asociación cooperativa agropecuaria.
Valor neto realizable	
28.	El costo de los inventarios de una asociación cooperativa agropecuaria puede no ser recuperable en caso de que los mismos estén dañados, si han devenido parcial o totalmente obsoletos, o bien si sus precios de mercado han caído. Asimismo, el costo de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para su terminación o su venta han aumentado. La práctica de rebajar el saldo, hasta que el costo sea igual al valor neto realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no deben registrarse en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso.
29.	Generalmente, la rebaja hasta alcanzar el valor neto realizable, se calcula para cada partida de los inventarios. En algunas circunstancias, sin embargo, puede resultar apropiado agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de las partidas de inventarios relacionados con la misma línea de productos, que tienen propósitos o usos finales similares, se producen y venden en la misma área geográfica y no pueden ser, por razones prácticas, evaluados separadamente de otras partidas de la misma línea. No es apropiado realizar las rebajas a partir de partidas que reflejen clasificaciones completas de los inventarios, por ejemplo sobre la totalidad de los productos terminados, o sobre todos los inventarios en un segmento de operación determinado. Los prestadores de servicios acumulan, generalmente, sus costos en relación con cada servicio para el que se espera cargar un precio separado al cliente. Por tanto, cada servicio así identificado se tratará como una partida separada.
30.	Las estimaciones del valor neto realizable se basarán en la información más fiable de que se disponga, en el momento de hacerlas, acerca del importe por el que se espera realizar los inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias. Estas estimaciones tendrán en consideración las fluctuaciones de precios o costos relacionados directamente con los hechos posteriores al cierre, en la medida que esos hechos confirmen condiciones existentes al final del periodo.
31.	Al hacer las estimaciones del valor neto realizable, se tendrá en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias. Por ejemplo, el valor neto realizable del importe de inventarios que se tienen para cumplir con los contratos de venta, o de prestación de servicios, se basa en el precio que figura en el contrato. Si los contratos de ventas son por una cantidad inferior a la reflejada en inventarios, el valor neto realizable del exceso se determina sobre la base de los precios generales de venta. Pueden aparecer provisiones o pasivos contingentes por contratos de venta firmes que excedan las cantidades de productos en existencia, o bien de productos que vayan a obtenerse por contratos de compra firmes. Estas provisiones o pasivos contingentes se tratarán contablemente de acuerdo con la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.
32.	No se rebajarán las materias primas y otros suministros, mantenidos para su uso en la producción de inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias, para situar su importe en libros por debajo del costo, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos al costo o por encima del mismo. Sin embargo, cuando una reducción, en el precio de las materias primas, indique que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto realizable, se rebajará su importe en libros hasta cubrir esa diferencia. En estas circunstancias, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.
33.	Se realizará una nueva evaluación del valor neto realizable en cada periodo posterior. Cuando las circunstancias, que previamente causaron la rebaja, hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto realizable como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, se revertirá el importe de la misma, de manera que el nuevo valor contable sea el menor entre el costo y el valor neto realizable revisado. Esto ocurrirá, por ejemplo, cuando un artículo en existencia, que se lleva al valor neto realizable porque ha bajado su precio de venta, está todavía en inventario de un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado.
Reconocimiento como un gasto	
34.	Cuando los inventarios relacionados a la ganadería y los cultivos cíclicos sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, así como todas las demás pérdidas en los inventarios, será reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconocerá como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.
35.	El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios asignados a otros activos de esta manera, se reconocerá como gasto a lo largo de la vida útil de los mismos.
Información a revelar	
36.	En los estados financieros de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos, se revelará la siguiente información: (a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya utilizado; (b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la asociación cooperativa agropecuaria; (c) el importe en libros de los inventarios que se llevan al valor razonable menos los costos de venta; (d) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo; (e) el importe de las rebajas de valor de los inventarios que se haya reconocido como gasto en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34; (f) el importe de las reversiones en las rebajas de valor anteriores, que se haya reconocido como una reducción en la cuantía del gasto por inventarios en el periodo, de acuerdo con el párrafo 34; (g) las circunstancias o eventos que hayan producido la reversión de las rebajas de valor, de acuerdo con el referido párrafo 34; y (h) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.
37.	La información acerca del importe en libros de las diferentes clases de inventarios de las asociaciones cooperativas agropecuarias, así como la variación de dichos importes en el periodo, resultará de utilidad a los usuarios de los estados financieros. Una clasificación común de los inventarios es la que distingue entre mercaderías, suministros para la producción, materias primas, productos en curso y productos terminados. Los inventarios de un prestador de servicios pueden ser descritos como trabajos en curso.
38.	El importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos. Las circunstancias particulares de cada entidad podrían exigir la inclusión de otros costos, tales como los costos de distribución.
39.	Algunas asociaciones cooperativas agropecuarias adoptan un formato para la presentación del resultado del periodo donde presentan importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios que ha sido reconocida como gasto durante el periodo. Según este formato, una asociación cooperativa agropecuaria presentará un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la asociación cooperativa agropecuaria revelará los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

3.1.3 Normas de Información Financiera para las PYMES aplicadas a las asociaciones cooperativas dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.

Sección 2 Conceptos y Principios Generales

Alcance de esta sección

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

Objetivo de los estados financieros de las asociaciones cooperativas agropecuarias

- 2.2 El objetivo de los estados financieros de una asociación cooperativa agropecuaria es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo que sea útil para la toma de decisiones económicas de un amplio grupo de usuarios 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 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 y 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 (importancia relativa) depende de la cuantía de la partida o del error juzgado en las circunstancias particulares de la omisión o de la presentación errónea. Sin embargo, no es adecuado cometer, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas 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 agropecuaria.

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 atribución de valores inferiores de forma deliberada de activos o ingresos, o la sobrevaloración deliberada de pasivos o gastos. En síntesis, la prudencia no permite el sesgo. Atendiendo al carácter no lucrativo de las asociaciones cooperativas y a la prudencia, éstas deberán procurar la creación y fortalecimiento de provisiones de pasivos para hacerle frente a futuros compromisos financieros derivados de las operaciones y que significan beneficios para su membresía.

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 agropecuaria 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 otras asociaciones cooperativas de igual tipo, 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 otras asociación 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 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 un amplio grupo de usuarios externos.
- 2.14 La información financiera ayuda a las asociaciones cooperativas a informar a su membresía, a mejor acceso a las fuentes de financiamiento y posiblemente un costo inferior de recursos, generando un efecto favorable sobre las relaciones públicas. Entre los beneficios también pueden incluirse mejores decisiones del Consejo de Administración y de la gerencia, debido a que 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.

Situación financiera

- 2.15 La situación financiera de una asociación cooperativa agropecuaria 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:
- Un activo es un recurso controlado por la asociación cooperativa agropecuaria como resultado de sucesos pasados, del que la asociación cooperativa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.
 - Un pasivo es una obligación presente de la asociación cooperativa agropecuaria, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos o compensar costos futuros específico
 - Patrimonio es la parte residual de los activos de la asociación cooperativa agropecuaria, 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 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 agropecuarias, cuando:
- debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas de la asociación cooperativa agropecuaria 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 a satisfacerles determinadas necesidades socio-económicas o mejorar proceso, servicios o infraestructura; y
 - como consecuencia de lo anterior, la asociación cooperativa agropecuaria haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros o asociados 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 o la liberación de provisiones como productos, para compensar gastos específicos incurridos.

Patrimonio

- 2.22 El Patrimonio es el residuo de los activos reconocidos menos los pasivos reconocidos. Las sub-clasificaciones deben incluir los fondos aportados por los asociados, los excedentes acumulados o pérdidas reconocidas directamente en patrimonio y las cuentas patrimoniales no distribuibles.

Rendimiento o Excedente

- 2.23 Rendimiento o excedente es la relación entre los ingresos y los costos de una asociación cooperativa agropecuaria durante un periodo sobre el que se informa. Esta norma permite a las asociaciones cooperativas presentar el rendimiento o excedente en un único estado financiero, el estado de situación económica. Los ingresos y los costos se definen como sigue:

- a. 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 las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio, distintas de las relacionadas con las aportaciones de capital social que realicen los asociados.
- b. Costos 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, distintos de los relacionados con las distribuciones de excedentes realizadas a los asociados.

2.24 El reconocimiento de los ingresos y los costos se deriva directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Las condiciones para el reconocimiento de ingresos y costos son objeto de discusión en los párrafos 2.27 a 2.32.

Ingresos

2.25 La definición de ingresos incluye tanto a los ingresos de actividades ordinarias como a los otros ingresos:

- 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, comisiones, intereses, dividendos, regalías y alquileres.
- b. Los otros ingresos son otras partidas que satisfacen la definición de ingresos pero que no son ingresos de actividades ordinarias, en el estado de resultados deben presentarse por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.

Costos

2.26 La definición de costos incluye tanto los costos como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la asociación cooperativa:

- a) Los costos que surgen de la actividad ordinaria incluyen, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación relacionados al giro principal. 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) Los gastos son otras partidas que surgen en el curso de las actividades ordinarias de la asociación cooperativa agropecuaria relacionados a los procesos administrativos, distribución y comercialización de bienes y servicios. Los gastos en el estado de resultados deben presentarse por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.

Reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y costos

2.27 Reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o costo 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 agropecuaria;
- (b) la partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

2.28 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

2.29 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 agropecuaria. 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 una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Fiabilidad de la medición

2.30 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.

2.31 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

2.32 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 costos

2.33 Medición es el proceso de determinación de los importes monetarios en los que una asociación cooperativa agropecuaria mide los activos, pasivos, ingresos y costos 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 agropecuaria utilizará para muchos tipos de activos,

Pasivos, ingresos y costos.

2.34 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 Sobre la Renta), 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. Principios generales de reconocimiento y medición

2.35 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 costos cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para esas partidas.

Reconocimiento en los estados financieros

Activos

2.36 Una asociación cooperativa agropecuaria 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.

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

Pasivos

2.38 Una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá un pasivo en el estado de situación financiera cuando:

- (a) la asociación cooperativa tiene una obligación al final del periodo sobre el que se informa como resultado de un suceso pasado o con el propósito de compensar costos futuros específicos (véase literal a del párrafo 2.20);
- (b) es probable que se requerirá a la asociación cooperativa agropecuaria en la liquidación, la transferencia de recursos que incorporen beneficios económicos; y
- (c) el importe de la liquidación puede medirse de forma fiable.

2.39 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 (b) y (c) del párrafo 2.38. Una asociación cooperativa agropecuaria 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 Fusión de Asociaciones Cooperativas y Plusvalía).

Ingresos

2.40 El reconocimiento de los ingresos procede directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá un ingreso en el estado de resultado 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.

Costo

2.41 El reconocimiento de los costos procede directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá costos en el estado del resultado 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.

Medición en el reconocimiento inicial

2.42 En el reconocimiento inicial, una asociación cooperativa agropecuaria 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

2.43 Una asociación cooperativa agropecuaria 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.

2.44 Una asociación cooperativa agropecuaria 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

2.45 La mayoría de los activos no financieros que una asociación cooperativa agropecuaria reconoció inicialmente al costo histórico se medirán posteriormente sobre otras bases de medición. Por ejemplo:

- (a) Una asociación cooperativa agropecuaria medirá las propiedades, planta y equipo al importe menor entre el costo depreciado y el importe recuperable.
- (b) Una asociación cooperativa agropecuaria medirá los inventarios al importe que sea menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta.
- (c) Una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria espera recuperar por la venta o por el uso de ese activo.

2.46 Esta norma permite o requiere una medición al valor razonable para los siguientes tipos de activos no financieros:

- (a) las propiedades, planta y equipo (véase los párrafos 17)
- (b) Propiedades de inversión que una asociación cooperativa mide al valor razonable (véase el párrafo 16.7).
- (c) Activos agrícolas (activos biológicos y productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección) que una asociación cooperativa agropecuaria mide al valor razonable menos los costos estimados de venta (véase el párrafo 34.2).

Pasivos distintos de los pasivos financieros

2.47 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.

Compensación

- 2.48 Una asociación cooperativa agropecuaria no compensará activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que se requiera o permita por esta norma:
- La medición por el neto en el caso de los activos sujetos a correcciones valorativas—por ejemplo correcciones de valor por obsolescencia en inventarios y correcciones por cuentas por cobrar incobrables—no constituyen compensaciones.
 - 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 ingresos y costos 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**Presentación de Estados Financieros de las asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.****Alcance de esta sección**

- 3.1 Esta sección explica la **presentación razonable** de los **estados financieros de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y los cultivos cíclicos**, los requerimientos para el cumplimiento de la *NIF para las PYMES* 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos. 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 la *NIF para las PYMES*, 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 PYMES.
 - Como se explica en el párrafo 1.5, la aplicación de esta Norma por parte de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos con **obligación pública** de rendir cuentas no da como resultado una presentación razonable de acuerdo con esta Norma.

La información adicional a revelar a la que se ha hecho referencia en (a) 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.

Cumplimiento con la NIF para las PYMES

- 3.3 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos cuyos estados financieros cumplan la *NIF para las PYMES* efectuará en las **notas** una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. Los estados financieros no deberán señalar que cumplen la *NIF para las PYMES* a menos que cumplan con todos los requerimientos de esta Norma.
- 3.4 En las circunstancias extremadamente excepcionales de que la gerencia 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 PYMES establecido en la Sección 2, la asociación cooperativa agropecuaria no lo aplicará, según se establece en el párrafo 3.5, a menos que el marco regulatorio aplicable prohíba esta falta de aplicación.
- 3.5 Cuando una asociación cooperativa agropecuaria no aplique un requerimiento de esta Norma de acuerdo con el párrafo 3.4, revelará:
- Que 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 la *NIF para las PYMES*, 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 la *NIF para las PYMES* 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 agropecuaria 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 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 PYMES establecido en la Sección 2, pero el marco regulatorio prohibiera dejar de aplicar el requerimiento, la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos reducirá, en la mayor medida posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, revelando lo siguiente:
- La naturaleza del requerimiento en esta Norma, y la razón por la cual 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
 - 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, la gerencia de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos que use esta Norma evaluará la capacidad que tiene la asociación cooperativa agropecuaria para continuar en **funcionamiento**. Una asociación cooperativa agropecuaria es un negocio en marcha salvo que la gerencia 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 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 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 agropecuaria de continuar como negocio en marcha, revelará estas incertidumbres. Cuando una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria no se considera como un negocio en marcha.

Frecuencia de la información

- 3.10 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos y los estados financieros anuales se presenten para un periodo superior o inferior al año, la asociación cooperativa agropecuaria revelará:
- ese hecho;
 - la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y
 - 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro, a menos que:
- tras un cambio importante en la naturaleza de las actividades de la asociación cooperativa agropecuaria 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
 - 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 agropecuaria reclasificará los importes comparativos, a menos que resultase **impracticable** hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, una asociación cooperativa agropecuaria revelará:
- la naturaleza de la reclasificación;
 - 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 agropecuaria revelará por qué no ha sido practicable la reclasificación.

Información comparativa

- 3.14 A menos que esta Norma permita o requiera otra cosa, una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos revelará información comparativa respecto del periodo comparativo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente. Una asociación cooperativa agropecuaria incluirá información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos

- 3.15 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos presentará por separado cada clase significativa de partidas similares. Una asociación cooperativa agropecuaria presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.
- 3.16 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

- 3.17 Un conjunto completo de estados financieros de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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.
- 3.18 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 agropecuaria 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).
- 3.19 Si una asociación cooperativa agropecuaria 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".
- 3.20 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 agropecuaria presentará, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas.
- 3.21 En un conjunto completo de estados financieros una asociación cooperativa agropecuaria presentará cada estado financiero con el mismo nivel de importancia.
- 3.22 Una asociación cooperativa agropecuaria 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

- 3.23 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:
- (a) el nombre de la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos individual o a un **grupo** de asociaciones cooperativas agropecuarias;
 - (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.
- 3.24 Una asociación cooperativa agropecuaria revelará en las notas lo siguiente:
- (a) el domicilio y forma legal de la asociación cooperativa agropecuaria, el país en que se ha constituido y 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 agropecuaria y de sus principales actividades.

Presentación de información no requerida por esta Norma

- 3.25 Esta Norma no trata la presentación de la información por segmentos, las ganancias por acción o la información financiera intermedia de una pequeña o mediana asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos. Una asociación cooperativa agropecuaria que decida revelar esta información describirá los criterios para su preparación y presentación.

Sección 4 Estado de Situación Financiera

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 agropecuaria 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), (k) y (l)];
 - d. inventarios;
 - e. propiedades, planta y equipo;
 - f. propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y el deterioro del valor acumulados;
 - g. propiedades de inversión registradas al valor razonable con cambios en resultados;
 - h. activos intangibles;
 - i. activos biológicos registrados al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor;
 - j. cultivos cíclicos y ganado mayor registrados al valor razonable con cambios en resultados;

	<ul style="list-style-type: none"> k. inversiones en asociadas; l. inversiones en entidades controladas de forma conjunta; m. acreedores comerciales y otras cuentas por pagar; n. pasivos financieros [excluyendo los importes mostrados en (l) y (p)]; o. pasivos y activos por impuestos corrientes; p. pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos (éstos siempre se clasificarán como no corrientes); q. provisiones; r. participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio de forma separada al patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora; y s. patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.
4.3	Cuando sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, 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 agropecuaria 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). Una asociación cooperativa agropecuaria puede utilizar, para los estados financieros, títulos distintos de los empleados en esta párrafo, siempre que ellos no ocasionen confusión.
	Activos corrientes
4.5	Una asociación cooperativa agropecuaria clasificará un activo como corriente cuando: <ul style="list-style-type: none"> 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 entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes. Cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.
	Pasivos corrientes
4.7	Una asociación cooperativa agropecuaria clasificará un pasivo como corriente cuando: <ul style="list-style-type: none"> a. espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la entidad; 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 entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.
4.8	Una asociación cooperativa agropecuaria 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: <ul style="list-style-type: none"> 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 entidad; 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 entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.
4.10	La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de todo lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. los importes, la naturaleza y liquidez de los activos; b. la función de los activos dentro de la asociación cooperativa agropecuaria; 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 agropecuaria revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, las siguientes sub-clasificaciones de las partidas presentadas: <ul style="list-style-type: none"> a. propiedades, planta y equipo en clasificaciones adecuadas a la asociación cooperativa agropecuaria; 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: <ul style="list-style-type: none"> 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 agropecuaria revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. De las aportaciones: <ul style="list-style-type: none"> i. El número de aportaciones autorizadas. ii. El número de aportaciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad. iii. el valor nominal de las aportaciones. iv. una conciliación entre el número de aportaciones al principio y al final del periodo; No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores. v. El valor real de las aportaciones en caso de pérdidas acumuladas. b. una descripción de cada reserva incluida en el patrimonio.
4.13	N/A
4.14	Si, en la fecha de presentación, una asociación cooperativa agropecuaria tiene un acuerdo vinculante de venta para una disposición importante de activos, o de un grupo de activos y pasivos, la asociación cooperativa agropecuaria revelará la siguiente información: <ul style="list-style-type: none"> (a) una descripción de los activos o el grupo de activos y pasivos; (b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta o plan; y (c) el importe en libros de los activos o, si la disposición involucra a un grupo de activos y pasivos, los importes en libros de esos activos y pasivos.

Sección 5**Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados**

Se presenta el resultado integral total para un periodo, es decir, el rendimiento financiero para el periodo, en uno o dos estados financieros, se establece la información que tiene que presentarse en esos estados y cómo presentarla. El estado de resultados también se utiliza como una medida del rendimiento en la actividad de la asociación cooperativa agropecuaria. Los elementos relacionados directamente con la medida del resultado son los ingresos y los gastos.

Alcance de esta sección

- 5.1 Esta sección requiere que una asociación cooperativa agropecuaria 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.
- 5.2 Una asociación cooperativa agropecuaria presentará su resultado integral total para un periodo:
- 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
 - 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 de enfoque de presentar un único estado al enfoque de dos estados o viceversa es un cambio de política contable al que se aplica la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Enfoque de un único estado

- 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 por la asociación cooperativa agropecuaria a menos que esta NIIF requiera otro tratamiento.
- Esta NIIF proporciona un tratamiento diferente para las siguientes circunstancias:
- 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).
 - Se reconocen tres tipos de otro resultado integral como parte del resultado integral total, fuera del resultado, cuando se producen:
 - Algunas ganancias y pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (vea la Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera).
 - Algunas ganancias y pérdidas actuariales (véase la Sección 28 Beneficios a los Empleados).
 - Algunos cambios en los valores razonables de los instrumentos de cobertura (véase la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros).
- 5.5 Como mínimo, una asociación cooperativa agropecuaria incluirá, en el estado del resultado integral, partidas que presenten los siguientes importes del periodo:
- Los ingresos de actividades ordinarias.
 - Los costos financieros.
 - La participación en el resultado de las inversiones en asociadas (véase la Sección 14 Inversiones en Asociadas) y entidades controladas de forma conjunta (véase la Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos) contabilizadas utilizando el método de la participación.
 - El gasto por impuestos excluyendo los impuestos asignados a los apartados (e), (g) y (h) a continuación (véase el párrafo 29.27).
 - Un único importe que comprenda el total de:
 - El resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas, y
 - La ganancia o pérdida después de impuestos reconocida en la medición al valor razonable menos costos de venta, o en la disposición de los activos netos que constituyan la operación discontinuada.
 - El resultado (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, no es necesario presentar esta línea).
 - Cada partida de otro resultado integral [véase el párrafo 5.4 (b)] clasificada por naturaleza [excluyendo los importes a los que se hace referencia en el apartado (h)].
 - La participación en el otro resultado integral de asociadas y entidades controladas de forma conjunta contabilizadas por el método de la participación.
 - El resultado integral total (si una asociación cooperativa agropecuaria no tiene partidas de otro resultado integral, puede usar otro término para esta línea tal como resultado).
- 5.6 Una asociación cooperativa agropecuaria revelará por separado las siguientes partidas en el estado del resultado integral como distribuciones para el periodo:
- El resultado del periodo atribuible a
 - La participación no controladora.
 - Los propietarios de la controladora.
 - El resultado integral total del periodo atribuible a
 - La participación no controladora;
 - Los propietarios de la controladora.

Enfoque de dos estados

- 5.7 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
- 5.8 Según esta NIIF, 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).
- 5.9 Una asociación cooperativa agropecuaria presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotaes 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 entidad.
- 5.10 Una asociación cooperativa agropecuaria 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

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

Desglose por naturaleza de los gastos

- (a) Según este método de clasificación, los gastos se agruparán en el estado del resultado integral de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no se redistribuirán entre las diferentes funciones dentro de la entidad.

Desglose por función de los gastos

- (b) Según este método de clasificación, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos.

Sección 6**Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias acumuladas de una Asociación Cooperativa Agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.****Alcance de esta sección**

- 6.1 Esta sección establece los requerimientos para presentar los cambios en el patrimonio de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos para un periodo, en un estado de cambios en el patrimonio o, si se cumplen las condiciones especificadas y una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos para un periodo sobre el que se informa. El párrafo 3.18 permite a una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 Estado de Flujos de Efectivo**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 entidad durante el periodo sobre el que se informa, mostrando por separado los cambios según procedan de actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

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 entidad, 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 agropecuaria 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 agropecuaria. 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;
- (e) pagos o devoluciones del impuesto a las ganancias, a menos que puedan ser específicamente identificados dentro de las actividades de inversión y financiación; y
- (f) 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 agropecuaria, pueden dar lugar a una ganancia 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 agropecuaria 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 patrimonio o de deuda emitidos por otras entidades 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 entidades 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 agropecuaria 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 agropecuaria. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

- (a) cobros procedentes de las aportaciones u otros instrumentos de capital;
- (b) cobros procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, hipotecas y otros préstamos a corto o largo plazo;
- (c) reembolsos en efectivo de fondos tomados en préstamo; y
- (d) 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 agropecuaria presentará los flujos de efectivo procedentes de actividades de operaciones utilizando:

- (a) 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
- (b) 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:

- (a) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
- (b) 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, participación en ganancias no distribuidas de asociadas, y participaciones no controladoras; y
- (c) 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:

- (a) de los registros contables de la entidad; o
- (b) 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:
 - i. los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación
 - ii. otras partidas sin reflejo en el efectivo; y
 - iii. 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 agropecuaria 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 agropecuaria registrará los flujos de efectivo procedentes de transacciones en una moneda extranjera en la moneda funcional de la entidad, 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 agropecuaria convertirá los flujos de efectivo de una subsidiaria extranjera utilizando la tasa de cambio entre la moneda funcional de la entidad 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 agropecuaria 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 agropecuaria presentará por separado la ganancia 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 agropecuaria presentará por separado los flujos de efectivo procedentes de intereses y excedentes recibidos y pagados. La asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria puede clasificar los excedentes pagados como flujos de efectivo de financiación, porque son costos de obtención de recursos financieros. Alternativamente, la asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 entidad revelará el importe total de impuestos pagados.

Transacciones no monetarias

- 7.18 Una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria. 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 agropecuaria mediante una ampliación de capital.

Componente de la partida efectivo y equivalente al efectivo

- 7.20 Una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria revelará, junto con un comentario de la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo significativos mantenidos por la entidad que no están disponibles para ser utilizados por ésta. El efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos por una entidad 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**Notas a los Estados Financieros**

La asociación cooperativa agropecuaria debe presentar como parte integral de los estados financieros, notas explicativas que ayudan a la comprensión de cada partida presentada dentro de la información financiera. Dada la complejidad de la información financiera presentada en los estados financieros es necesario referenciar las cuentas de los estados financieros en notas que expliquen el contenido y naturaleza de cada partida

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 cada uno de los otros estados financieros. 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 NIIF 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 NIIF que no se presente en otro lugar de los estados financieros; y
 - (c) proporcionará 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 agropecuaria presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria presentará normalmente las notas en el siguiente orden: (a) una declaración de que los estados financieros se ha elaborado cumpliendo con la NIIF para las PYMES (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 agropecuaria 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. (b) Las demás políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.
Información sobre juicios	
8.6	Una asociación cooperativa agropecuaria revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquellos que involucran estimaciones (véase el párrafo 8.7), que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad 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 agropecuaria revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, 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. (b) Su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.
Sección 9	
Estados Financieros Consolidados y Separados de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.	
Alcance de esta sección	
9.1	Esta sección define las circunstancias en las que una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos que aplica esta Norma presenta estados financieros consolidados y los procedimientos para la preparación de esos estados, de acuerdo con esta Norma. También incluye una guía sobre estados financieros separados y estados financieros combinados , si se preparan de acuerdo con esta Norma. Si una controladora por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas , puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con esta Norma, incluso si presenta sus estados financieros consolidados de acuerdo con las NIIF completas u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).
Requerimientos para presentar estados financieros consolidados	
9.2	Excepto por lo permitido o requerido en los párrafos 9.3 y 9.3C, una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias . Los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de la controladora.
9.3	Una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados si se cumplen las dos condiciones siguientes: (a) la controladora es ella misma una subsidiaria; y (b) su controladora última (o cualquier controladora intermedia) elabora estados financieros con propósito de información general consolidada que cumplen las NIIF completas con esta Norma.
9.3A	Sujeto al párrafo 9.3B, una subsidiaria no se consolidará si se adquiere y mantiene con la intención de venderla o disponer de ella dentro de un año desde su fecha de adquisición (es decir, la fecha sobre la que la adquirente obtiene el control de la adquirida). Esta subsidiaria se contabilizará de acuerdo con los requerimientos de la Sección 11 <i>Instrumentos Financieros Básicos</i> como las inversiones a que se refiere el párrafo 11.8 (d), en lugar de acuerdo con esta sección. La controladora proporcionará también la información a revelar del párrafo 9.23A.
9.3B	Si no se dispone de una subsidiaria, que anteriormente fue excluida de la consolidación de acuerdo con el párrafo 9.3A, dentro de un año desde su fecha de adquisición (es decir, la asociación cooperativa agropecuaria controladora todavía tiene el control sobre esa subsidiaria): (a) La controladora consolidará la subsidiaria desde la fecha de adquisición a menos que cumpla la condición del párrafo 9.3B (b). Por consiguiente, si la fecha de adquisición fuera en un periodo anterior, se reexpresarán los periodos anteriores correspondientes. (b) Si el retraso es causado por sucesos o circunstancias fuera del control de la controladora y existe evidencia suficiente en la fecha de presentación de que la controladora mantiene su compromiso con el plan de vender o disponer de la subsidiaria, la controladora continuará contabilizando la subsidiaria de acuerdo con el párrafo 9.3A.
9.3C	Si una controladora no tiene subsidiarias distintas de aquellas que no se requiere consolidar de acuerdo con los párrafos 9.3A y 9.3B, no presentará estados financieros consolidados. Sin embargo, la controladora proporcionará la información a revelar del párrafo 9.23A.
9.4	Una subsidiaria es una asociación cooperativa agropecuaria controlada por la controladora. Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una asociación cooperativa agropecuaria, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Si una asociación cooperativa agropecuaria ha creado una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos de cometido específico (ECE) para cumplir con un objetivo concreto y perfectamente definido, la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos consolidará la ECE cuando la esencia de la relación indique que la ECE está controlada por esa asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos (véanse los párrafos 9.10 a 9.12).
9.5	Se presume que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una asociación cooperativa agropecuaria. 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 asociación cooperativa agropecuaria, 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 asociación cooperativa agropecuaria, 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 agropecuaria 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 agropecuaria esté controlada por éste.
9.6	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 agropecuaria controladora.
9.7	Una subsidiaria no se excluirá de la consolidación por el mero hecho de que el inversor sea una asociación cooperativa agropecuaria de capital riesgo u otra asociación cooperativa agropecuaria análoga.

9.8	No se excluirá de la consolidación a una subsidiaria porque sus actividades de negocio sean diferentes a las que llevan a cabo las otras asociaciones cooperativas agropecuarias 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.
9.9	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.
Entidades de Cometido Específico	
9.10	Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos puede haber sido creada para alcanzar un objetivo concreto. Estas Asociaciones cooperativas agropecuarias de Cometido Específico (ECE) pueden tener la forma jurídica de sociedades por acciones, fideicomisos o asociaciones con fines empresariales, o bien ser una figura sin forma jurídica de sociedad. A menudo, las ECE se crean con acuerdos legales que imponen requerimientos estrictos sobre las operaciones de la asociación cooperativa agropecuaria.
9.11	Una asociación cooperativa agropecuaria preparará estados financieros consolidados que incluyan la asociación cooperativa agropecuaria y cualquier ECE que esté controlada por esa asociación cooperativa agropecuaria. Además de las circunstancias descritas en el párrafo 9.5, las siguientes circunstancias podrían indicar que una asociación cooperativa agropecuaria controla una ECE (esta lista no es exhaustiva): (a) las actividades de la ECE están siendo dirigidas en nombre de la asociación cooperativa agropecuaria y de acuerdo con sus necesidades específicas de negocio; (b) la asociación cooperativa agropecuaria tiene los poderes de decisión últimos sobre las actividades de la ECE incluso si se han delegado las decisiones cotidianas; (c) la asociación cooperativa agropecuaria tiene los derechos para obtener la mayoría de los beneficios de la ECE y, por tanto, puede estar expuesta a los riesgos que conllevan las actividades de ésta; o (d) la asociación cooperativa agropecuaria retiene la mayoría de los riesgos de la propiedad o residuales relativos a la ECE o a sus activos.
9.12	Los párrafos 9.10 y 9.11 no se aplicarán a los planes de beneficios post-empleo ni a otros planes de beneficios a los empleados a largo plazo en los que se aplique la Sección 28 <i>Beneficios a los Empleados</i> .
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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos. Al preparar los estados financieros consolidados, una asociación cooperativa agropecuaria: (a) combinará los estados financieros de la controladora y su subsidiaria línea por línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de contenido similar . (b) eliminará el 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 accionistas 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 <i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía</i> ; 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 propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras se determinarán sobre la base de las participaciones existentes en la propiedad y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de las opciones o instrumentos convertibles.
Transacciones y saldos intragrupo	
9.15	Las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo ingresos, gastos y dividendos, se eliminarán en su totalidad. Las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en activos, tales como inventarios y propiedades, planta y equipo , se eliminarán en su totalidad. Las pérdidas intragrupo pueden indicar un deterioro en el valor , que requiera su reconocimiento en los estados financieros consolidados (véase la Sección 27 <i>Deterioro del valor de los Activos</i>). La Sección 29 <i>Impuesto a las Ganancias</i> 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 . Si fuera impracticable preparar los estados financieros de una subsidiaria en la misma fecha de presentación de la controladora, 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 <i>Conversión de Moneda Extranjera</i> no se reclasificará a resultados en el momento de la disposición de la subsidiaria.
9.19	Si una asociación cooperativa agropecuaria deja de ser una subsidiaria pero el inversor (su anterior controladora) continúa manteniendo una inversión en la anterior subsidiaria, esa inversión deberá contabilizarse como un activo financiero de acuerdo con la Sección 11 o la Sección 12 <i>Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros</i> desde la fecha en que la asociación cooperativa agropecuaria deja de ser una subsidiaria, siempre que no se convierta en una asociada (en cuyo caso se aplica la Sección 14 <i>Inversiones en Asociadas</i>) o en una asociación cooperativa agropecuaria controlada de forma conjunta (en cuyo caso se aplica la Sección 15 <i>Inversiones en Negocios Conjuntos</i>). El importe en libros de la inversión en la fecha en que la asociación cooperativa agropecuaria deje de ser una subsidiaria deberá considerarse como el costo en la medición inicial del activo financiero.
Participaciones no controladoras en subsidiarias	
9.20	Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 propietarios de la 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; 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.

9.23A Además, de los requerimientos de información a revelar de la Sección 11, una asociación cooperativa agropecuaria controladora revelará el importe en libros de las inversiones en subsidiarias que no se consolidan (véanse los párrafos 9.3A a 9.3C) en la fecha de presentación, en total, en el estado de situación financiera o en las **notas**.

Estados financieros separados

Presentación de los estados financieros separados

9.24 Esta Norma no requiere la presentación de estados financieros separados para la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos controladora o para las subsidiarias individuales.

9.25 Los estados financieros separados son un segundo conjunto de estados financieros presentados por la asociación cooperativa agropecuaria, 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 agropecuaria 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 participante con una participación en una asociación cooperativa agropecuaria controlada de forma conjunta prepare estados financieros separados y los describe como de conformidad con la *NIF para las PYMES*, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta Norma, excepto por lo siguiente. La asociación cooperativa agropecuaria adoptará una política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas y **asociaciones cooperativas agropecuarias 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;
- (c) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.

La asociación cooperativa agropecuaria aplicará la misma política contable a todas las inversiones de una categoría (subsidiarias, asociadas o asociaciones cooperativas agropecuarias controladas de forma conjunta), pero puede elegir políticas diferentes para las distintas categorías.

Información a revelar en los estados financieros separados

9.27 Cuando una controladora, un inversor en una asociada o un participante con una participación en una asociación cooperativa agropecuaria controlada de forma conjunta elabore estados financieros separados, revelarán:

- (a) que los estados son estados financieros separados; y
- (b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias, asociaciones cooperativas agropecuarias controladas de forma conjunta y asociadas, 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 asociaciones cooperativas agropecuarias 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 *NIF para las PYMES*, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta Norma. Las transacciones y saldos interempresas deberán eliminarse; los resultados procedentes de transacciones interempresas que estén reconocidos en activos tales como inventarios y propiedades, planta y equipo deberán eliminarse; los estados financieros de las asociaciones cooperativas agropecuarias 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 agropecuarias 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 agropecuaria al preparar y presentar estados financieros.

10.3 Si esta norma trata específicamente una transacción u otro suceso o condición, una asociación cooperativa agropecuaria aplicará esta norma. Sin embargo, la asociación cooperativa agropecuaria 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 Concejo de Administración de una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria;
 - (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 Concejo 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 entidad.
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 agropecuaria cambia su elección anterior, eso es un cambio de política contable.
10.10		A 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 agropecuaria contabilizará los cambios de política contable como sigue:
	(a)	una asociación cooperativa agropecuaria 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)	una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 entidad 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinta 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la asociación cooperativa agropecuaria 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 entidad 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 agropecuaria corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:
- (a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o
 - (b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.
- 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 agropecuaria reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente).

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

- 10.23 Una asociación cooperativa agropecuaria 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 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros 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 relevante para todas las asociaciones cooperativas agropecuarias. **La Sección 12** se aplica a otros instrumentos financieros y transacciones más complejos. Si una asociación cooperativa agropecuaria sólo realiza transacciones con instrumentos financieros básicos, la Sección 12 no será aplicable. Sin embargo, incluso las asociaciones cooperativas agropecuarias 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 agropecuaria solo optará entre aplicar lo previsto en la Sección 11 y Sección 12 en su totalidad.

Introducción a la Sección 11

- 11.3 Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero de una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 titularizados de cuentas por cobrar.

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:

- (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 una asociación cooperativa (véase la Sección 22 Pasivos y Patrimonio).
- (c) Arrendamientos, a los que se aplica la Sección 20 Arrendamientos. Sin embargo, los requerimientos para la baja en cuentas de los párrafos 11.30 a 11.32 se aplicarán a la baja en cuentas de cuentas por cobrar de arrendamiento reconocidos por un arrendador y cuentas por pagar reconocidas por un arrendatario. Asimismo, la Sección 12 se podría aplicar a los arrendamientos con las características especificadas en el párrafo 12.3 (f). Instrumentos financieros básicos

11.8 Una asociación cooperativa agropecuaria 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.

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

- (a) Los rendimientos para los tenedores son: i) un importe fijo; ii) una tasa fija de rendimiento sobre la vida del instrumento; iii) un 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.
- (b) No hay cláusulas contractuales que, por sus condiciones, pudieran dar lugar a que el tenedor 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 al emisor (el deudor) pagar anticipadamente un instrumento de deuda o permitan que el tenedor (el acreedor) lo devuelva al emisor antes de la fecha de vencimiento no están supeditadas a sucesos futuros.
- (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 reembolso descrita en (c).

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 por cobrar y pagar. (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) 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 Es ejemplo de instrumento financiero que no satisfacen las condiciones del párrafo 11.9 (y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Sección 12):

- (a) Un préstamo por cobrar de un tercero que concede el derecho o la obligación al tercero de pagar de forma anticipada si cambian los requerimientos de contabilidad o impuestos aplicables, porque este préstamo no cumple la condición del párrafo 11.9(c).

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

11.12 Una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero solo cuando se convierta en una parte según las cláusulas 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).

Ejemplos – activos financieros

- Para un préstamo a largo plazo concedido a otra asociación cooperativa, se reconoce una cuenta por cobrar al valor presente de la cuenta por cobrar en efectivo (incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal) de esa asociación cooperativa.
- Para bienes vendidos a un cliente a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por cobrar al importe sin descontar de la cuenta por cobrar en efectivo de esa asociación cooperativa, que suele ser el precio de la factura.
- Para una partida vendida a un cliente con un crédito a dos años sin intereses, se reconoce una cuenta por cobrar al precio de venta en efectivo actual para esa partida. Si no se conoce el precio de venta en efectivo actual, se puede estimar como el valor presente de la cuenta por cobrar en efectivo descontado utilizando la tasa (o tasas) de interés de mercado vigente para una cuenta por cobrar similar.
- Para un préstamo recibido de una asociación cooperativa o de una entidad mercantil, inicialmente se reconoce una cuenta por pagar al importe presente de la deuda por pagar en efectivo al acreedor (por ejemplo, incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal).
- Para bienes comprados a un proveedor a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por pagar al importe sin descontar debido al proveedor, que normalmente es el precio de la factura. Medición posterior.

Ejemplos – pasivos financieros

- 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 11.24) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación (véase el párrafo 11.13). Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la asociación cooperativa medirá el instrumento de deuda al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar.
- (b) Los compromisos para recibir un préstamo que cumplan las condiciones del 11.8(c) se medirán al costo (que en ocasiones es cero) menos el deterioro del valor.
- 11.15 El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero en cada fecha sobre la que se informa 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 y se clasifiquen como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán inicialmente a un importe no descontado de acuerdo con el párrafo 11.14(a). Por lo tanto, el apartado (c) anterior 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 por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o cuando sea adecuado, en un periodo más corto, 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 por intereses (ingresos) en un periodo es igual al importe en libros del pasivo financiero (activo) 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 intereses.
- 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 en la fecha de la revisión.

Ejemplo de determinación del costo amortizado para un préstamo a cinco años utilizando el método del interés efectivo

El 1 de enero de 20X0, una asociación cooperativa agropecuaria adquiere un préstamo (con pago al vencimiento) por 900 unidades monetarias (u.m.) incurriendo en un costo de transacción de 50 u.m. Con un interés de 66.10 u.m. anualmente, (del 31 de diciembre de 20X0 al 31 de diciembre de 20X4). A 31 de diciembre de 20X4, el préstamo tiene un saldo de 1, 280.52 u.m. (capital más intereses)

AÑO	Importe en libros al principio del periodo	Costos por intereses al 6.9583%	Importe en libros al final del periodo
	UM	UM	UM
20x0	950.00	66.10	1,016.10
20x1	1,016.10	66.10	1,082.21
20x2	1,082.21	66.10	1,148.31
20x3	1,148.31	66.10	1,214.42
20x4	1,214.42	66.10	1,280.52

* La tasa de interés efectiva de 6.9583% es la tasa que genera los flujos de efectivo esperados del préstamo= 66.10/950 Deterioro del valor de los instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado

Reconocimiento

- 11.21 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una asociación cooperativa agropecuaria evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de los activos financieros que se midan al costo o al costo amortizado. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la asociación cooperativa reconocerá inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en resultados.
- 11.22 La evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de activos está deteriorado incluye información observable que requiera la atención del tenedor del activo respecto a los siguientes sucesos que causan la pérdida:
- (a) Dificultades financieras significativas del emisor o del obligado.
 - (b) Infracciones del contrato, tales como incumplimientos o moras en el pago de los intereses o del principal.
 - (c) El acreedor, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del deudor, otorga a éste concesiones que no le habría otorgado en otras circunstancias.
 - (d) Pase a ser probable que el deudor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera.
 - (e) Los datos observables que indican que ha habido una disminución medible en los flujos futuros estimados de efectivo de un grupo de activos financieros desde su reconocimiento inicial, aunque la disminución no pueda todavía identificarse con activos financieros individuales incluidos en el grupo, tales como condiciones económicas adversas nacionales o locales o cambios adversos en las condiciones del sector industrial.
- 11.23 Otros factores que también pueden ser evidencia de deterioro del valor incluyen los cambios significativos con un efecto adverso que hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opera el emisor.
- 11.24 Una asociación cooperativa agropecuaria evaluará el deterioro del valor de los activos financieros individualmente o agrupados sobre la base de características similares de riesgo de crédito, la evaluación individual dependerá de lo significativo de los activos.

Medición

- 11.25 Una asociación cooperativa medirá una pérdida por deterioro del valor de los siguientes instrumentos medidos al costo o costo amortizado de la siguiente forma:
- (a) Para un instrumento 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 instrumento financiero tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro del valor será la tasa de interés efectiva actual, determinada según el contrato.
 - (b) Para un instrumento medido al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con el apartado (b) 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 recibirá por el activo si se vendiese en la fecha sobre la que se informa.

Reversión

- 11.26 Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuyese y la 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 agropecuaria 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. Baja en cuentas de un activo financiero.

Baja en cuentas de un activo financiero

- 11.27 Una asociación cooperativa agropecuaria 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, o
 - (b) la asociación cooperativa agropecuaria 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 significativa, 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.
- 11.28 Si una transferencia no da lugar a una baja en cuentas porque la asociación cooperativa agropecuaria 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.
- 11.29 Si un transferidor otorgase garantías distintas del efectivo (tales como instrumentos de deuda) 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, o una cuenta por cobrar recomprada) de forma separada 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.
 - (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. Ejemplo – transferencia que cumple las condiciones para la baja en Cuentas Una asociación cooperativa vende un grupo de sus cuentas por cobrar a un ente cooperativo o una entidad mercantil (acreedor) por un importe inferior a su importe nominal. La asociación cooperativa continúa gestionando los cobros procedentes de los deudores en nombre de su acreedor, incluyendo el envío mensual de estados, y el acreedor paga a la asociación cooperativa una comisión a tasa de mercado por la administración de las cuentas por cobrar. La asociación cooperativa está obligada a remitir puntualmente a su acreedor todos los importes cobrados, pero no tiene una obligación con el acreedor si los deudores se retrasan en el pago o no pagan. En este caso, la asociación cooperativa ha transferido al banco sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de las cuentas por

cobrar. Por consiguiente, elimina las cuentas por cobrar de su estado de situación financiera (es decir, las da de baja en cuentas) y no muestra ningún pasivo por los importes recibidos de su acreedor. La asociación cooperativa reconoce una pérdida calculada como la diferencia entre el importe en libros de las cuentas por cobrar en el momento de la venta y el importe recibido del acreedor. La asociación cooperativa reconoce un pasivo en la medida en que ha cobrado los fondos de los deudores pero no los ha remitido todavía al banco. Ejemplo – transferencia que no cumple las condiciones para la baja en cuentas. Los hechos son los mismos que los del ejemplo anterior, excepto porque la asociación cooperativa ha acordado volver a comprarle a su acreedor las cuentas por cobrar cuyo principal o intereses hayan vencido hace más de 120 días. En este caso, la asociación cooperativa agropecuaria ha conservado el riesgo de que los deudores se retrasen en el pago o no paguen un riesgo significativo con respecto a las cuentas por cobrar. Por consiguiente, la asociación cooperativa no trata las cuentas por cobrar como si se hubiesen vendido al acreedor y no las da de baja en cuentas. En su lugar, trata los importes obtenidos del acreedor como un préstamo garantizado por las cuentas por cobrar. La asociación cooperativa agropecuaria continúa reconociendo las cuentas por cobrar como un activo hasta que se hayan cobrado o dado de baja por incobrables.

Baja en cuentas de un pasivo financiero

- 11.30 Una asociación cooperativa agropecuaria solo dará de baja en cuentas a 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.
- 11.31 Si un prestamista y un prestatario intercambian instrumentos financieros con condiciones sustancialmente diferentes, las entidades contabilizarán la transacción como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo. Similarmente, una asociación cooperativa agropecuaria contabilizará una modificación sustancial de las condiciones de un pasivo financiero existente o de una parte del mismo (sea atribuible o no a las dificultades financieras del deudor) como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento uno nuevo.
- 11.32 La asociación cooperativa agropecuaria reconocerá en los resultados cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o de una parte de 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.
- 11.33 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, en consecuencia la información a revelar será la de los párrafos 11.34 al 11.37.

Baja en cuentas

- 11.34 Si una asociación cooperativa agropecuaria ha transferido activos financieros a una tercera parte en una transacción que no cumple las condiciones para la baja en cuentas (véanse los párrafos 11.27 a 11.29), la asociación cooperativa revelará para cada clase de estos activos financieros:
- La naturaleza de los activos.
 - La naturaleza de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad a los que la asociación cooperativa continúe expuesta.
 - El importe en libros de los activos o de cualesquiera pasivos asociados que la asociación cooperativa continúe reconociendo.

Garantía

- 11.35 Cuando una asociación cooperativa haya transferido activos financieros como garantía por pasivos o pasivos contingentes, revelará lo siguiente:
- El importe en libros de los activos financieros pignorados como garantía.
 - Los plazos y condiciones relacionados con su pignoración. Incumplimientos y otras infracciones de préstamos por pagar.
- 11.36 Para los préstamos por pagar reconocidos en la fecha sobre la que se informa para los que haya una infracción de los plazos o incumplimiento del principal, intereses, fondos de amortización o cláusulas de reembolso que no se haya corregido en la fecha sobre la que se informa, la asociación cooperativa revelará lo siguiente:
- Detalles de esa infracción o incumplimiento.
 - El importe en libros de los préstamos por pagar relacionados en la fecha sobre la que se informa.
 - 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, costos, excedentes o pérdidas.
- 11.37 Una asociación cooperativa revelará las siguientes partidas de ingresos, costos, excedentes o pérdidas:
- Ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) por activos financieros y pasivos financieros.
 - El importe de las pérdidas por deterioro de valor para cada clase de activo financiero

Sección 12

Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros de asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.

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 agropecuarias dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos. La Sección 12 se aplica a otros instrumentos financieros y transacciones más complejos. Si una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos solo realiza transacciones de instrumentos financieros básicos, la Sección 12 no le será de aplicación. Sin embargo, incluso las asociaciones cooperativas agropecuarias 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 agropecuaria elegirá aplicar:
- los requerimientos de las Secciones 11 y 12 en su totalidad; o
 - los requerimientos sobre **reconocimiento y medición** de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* y los requerimientos de 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 agropecuaria 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 y qué información debe revelarse sobre el cambio en la política contable.

Alcance de la Sección 12

- 12.3 La Sección 12 se aplica a todos los instrumentos financieros excepto:
- los tratados en la Sección 11.
 - Inversiones 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*.

(c)	Los derechos y obligaciones de los empleadores procedentes de planes de beneficios a los empleados (véase la Sección 28 <i>Beneficios a los Empleados</i>).
(d)	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 contractuales que no tienen relación con: <ol style="list-style-type: none"> cambios en el riesgo asegurado; cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera; o un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.
(e)	instrumentos financieros que cumplan la definición de patrimonio propio de la asociación cooperativa agropecuaria, incluyendo el componente de patrimonio de instrumentos financieros compuestos emitidos por la asociación cooperativa agropecuaria (véase la Sección 22 <i>Pasivos y Patrimonio</i>).
(f)	arrendamientos dentro del alcance de la Sección 20 <i>Arrendamientos</i> . 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: <ol style="list-style-type: none"> cambios en el precio de los activos arrendados; cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera; cambios en los pagos por arrendamiento basados en tasas de interés de mercado variables; o un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.
(g)	los contratos por contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios (véase la Sección 19 <i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía</i>). Esta exención se aplicará solo a la adquirente.
(h)	instrumentos financieros, contratos y obligaciones bajo transacciones con pagos basados en acciones a los que se aplica la Sección 26 <i>Pagos basados en Acciones</i> .
(i)	los activos que se reembolsan contabilizados de acuerdo con la Sección 21 <i>Provisiones y Contingencias</i> (véase el párrafo 21.9).
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 agropecuaria no son instrumentos financieros a efectos de esta sección.
Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros	
12.6	Una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 , excepto en el caso de: <ol style="list-style-type: none"> que algunos cambios en el valor razonable de los instrumentos de cobertura en una relación de cobertura designada deban reconocerse inicialmente en otro resultado integral según el párrafo 12.23; y instrumentos de patrimonio sin cotización pública y cuyo valor razonable no pueda medirse de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, así como los contratos vinculados con tales instrumentos que, en el caso de ejercerse, darán lugar a la entrega de tales instrumentos, los cuales deberán medirse al costo menos deterioros de valor.
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 agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria cumplirá todas las condiciones siguientes: <ol style="list-style-type: none"> La asociación cooperativa agropecuaria 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. El riesgo cubierto es uno de los riesgos especificados en el párrafo 12.17. El instrumento de cobertura es como se especifica en el párrafo 12.18. La asociación cooperativa agropecuaria 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: <ol style="list-style-type: none"> riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado; riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable; riesgo de precio de una materia prima cotizada que la asociación cooperativa agropecuaria mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; y 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:
- 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;
 - involucra una parte externa a la asociación cooperativa agropecuaria que informa (es decir, externa al **grupo**, segmento o asociación cooperativa agropecuaria individual que informa);
 - su **importe nominal** es igual al importe designado del principal o al importe nominal de la partida cubierta;
 - tiene una fecha de vencimiento especificada no posterior a:
 - el vencimiento del instrumento financiero cubierto;
 - la liquidación esperada del compromiso de compra o venta de la materia prima cotizada; o
 - la ocurrencia de la muy altamente probable transacción de moneda extranjera prevista o de la transacción con una materia prima cotizada que se cubre.
 - 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.

- 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos:
- reconocerá el instrumento de cobertura como un activo o pasivo y el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura en resultados; y
 - 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 agropecuaria 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 agropecuaria interrumpirá la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 12.19 si:
- el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
 - la cobertura dejase de cumplir las condiciones especificadas en el párrafo 12.16 para la contabilidad de coberturas; o
 - la asociación cooperativa agropecuaria 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, cualesquiera 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:
- el riesgo de tasa de interés variable de un instrumento de deuda medido a costo amortizado;
 - el riesgo de moneda extranjera en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;
 - el riesgo de precio de materias primas cotizadas en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable; o
 - el riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.
- La asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 agropecuaria deberá interrumpir de forma prospectiva la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 12.23 si:
- el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
 - la cobertura dejase de cumplir los requisitos establecidos en el párrafo 12.16 para la contabilidad de coberturas;
 - en una cobertura de una transacción prevista, ésta dejase de ser altamente probable;
 - la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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

- 12.26 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria utiliza contabilidad de coberturas, revelará la información adicional de los párrafos 12.27 a 12.29.
- 12.27 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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:

- (a) los periodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo, cuándo se espera que afecten al resultado;
- (b) una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado anteriormente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espere;
- (c) 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);
- (d) el importe reclasificado al resultado del periodo (párrafos 12.23 a 12.25); y
- (e) 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 Inventarios

Alcance de esta sección

13.1 Esta sección establece los principios para el reconocimiento y medición de los inventarios. Los inventarios son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

13.2 Esta sección se aplica a todos los inventarios, excepto a:

- (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);
- (b) los instrumentos financieros (véase la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros); y
- (c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas relativos a cultivos cíclicos y ganado mayor 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:

- (a) productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas de cultivos cíclicos y ganado mayor 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, 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 producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

Distribución de los costos indirectos de producción

13.9 Una asociación cooperativa agropecuaria distribuirá los costos indirectos fijos de producción 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 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 a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos 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 agropecuaria 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 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 de producción. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor significativo. Cuando este sea el caso, la entidad 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 agropecuaria 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.

13.11 N/A.

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 materiales, mano de obra u otros costos de producción;
- (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

13.15 La Sección 34 requiere que los inventarios que comprenden productos agrícolas de cultivos cíclicos y ganado mayor, que una entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 entidad 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 agropecuaria 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 entidad 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 entidad;
- (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 Inversiones en Asociadas

Alcance de esta sección

14.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de las asociadas en los estados financieros de una asociación cooperativa agropecuaria que es inversora en una o más asociadas.

En la sección 9 se establecen los criterios del porque es improbable que una asociación cooperativa agropecuaria no puede ser controladora, lo que explica por qué no necesita estados financieros separados y combinados.

Definición de asociadas

14.2 Una asociada es una entidad sobre la que la asociación cooperativa agropecuaria inversora posee o no influencia significativa, y que no es una participación en un negocio conjunto.

14.3 Las inversiones de una asociación cooperativa agropecuaria están prácticamente restringidas a otros entes cooperativos, en tal caso se puede asumir que existe influencia significativa, si se forma parte del Consejo de Administración de la asociada, lo que le permite poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin llegar a tener control o el control conjunto sobre tales políticas.

Medición y elección de política contable

14.4 Una asociación cooperativa agropecuaria que es inversora contabilizará todas sus inversiones en asociadas, utilizando el modelo de costo definido en el párrafo 14.5.

Modelo del costo

14.5 Una asociación cooperativa agropecuaria inversora medirá sus inversiones en asociadas, al costo menos las pérdidas por deterioro del valor, reconocidas de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.

Modelo del valor razonable

- 14.6 Cuando se reconoce una inversión en una asociada inicialmente, una asociación cooperativa agropecuaria que es inversora la medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los costos de transacción.
- 14.7 La asociación cooperativa inversora reconocerá los excedentes y otras distribuciones recibidas procedentes de la inversión como ingresos, sin tener en cuenta si las distribuciones proceden de los excedentes acumulados de la asociada, surgidas antes o después de la fecha de adquisición.

Presentación de los estados financieros

- 14.8 Una asociación cooperativa agropecuaria inversora clasificará las inversiones en asociadas como activos no corrientes.

Información a revelar

- 14.9 Un inversor en una asociada revelará lo siguiente:
- (a) Su política contable para inversiones en asociadas.
 - (b) El importe en libros de las inversiones en asociadas [véase el párrafo 4.2 (j)].
 - (c) El importe de los excedentes y otras distribuciones reconocida

Sección 15**Inversiones en Negocios Conjuntos de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.****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 un 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 **asociaciones cooperativas agropecuarias controladas 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 agropecuaria, 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 agropecuarias dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos controladas de forma conjunta.

- 15.8 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos controlada de forma conjunta es un negocio conjunto que implica la creación de aportaciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de asociación cooperativa agropecuaria, en la que cada participante adquiere una participación. La asociación cooperativa agropecuaria opera de la misma manera que otras asociaciones cooperativas agropecuarias, excepto por la existencia de un acuerdo contractual entre los participantes que establece el control conjunto sobre la actividad económica de dicha asociación.

Medición – elección de política contable

- 15.9 Un participante contabilizará todas sus participaciones en asociaciones cooperativas agropecuarias 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 inversor medirá sus inversiones en asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 participante 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 agropecuaria controlada de forma conjunta surgidas antes o después de la fecha de adquisición.
- 15.12 Un inversor medirá sus inversiones en asociaciones cooperativas agropecuarias 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 inversor medirá sus inversiones en asociaciones cooperativas agropecuarias dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 reconozca inicialmente una inversión en una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuarias 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 participante aporte o venda activos al negocio conjunto, el **reconocimiento** de cualquier porción de las **ganancias** o pérdidas procedentes de la transacción, reflejará la esencia económica de 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 participaciones de los otros participantes. El participante 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 participante 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 participante 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 participante 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos revelará la siguiente información:

- (a) la **política contable** que utiliza para reconocer sus participaciones en asociaciones cooperativas agropecuarias controladas de forma conjunta;
- (b) el **importe en libros** de las inversiones en asociaciones cooperativas agropecuarias controladas de forma conjunta [véase el párrafo 4.2 (k)];
- (c) el valor razonable de las inversiones en asociaciones cooperativas agropecuarias controladas de forma conjunta, contabilizadas utilizando el método de la participación, para las que existan precios de cotización públicos; y
- (d) 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 agropecuarias 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 agropecuarias 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 agropecuarias 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 agropecuarias controladas de forma conjunta contabilizadas según el modelo del costo.

Sección 16 Propiedades de Inversión**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:

- (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos; o
- (b) 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 cumple, 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

16.5 Una asociación cooperativa agropecuaria medirá las propiedades de inversión por su costo en el reconocimiento inicial. El costo de una propiedad de inversión comprada comprende su precio de compra y cualquier gasto directamente atribuible, tal como honorarios legales y de intermediación, impuestos por la transferencia de propiedad y otros costos de transacción. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros. Una asociación cooperativa agropecuaria determinará el costo de las propiedades de inversión construidas por ella misma de acuerdo con los párrafos 17.10 a 17.14.

16.6 El costo inicial de la participación en una propiedad mantenida en régimen de arrendamiento y clasificada como propiedades de inversión será el establecido para los arrendamientos financieros en el párrafo 20.9, incluso si el arrendamiento se clasificara en otro caso como un arrendamiento operativo en caso de que estuviese dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*. En otras palabras, el activo se reconoce por el importe menor entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento. Un importe equivalente se reconoce como pasivo de acuerdo con el párrafo 20.9.

Medición posterior al reconocimiento

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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria revelará la siguiente información para todas las propiedades de inversión contabilizadas por el valor razonable con cambios en resultados (párrafo 16.7):
- Los métodos e hipótesis significativos empleados en la determinación del valor razonable de las propiedades de inversión.
 - 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.
 - 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.
 - Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras de las mismas.
 - 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:
 - adiciones, revelando por separado las procedentes de adquisiciones a través de combinaciones de negocios;
 - ganancias o pérdidas netas procedentes de los ajustes al valor razonable.
 - transferencias a, y desde propiedades de inversión, registradas al costo menos la depreciación y el deterioro de valor acumulados (véase el párrafo 16.8);
 - transferencias de propiedades a inventarios, o de inventarios a propiedades, y hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño; y
 - 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 entidad 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 Propiedades, Planta y Equipo**Alcance de esta sección**

- 17.1 Esta sección se aplicará a la contabilidad de las propiedades, planta y equipo, así como a las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado. 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:
- se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y
 - se esperan usar durante más de un periodo.
- 17.3 Las propiedades, planta y equipo no incluyen los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la Sección 34 Actividades Especiales).

Reconocimiento

- 17.4 Una asociación cooperativa agropecuaria aplicará los criterios de reconocimiento del párrafo 2.27 para determinar si reconocer o no una partida de propiedades, planta o equipo. Por lo tanto, la asociación cooperativa reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:
- es probable que la asociación cooperativa agropecuaria obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el elemento, y
 - el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.
- 17.5 Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se registran habitualmente como inventarios, y se reconocen en el resultado del periodo cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente son propiedades, planta y equipo cuando la asociación cooperativa espera utilizarlas durante más de un periodo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar solo pueden ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se considerarán también propiedades, planta y equipo.
- 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 17.29 a 17.32. 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 agropecuaria 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 de una mejora o reparación que alargue la vida útil. Cuando se realice una mejora o reparación, 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.

- 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 agropecuaria 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 el Consejo de Administración y 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 propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.
- (d) Los costos por préstamos, siempre y cuando dichos costos se generen de préstamos destinados al proceso de construcción del elemento de propiedad, planta y equipo (véase la Sección 25 Costos por Préstamos).
- 17.11 Los siguientes costos, también son costos de un elemento de propiedades, planta y equipo:
- (a) Los costos de apertura de una nueva instalación productiva.
- (b) Los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de publicidad y actividades promocionales).
- (c) Los 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) Los costos de administración y otros costos indirectos generales.
- 17.12 Los ingresos y costos 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 agropecuaria elegirá como política contable el modelo del costo (párrafo 17.16) o el modelo de revaluación (párrafo 17.17), y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo

- 17.16 Una asociación cooperativa agropecuaria medirá los elementos de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. 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 de revaluación

- 17.17 Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará 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 que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad (que no superen los 5 años), para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de balance.
- 17.18 Normalmente el valor razonable de los terrenos y edificios se determinará a partir de la evidencia basada en el mercado mediante una tasación, realizada habitualmente por peritos cualificados profesionalmente. El valor Razonable de los elementos de planta y equipo será habitualmente su valor de mercado, determinado mediante una tasación.

Depreciación

- 17.19 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. Los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian.
- 17.20 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 periodo de depreciación

- 17.21 Una asociación cooperativa agropecuaria distribuirá el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.
- 17.22 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 agropecuaria 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.

- 17.23 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 el Consejo de Administración y 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.
- 17.24 Para determinar la vida útil de un activo, una asociación cooperativa agropecuaria deberá considerar todos los factores siguientes:
- (a) La utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere del mismo.
 - (b) 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.
 - (c) 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.
 - (d) 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
- 17.25 Una asociación cooperativa agropecuaria 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.
- 17.26 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 agropecuaria 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

- 17.27 En cada fecha sobre la que se informa, una asociación cooperativa agropecuaria 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. Esa sección explica cuándo y cómo una asociación cooperativa agropecuaria revisará el importe en libros de sus activos, cómo determinará el importe recuperable de un activo, y cuándo reconocerá o revertirá una pérdida por deterioro en valor.

Compensación por deterioro del valor

- 17.28 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
- 17.29 El párrafo 27.9 (f) establece que un plan para la disposición de un activo antes de la fecha esperada, 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

- 17.30 Una asociación cooperativa dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo:
- (a) cuando disponga de él; o
 - (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.
- 17.31 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.
- 17.32 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.
- 17.33 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
- 17.34 Una asociación cooperativa revelará para cada categoría de elementos de propiedad, planta y equipo que se considere apropiada de acuerdo con el párrafo 4.11(a), la siguiente información:
- (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.
 - (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 realizadas. ii) Las disposiciones. iii) Las adquisiciones mediante fusión de cooperativas. iv) Las transferencias a propiedades de inversión, si una medición fiable del valor razonable pasa a estar disponible (véase el párrafo 16.11). v) Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27. vi) La depreciación. vii) Otros cambios. No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
- 17.35 La asociación cooperativa revelará también:
- (a) La existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a cuya titularidad 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

Sección 18 Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía de una asociación cooperativa agropecuaria

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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos aplicará los criterios de **reconocimiento** del párrafo 2.27 para determinar si reconocer o no un activo intangible. Por consiguiente, la asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos;
 - (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 agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- 18.8 Un activo intangible adquirido en una **combinación de negocios** se reconocerá a menos que su **valor razonable** no pueda medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado en la fecha de adquisición.

Medición inicial

- 18.9 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 combinación de negocios

- 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos; 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria elegirá un método de amortización que refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si la asociación cooperativa agropecuaria no puede determinar ese patrón de forma fiable, utilizará el método lineal de amortización.

Valor residual

- 18.23 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos supondrá que el **valor residual** de un activo intangible es cero a menos que:
- exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o que
 - exista un **mercado activo** para el activo y:
 - pueda determinarse el valor residual con referencia a ese mercado; y
 - 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos aplicará la Sección 27. En dicha sección se explica cuándo y cómo ha de proceder una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos dará de baja un activo intangible y reconocerá una **ganancia** o pérdida en el **resultado del periodo**:
- en la disposición; o
 - cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

Información a revelar

- 18.27 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos revelará, para cada clase de activos intangibles, lo siguiente:
- las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;
 - los métodos de amortización utilizados;
 - 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**;
 - 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
 - Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
 - las adiciones;
 - las disposiciones;
 - las adquisiciones mediante combinaciones de negocios;
 - la amortización;
 - las pérdidas por deterioro del valor; y
 - otros cambios.
- No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
- 18.28 Una asociación cooperativa agropecuaria revelará también:
- 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos;
 - Para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno, y que hayan sido reconocidos inicialmente al valor razonable (véase el párrafo 18.12):
 - el valor razonable por el que se han reconocido inicialmente estos activos; y
 - sus importes en libros.
 - la existencia e importes en libros de los activos intangibles a cuya titularidad la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas; y
 - El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.
- 18.29 Una asociación cooperativa agropecuaria 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**Combinaciones de Asociaciones Cooperativas Agropecuarias y Plusvalía****Alcance de esta sección**

- 19.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de las combinaciones de negocios. Proporciona una guía para la identificación de la adquirente, la medición del costo de la combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias 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 asociaciones cooperativas agropecuarias como posteriormente.
- 19.2 Esta sección específica la contabilidad de todas las combinaciones de asociaciones cooperativas agropecuarias excepto:
- Las combinaciones de asociaciones cooperativas agropecuarias o negocios bajo control común. El control común significa que todas las asociaciones cooperativas agropecuarias o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias, 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 agropecuarias

- 19.3 Una combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias es la unión de asociaciones cooperativas agropecuarias en una única asociación cooperativa agropecuaria que informa. El resultado de casi todas las combinaciones de asociaciones cooperativas agropecuarias es que una entidad, 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 asociaciones cooperativas agropecuarias puede estructurarse de diferentes formas por motivos legales, fiscales o de otro tipo. Puede involucrar la compra por una asociación cooperativa agropecuaria de todos sus activos netos, y la asunción de sus pasivos y patrimonio.
- 19.5 Una combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias puede efectuarse mediante la transferencia de efectivo, equivalentes al efectivo u otros activos. La transacción puede involucrar el establecimiento de una nueva asociación cooperativa agropecuaria para controlar las asociaciones cooperativas agropecuarias que se combinan o los activos netos transferidos, o bien la reestructuración de una o más de las asociaciones cooperativas agropecuarias que se combinan.

Contabilización

- 19.6 Todas las combinaciones de asociaciones cooperativas agropecuarias 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 asociaciones cooperativas agropecuarias;
 - distribución, en la fecha de adquisición, del costo de la combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias 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 asociaciones cooperativas agropecuarias deberá identificarse una adquirente. La adquirente es la asociación cooperativa agropecuaria que se combina que obtiene el control de las demás asociaciones cooperativas agropecuarias objeto de la combinación.
- 19.9 Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una asociación cooperativa agropecuaria, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. El control de una asociación cooperativa agropecuaria sobre otra se describe en la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados.
- 19.10 Aunque algunas veces puede ser difícil identificar a la adquirente, generalmente existen indicaciones que revelan que existe una. Por ejemplo:
- si el valor razonable de una de las asociaciones cooperativas agropecuarias que se combinan es significativamente mayor que el de la otra entidad que se combina, es probable que la adquirente sea la de mayor valor razonable.
 - Si la combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias da lugar a que el consejo de administración de una de las asociaciones cooperativas agropecuarias que se combinan es capaz de controlar la selección del equipo de dirección de la asociación cooperativa agropecuaria combinada resultante, es probable que la asociación cooperativa agropecuaria cuyo consejo de administración es capaz de ejercer este control sea la adquirente.

Costo de una combinación de negocios de asociaciones cooperativas agropecuarias

- 19.11 El adquirente deberá medir el costo de la combinación de negocios como la suma de:
- los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos a cambio del control de la asociación cooperativa agropecuaria adquirida; más
 - cualquier costo directamente atribuible a la combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias.

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

- 19.12 Cuando un acuerdo de combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias 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.
- Distribución del costo de una combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias 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 agropecuarias 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 agropecuarias 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 asociaciones cooperativas agropecuarias y la participación de la asociación cooperativa agropecuaria 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").
- 19.15 La asociación cooperativa agropecuaria 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 asociaciones cooperativas agropecuarias 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 entidad o negocio para obtener beneficios de sus actividades, no es necesario que la transacción quede cerrada o finalizada legalmente para que la asociación cooperativa agropecuaria 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 asociaciones cooperativas agropecuarias.

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:
	(a) 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 asociaciones cooperativas agropecuarias.
19.19	Si la contabilización inicial de una combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias 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 asociaciones cooperativas agropecuarias 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 agropecuarias; y
	(b) medirá inicialmente esa plusvalía a su costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.14.
19.23	Después del reconocimiento inicial, la asociación cooperativa agropecuaria adquirente deberá medir la plusvalía adquirida en una combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias por el costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas:
(a)	una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 asociaciones cooperativas agropecuarias (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 agropecuarias durante el periodo sobre el que se informa	
19.25	Para cada combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias durante el periodo, la adquirente revelará la siguiente información:
(a)	los nombres y descripciones de las asociaciones cooperativas agropecuarias combinadas;
(b)	la fecha de adquisición;
(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;
(f)	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
(g)	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 agropecuarias.	
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 agropecuarias;
(b)	las pérdidas por deterioro del valor;
(c)	las disposiciones de negocios adquiridos previamente; y

(d) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Sección 20

Arrendamientos

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 Especiales).
- (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 mantenidos por arrendatarios bajo arrendamientos financieros y activos biológicos 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, o con incumplimientos por una de las contrapartes [véase el párrafo 12.3(f)].
- (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 los 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 arrendamiento financiero si transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como arrendamiento operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

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 la totalidad del valor razonable del activo arrendado.
- (e) Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario puede utilizarlos sin realizar modificaciones importantes.

20.6 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o en combinación, a la clasificación de un arrendamiento como financiero, son:

- (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).
- (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 mismo), 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.

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 11.16 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 Fusión de Asociaciones Cooperativas y Plusvalía. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se deberá depreciar totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, el que fuere 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 del arrendatario 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 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 de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (basados en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos de costo por inflación esperados del arrendador. Si los pagos al arrendador varían debido a factores distintos de la inflación general, esta 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 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 que se muestran arriba. 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.
 - (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

20.20 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, cláusulas de subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento. Estados financieros de los arrendadores: arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

20.21 Un arrendador presentará en su estado de situación financiera los activos sujetos a arrendamiento operativos de acuerdo con la naturaleza del activo.

20.22 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 para incrementarse 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.

20.23 Un arrendador reconocerá como un costo los gastos, 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.

20.24 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 gastos como un costo a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.

20.25 Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, el arrendador aplicará la Sección 27.

20.26 Un fabricante o distribuidor que sea también arrendador, no reconocerá ningún resultado por la venta en el momento de realizar un arrendamiento operativo, puesto que no es equivalente a una venta.

Información a revelar

20.27 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; y ii) entre uno y cinco años; y iii) más de cinco años.
- (b) Las cuotas contingentes totales reconocidas como ingreso.
- (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.

20.28 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

20.29 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

20.30 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

20.31 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

- 20.32 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

Provisiones y Contingencias de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.

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:
- arrendamientos** (Sección 20 *Arrendamientos*). No obstante, esta sección trata los **arrendamientos operativos** que pasan a ser onerosos.
 - contratos de construcción** (Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*).
- No obstante, esta sección trata los contratos de construcción que pasan a ser onerosos.
- obligaciones por **beneficios a los empleados** (Sección 28 *Beneficios a los Empleados*).
 - 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 aquellos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos solo reconocerá una provisión cuando:
- la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos tenga una obligación en la **fecha sobre la que se informa** como resultado de un suceso pasado;
 - sea **probable** (es decir, exista mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) que la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para liquidar la obligación; y
 - el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.
- 21.5 La asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria no tiene otra alternativa más realista que liquidar la obligación. Esto puede ocurrir cuando la asociación cooperativa agropecuaria tiene una obligación legal que puede ser exigida por ley, o cuando la asociación cooperativa agropecuaria tiene una **obligación implícita** porque el suceso pasado 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 agropecuaria (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 agropecuaria puede pretender o necesitar realizar desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro. Puesto que la asociación cooperativa agropecuaria puede evitar el desembolso futuro mediante actuaciones futuras.

Medición inicial

- 21.7 Una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria pagaría racionalmente para liquidar la obligación al final del **periodo sobre el que se informa**, o para transferirla a un tercero en esa fecha.
- 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.
 - 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria reconocerá el reembolso como un activo separado solo cuando sea prácticamente seguro que la asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria puede compensar cualquier reembolso de terceros contra el gasto relacionado con la provisión.

Medición posterior

- 21.10 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos cargará contra una provisión únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida.
- 21.11 Una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria. 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos, en disputas con terceros sobre las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En estos casos, una asociación cooperativa agropecuaria 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**Pasivos y Patrimonio****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) de los 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 combinación de asociaciones cooperativas agropecuarias (véase la Sección 19 Combinaciones de Asociaciones Cooperativas Agropecuarias 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 agropecuaria, una vez deducidos todos sus pasivos. Un pasivo es una obligación presente de la asociación cooperativa agropecuaria, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la asociación cooperativa agropecuaria espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El Patrimonio incluye aportaciones hechas por los asociados de una asociación cooperativa agropecuaria, más incrementos en esas aportaciones ganados a través de operaciones rentables y retenidos para el uso en las operaciones de la asociación cooperativa agropecuaria, menos reducciones de las inversiones de los asociados como resultado de operaciones no rentables y de distribuciones de excedentes a los asociados.
- 22.3 A una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 las asociaciones cooperativas agropecuarias cumplen la definición de pasivo, pero se clasifican como patrimonio debido a las siguientes razones:
- (a) Tienen un rendimiento variable, es decir su tasa de interés estará sujeto a los resultados del ejercicio (al contrario de un pasivo que típicamente tiene una tasa de rendimiento fija).
 - (b) Las aportaciones, en principio, no tienen un plazo, son indefinidos en el tiempo (un pasivo típico tiene una duración definida).
 - (c) Las aportaciones implica derechos de voto y de participación ante la máxima autoridad que es la asamblea general de asociados (un pasivo típico no tiene esos derechos).
 - (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 (un pasivo típico tiene cierta prioridad de ser devuelto en caso de quiebra).
 - (e) La Ley General de Asociaciones Cooperativas establece que las aportaciones forman parte del patrimonio en su calidad de capital social, en función ello los acreedores los consideran en la determinación de la solvencia de la cooperativa.
- 22.5 N/A.
- 22.6 Las aportaciones de socios de asociaciones cooperativas agropecuarias e instrumentos similares son patrimonio si:
- (a) la asociación cooperativa agropecuaria tiene un derecho incondicional para rechazar el rescate de las aportaciones de los socios; o

- (b) el rescate está incondicionalmente prohibido por la ley local, por el reglamento o por los estatutos de la entidad.

Párrafos del 22.7 al 22.19 N/A por estar dirigidos a sociedades de capital.

Aplicación de excedentes y pérdidas (Párrafos retomados de las NIFACES)

- 22.7 Los excedentes que arroje el estado de resultados del ejercicio económico podrá destinarse a:
- Establecer o fortalecer provisiones específicas y reservas de capital.
 - Distribución a los asociados.
- 22.8 Las asociaciones cooperativas agropecuarias para cumplir la hipótesis de negocio en marcha y los beneficios económicos y sociales a 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 (depósito a la aportación, pagos de deudas, depósito 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 agropecuaria 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 agropecuaria incurra en pérdidas en un ejercicio económico estas podrán ser cubiertas con las reservas de capital.
- 22.12 Cuando un asociado se retire de la asociación cooperativa agropecuaria, las aportaciones se liquidarán 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 de aplicar proporcionalmente las pérdidas incurridas.

Sección 23

Ingresos de Actividades Ordinarias

Alcance de esta sección

- 23.1 Esta Sección se aplicará al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:
- La venta de bienes (si los produce o no la asociación cooperativa para su venta o los adquiere para su reventa).
 - La prestación de servicios.
 - Los contratos de construcción en los que la asociación cooperativa es el contratista. (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:
- Acuerdos de arrendamiento (véase la Sección 20 Arrendamientos).
 - 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).
 - 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).
 - Cambios en el valor razonable de propiedades de inversión (véase la Sección 16 Propiedades de Inversión).
 - Reconocimiento inicial y cambios en el valor razonable de los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la Sección 34 Actividades Especiales).
 - Reconocimiento inicial de productos agrícolas (véase la Sección 34). Medición de los ingresos de actividades ordinarias
- 23.3 Una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria .
- 23.4 Una asociación cooperativa agropecuaria incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la asociación cooperativa, por su 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 agregado. En una relación de agencia, una asociación cooperativa 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 será, de entre las dos siguientes, la que mejor se pueda determinar:
- la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar, o
 - la tasa de interés que iguala el importe nominal del instrumento con el precio de venta en efectivo actual de los bienes o servicios. 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 agropecuaria no reconocerá ingresos de actividades ordinarias:
- cuando se intercambien bienes o servicios por bienes o servicios de naturaleza y valor similar, o
 - 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 agropecuaria 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; o
 - (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
 - (c) si no se puede medir con fiabilidad el valor razonable ni de los activos recibidos ni de los activos entregados, entonces por el valor 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 agropecuaria 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 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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. Ventas 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:
- (a) La asociación cooperativa haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los bienes.
 - (b) La asociación cooperativa no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos.
 - (c) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
 - (d) Sea probable que la asociación cooperativa obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción.
 - (e) Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.
- 23.11 La evaluación de cuándo ha transferido una asociación cooperativa agropecuaria al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. 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 agropecuaria no reconocerá ingresos de actividades ordinarias si conserva riesgos significativos inherentes a la propiedad. Ejemplos de situaciones en las que la asociación cooperativa puede conservar riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, son:
- (a) Cuando la asociación cooperativa conserva una obligación por funcionamiento insatisfactorio, no cubierta por las condiciones normales de garantía.
 - (b) 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.
 - (c) Cuando los bienes se venden sujetos a instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía.
 - (d) 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 agropecuaria 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 cumplan todas las condiciones siguientes:
- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.
 - (b) Es probable que la asociación cooperativa obtenga los beneficios económicos derivados de la transacción.
 - (c) El grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad.
 - (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 agropecuaria 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 agropecuaria reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida de los gastos reconocidos que se consideren recuperables. Contratos de construcción
- 23.17 Cuando el resultado de un contrato de construcción pueda estimarse con fiabilidad, una asociación cooperativa reconocerá los ingresos de actividades ordinarias del contrato y los costos del contrato asociados con el contrato de construcción como ingresos de actividades ordinarias y gastos por referencia al grado de terminación de la actividad del contrato al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado requiere estimaciones fiables del grado de terminación, costos futuros y cobrabilidad de certificaciones. Los párrafos 23.21 a 23.27 proporcionan una guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.
- 23.18 Generalmente, los requerimientos de esta sección se aplicarán por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias, es necesario aplicar esta sección a los componentes identificables por separado de un único contrato, o a un grupo de contratos para reflejar mejor la esencia económica de éstos.
- 23.19 Si un contrato cubre varios activos, la construcción de cada activo deberá tratarse como un contrato de construcción separado cuando:
- (a) se han presentado propuestas económicas separadas para cada activo;
 - (b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente tienen la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relacionada con cada activo; y
 - (c) pueden identificarse los ingresos de actividades ordinarias y los costos de cada activo.
- 23.20 Un grupo de contratos, con uno o más clientes, deberá tratarse como un único contrato de construcción cuando:
- (a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
 - (b) los contratos están tan estrechamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global;
 - (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien, en una secuencia continua.

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 agropecuaria 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 desenlace de un contrato de construcción no pueda estimarse 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 de construcción 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 agropecuaria 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:
- (a) sea probable que la asociación cooperativa obtenga los beneficios económicos asociados con la transacción, y
 - (b) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda ser medido de forma fiable.
- 23.29 Una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con las siguientes bases:
- (a) Los intereses se reconocerán utilizando el método del interés efectivo como se describe en los párrafos 11.15 a 11.20.
 - (b) Las regalías se reconocerán utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la esencia del acuerdo correspondiente.
 - (c) Los excedentes se reconocerán cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte de la asociación cooperativa agropecuaria, por sus inversiones en otros entes cooperativos.
- Información a revelar Información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias**
- 23.30 Una asociación cooperativa agropecuaria revelará:
- (a) 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.

(b) 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: i) La venta de bienes. ii) La prestación de servicios. iii) Intereses. iv) Regalías. v) Excedentes. vi) Comisiones. vii) Subvenciones del gobierno. viii) 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:

- (a) El importe de los ingresos de actividades ordinarias de contratos reconocidos en el periodo.
- (b) Los métodos utilizados para determinar los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos en el periodo.
- (c) Los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en proceso.

23.32 Una asociación cooperativa presentará:

- (a) Los importes brutos debidos por los clientes por contratos ejecutados, como un activo.
- (b) Los importes brutos debidos a los clientes por contratos ejecutados, como un pasivo.

Sección 24

Subvenciones del Gobierno a una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.

Alcance de esta sección

- 24.1 Esta Sección especifica 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria.
- 24.3 En esta Sección no se tratan las ayudas gubernamentales que se conceden a la asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:
- (a) 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.
 - (b) 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
 - (c) 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 agropecuaria medirá las subvenciones al **valor razonable** del activo recibido o por recibir.

Información a revelar

- 24.6 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos revelará la siguiente información:
- (a) la naturaleza y los importes de las subvenciones del gobierno reconocidas en los **estados financieros**;
 - (b) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones del gobierno que no se hayan reconocido en resultados; y
 - (c) Una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la asociación cooperativa agropecuaria.
- 24.7 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 agropecuaria o un conjunto de asociaciones cooperativas agropecuarias 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

Costos por Préstamos

Alcance de esta sección

- 25.1 Esta Sección especifica la contabilidad de los costos por préstamos. Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que una asociación cooperativa agropecuaria incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Los costos por préstamos incluyen:
- (a) los gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo como se describe en la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos;
 - (b) las cargas financieras con respecto a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la Sección 20 Arrendamientos; y
 - (c) 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 agropecuaria 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

Pagos Basados en acciones

Esta sección no es de aplicación a las asociaciones cooperativas agropecuarias dado que su capital social no está constituido por acciones de ningún tipo si no que se compone de aportaciones de los asociados de las asociaciones cooperativas agropecuarias.

Sección 27

Deterioro del Valor de los Activos de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.

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 las Ganancias*);
 - (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 *Instrumentos Financieros Básicos* o la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*;
 - (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 (véase la Sección 34 *Actividades Especializadas*); y
 - (f) activos que surgen de **contratos de construcción** (véase la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*).

Deterioro del valor de los inventarios**Precio de venta menos costos de terminación y venta**

- 27.2 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos evaluará en cada **fecha sobre la que se informa** si ha habido un deterioro del valor de los **inventarios**. La asociación cooperativa agropecuaria realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares véase el párrafo 27.3) 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 agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 una clara 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 agropecuaria revertirá el importe del deterioro del valor (es decir, la reversión se limita al importe original de pérdida por deterioro) 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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. Los párrafos 27.11 a 27.20 proporcionan una guía sobre la medición del importe recuperable.
- 27.6 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados, a menos que el activo se registre a un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación de la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. Cualquier pérdida por deterioro del valor en los activos revaluados se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con el párrafo 17.15D.

Indicadores del deterioro del valor

- 27.7 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos evaluará, en cada fecha de presentación, si existe algún indicio del deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 unidad 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 agropecuaria 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 con un efecto adverso sobre la asociación cooperativa agropecuaria, 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 agropecuaria es superior al valor razonable estimado de la asociación cooperativa agropecuaria en conjunto (esta estimación se puede haber calculado, por ejemplo, para una venta potencial total o parcial de la asociación cooperativa agropecuaria).
- 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 agropecuaria. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, los planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo y los planes para disponer del activo antes de la fecha prevista.
 - (g) 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. En este contexto, el rendimiento económico incluye los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo.
- 27.10 Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que la asociación cooperativa agropecuaria 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 la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía*), incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo.

Medición del importe recuperable

- 27.11 Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor 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.
- 27.12 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.
- 27.13 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

- 27.14 El valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición (los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan guías sobre la medición del valor razonable).

Valor en uso

- 27.15 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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, a dicho 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.
- La asociación cooperativa agropecuaria puede desear utilizar cualquier previsión o presupuestos financieros recientes, si dispone de ellos, para estimar los flujos de efectivo. Para estimar las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, una asociación cooperativa agropecuaria puede desear extrapolar las proyecciones basadas en ellos, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, a menos que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente.
- 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 las ganancias.
- 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 agropecuaria 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:
- del valor temporal del dinero; y
 - de los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.
- La tasa (tasas) de descuento empleada para medir el valor en uso de un activo no reflejarán los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros para evitar una doble contabilización.

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:
- en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier **plusvalía** distribuida a la unidad generadora de efectivo; y
 - 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 agropecuaria no reducirá el importe en libros de ningún activo de la unidad generadora de efectivo que esté por debajo del mayor de:
- su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);
 - su valor en uso (si se pudiese determinar); y
 - cero.
- 27.23 Cualquier importe en exceso de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del párrafo 27.22, 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 agropecuaria 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.
- 27.25 Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una **combinación de negocios** se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria adquirida a esas unidades.
- 27.26 Parte del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo es atribuible a las **participaciones no controladoras** en la plusvalía. Con el propósito de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo con plusvalía de la que no se tiene la propiedad total, el importe en libros de la unidad es ajustará a efectos prácticos, antes de compararse con el valor recuperable correspondiente, incrementando el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad para incluir la plusvalía atribuible a la participación no controladora. Este importe en libros ajustado a efectos prácticos, se comparará después con el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo para determinar si el valor de ésta se ha deteriorado o no.
- 27.27 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos comprobará el deterioro del valor de la plusvalía determinando el importe recuperable de:
- la asociación cooperativa agropecuaria adquirida en su totalidad, si la plusvalía está relacionada con una asociación cooperativa agropecuaria adquirida que no haya sido integrada (por integración se entiende el hecho de que el negocio adquirido haya sido reestructurado o disuelto en la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos que informa o en otras **subsidiarias**); o
 - todo el grupo de asociaciones cooperativas agropecuarias, excluyendo cualquier asociación cooperativa agropecuaria que no hayan sido integradas, si la plusvalía está relacionada con una asociación cooperativa agropecuaria que ha sido integrada.
- Para aplicar este párrafo, una asociación cooperativa agropecuaria necesitará separar la plusvalía en plusvalía relacionada con asociaciones cooperativas agropecuarias que han sido integradas y la plusvalía relacionada con asociaciones cooperativas agropecuarias que no han sido integradas. Asimismo, la asociación cooperativas agropecuarias dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos seguirá los requerimientos para las unidades generadoras de efectivo de esta sección cuando calcule el importe recuperable de la asociación cooperativa agropecuaria adquirida o grupo de asociaciones cooperativas agropecuarias y distribuya las pérdidas por deterioro y las reversiones de los activos que pertenecen a la asociación cooperativa agropecuaria adquirida o grupo de asociaciones cooperativas agropecuarias.

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 agropecuaria 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. Los indicios de que una pérdida por deterioro del valor ya no existe o puede haber disminuido son generalmente los opuestos a los establecidos en el párrafo 27.9. Si existen cualesquiera de estos indicios, la asociación cooperativa agropecuaria 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 (véase el párrafo 27.30); o
 - (b) el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo (véase el párrafo 27.31).

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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 agropecuaria reconocerá la reversión de inmediato en el resultado del periodo, a menos que el activo se registre a un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación del párrafo 17.15B. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con el párrafo 17.15C.
 - (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 (neto de amortización o depreciación) 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 agropecuaria ajustará el cargo por depreciación (amortización) del activo para los periodos futuros para distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para una unidad generadora de efectivo

- 27.31 Cuando la pérdida por deterioro del valor original se basó en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo, se aplicarán los siguientes requerimientos:
- (a) la asociación cooperativa agropecuaria estimará el importe recuperable de esa unidad generadora de efectivo en la fecha actual sobre la que se informa.
 - (b) si el importe recuperable estimado de la unidad generadora de efectivo excede su importe en libros, ese exceso constituye una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La asociación cooperativa agropecuaria distribuirá el importe de esa reversión a los activos de la unidad, excepto a la plusvalía, de forma proporcional con los importes en libros de esos activos, sujeto a las limitaciones que se describen en el apartado (c). Esos incrementos del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales, y se reconocerán de inmediato en el resultado del periodo, a menos que el activo se registre por un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación del párrafo 17.15B. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con el párrafo 17.15C.
 - (c) al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor a una unidad generadora de efectivo, la reversión no incrementará el importe en libros de ningún activo por encima del menor de:
 - (i) su importe recuperable; y
 - (ii) el importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.
 - (d) cualquier importe en exceso de la reversión de la pérdida por deterioro que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del apartado (c), se distribuirá de forma proporcional entre los demás activos de la unidad generadora de efectivo, excepto la plusvalía.
 - (e) después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, si procede, la asociación cooperativa agropecuaria ajustará los cargos por depreciación (amortización) de cada activo de la unidad generadora de efectivo para los periodos futuros, para distribuir el importe en libros revisado del activo menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Información a revelar

- 27.32 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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

Beneficios a los Empleados

Alcance de esta sección

- 28.1 Los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la asociación cooperativa agropecuaria 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, que se tratan en la Sección 26 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 (distintos de los beneficios por terminación) 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 empleados (distintos de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad;
 - (c) otros beneficios a largo plazo para los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios post-empleo y de los beneficios por terminación) 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 agropecuaria 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.

28.2 N/A

Principio de reconocimiento general para todos los beneficios a los empleados

28.3 Una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 entidad 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 (tales como los derechos por ausencias anuales remuneradas o las ausencias remuneradas por enfermedad), 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) 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 (tales como asistencia médica, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o subvencionados).

Medición de beneficios generalmente a corto plazo

28.5 Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una asociación cooperativa agropecuaria durante el periodo sobre el que se informa, la asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria reconocerá el costo esperado de las ausencias remuneradas que se acumulen, a medida que los empleados presten los servicios que incrementan su derecho a ausencias remuneradas en el futuro. La asociación cooperativa agropecuaria medirá el costo esperado de las ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo por el importe adicional no descontado que la asociación cooperativa agropecuaria espera pagar como consecuencia de los derechos no usados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa. La asociación cooperativa agropecuaria presentará este importe como un pasivo corriente en la fecha de presentación.

28.7 Una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá el costo de otras ausencias remuneradas (no acumulativas) cuando éstas se produzcan. La asociación cooperativa agropecuaria 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 incentivos

28.8 Una entidad reconocerá el costo esperado de pagos por incentivos solo cuando:

- (a) la asociación cooperativa agropecuaria tenga una obligación implícita o actual legal de realizar estos pagos como resultado de un suceso pasado (esto significa que la entidad 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.

Los acuerdos por los cuales una asociación cooperativa agropecuaria proporciona beneficios posteriores al empleo se conocen como planes de beneficios post-empleo. Una asociación cooperativa agropecuaria aplicará esta sección a todos estos acuerdos, con independencia de que los mismos impliquen el establecimiento de una entidad separada para la recepción de las aportaciones y el pago de los beneficios. En algunos casos, estos acuerdos son impuestos por ley y no por un acto de la entidad. En otros casos, estos acuerdos surgen por acciones de la asociación cooperativa agropecuaria, incluso en ausencia de un plan documentado formal.

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 agropecuaria paga aportaciones fijas a una entidad separada (AFP) y no tiene ninguna obligación legal ni implícita de pagar aportaciones adicionales o de hacer pagos de beneficios directos a los empleados, en el caso de que el fondo no disponga de suficientes activos para pagar todos los beneficios de los empleados por los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores. Por tanto, el importe de los beneficios post-empleo recibidos por un empleado se determina en función del importe de las aportaciones que haya realizado la asociación cooperativa agropecuaria (y eventualmente también el empleado) a un plan de beneficios post-empleo o a una aseguradora, junto con el rendimiento obtenido por esas aportaciones.
- (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 agropecuaria consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores, y el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor del esperado) y el riesgo de inversión (de que el rendimiento de los activos para financiar los beneficios sea diferente del esperado) recaen, esencialmente, en la asociación cooperativa agropecuaria. Si las diferencias actuariales o el rendimiento de la inversión son menores de lo esperado, las obligaciones de la asociación cooperativa agropecuaria pueden verse aumentadas, y viceversa, si dichas diferencias o rendimiento son mejores de lo esperado.

28.11 N/A.

Beneficios asegurados

28.12 Una asociación cooperativa agropecuaria puede pagar primas de pólizas de seguros para financiar un plan de beneficios post-empleo. La asociación cooperativa agropecuaria tratará este plan como un plan de aportaciones definidas a menos que la asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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.

Párrafos 28.14 al 28.28 N/A.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

28.29 Otros beneficios a largo plazo para los empleados incluyen generalmente, por ejemplo:

- (a) las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos periodos de vida activa o años sabáticos;
- (b) los beneficios por largos periodos de servicio;
- (c) los beneficios por invalidez de larga duración;
- (d) la participación en 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 agropecuaria 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 (si los hubiere) que se emplearán para la cancelación directa de las obligaciones.

Beneficios por terminación

28.31 Una asociación cooperativa agropecuaria puede estar comprometida, por ley (Código de Trabajo), por contrato u otro tipo de acuerdos con los empleados o sus representantes, 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 agropecuaria beneficios económicos futuros, una entidad los reconocerá en resultados como gasto de forma inmediata.

28.33 Cuando una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 entidad 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.

Planes del grupo

28.38 Si una asociación cooperativa agropecuaria controladora ofrece beneficios a los empleados de una o más subsidiarias del grupo, y la controladora presenta los estados financieros consolidados según la NIIF para las PYMES o las NIIF completas, a estas subsidiarias se les permite reconocer y medir el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo.

Información a revelar

Información a revelar sobre los beneficios a los empleados a corto plazo

28.39 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

28.40 Una asociación cooperativa agropecuaria revelará el importe reconocido en resultados como un gasto por los planes de aportaciones definidas.

28.41 N/A

Información a revelar sobre otros beneficios a largo plazo

- 28.42 Para cada categoría de otros beneficios a largo plazo que una asociación cooperativa agropecuaria proporcione a sus empleados, la asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria proporcione a sus empleados, la asociación cooperativa agropecuaria 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 requieren que la asociación cooperativa agropecuaria revele información sobre sus pasivos contingentes, a menos que la posibilidad de salida de efectivo en la liquidación sea remota.

Sección 29**Impuesto a las Ganancias****Alcance de esta sección**

- 29.1 Para el propósito de esta norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en excedentes fiscales, en nuestro país conocido como Impuesto Sobre la Renta. El impuesto a las ganancias incluye impuestos, tales como las retenciones sobre excedentes, que se pagan por una asociada o negocio conjunto, en las distribuciones a la entidad que informa.
- 29.2 Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Debe ser aplicado por una asociación cooperativa agropecuaria cuya exención del Impuesto Sobre la Renta no esté vigente, por no haberse tramitado o por no haberse renovado oportunamente. Se requiere que una asociación cooperativa agropecuaria 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 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 agropecuaria recupera o liquida sus activos y pasivos por su importe en libros actuales, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento precedente de periodos anteriores. Fases en la contabilización del impuesto a las ganancias
- 29.3 Una asociación cooperativa agropecuaria contabilizará el impuesto a las ganancias, siguiendo las fases siguientes:
- (a) Reconocerá el impuesto corriente, medido a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales (párrafos 29.4 a 29.8).
 - (b) Identificará qué activos y pasivos se esperaría que afectaran a las ganancias fiscales si se recuperasen o liquidasen por su importe en libros presente (párrafos 29.9 y 29.10).
 - (c) Determinará la base fiscal, al final del periodo sobre el que se informa, de lo siguiente: i) Los activos y pasivos del apartado (b). La base fiscal de los activos y pasivos se determinará en función de las consecuencias de la venta de los activos o la liquidación de los pasivos por su importe en libros presente (párrafos 29.11 y 29.12). ii) Otras partidas que tengan una base fiscal, aunque no estén reconocidas como activos o pasivos; como por ejemplo, partidas reconocidas como ingreso o costo que pasarán a ser imponibles o deducibles fiscalmente en periodos futuros (párrafo 29.13).
 - (d) Calculará cualquier diferencia temporaria, pérdida fiscal no utilizada y crédito fiscal no utilizado (párrafo 29.14).
 - (e) Reconocerá los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, que surjan de diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados (párrafos 29.15 a 29.17).
 - (f) Medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos a un importe que incluya el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, usando las tasas impositivas, que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa, que se espera que sean aplicables cuando se realice el activo por impuestos diferidos o se liquide el pasivo por impuestos diferidos (párrafos 29.18 a 29.25).
 - (g) Reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe neto iguale al importe máximo que es probable que se realice sobre la base de los excedentes fiscales actuales o futuras (párrafos 29.21 y 29.22).
 - (h) Distribuirá los impuestos corriente y diferido entre los componentes relacionados de resultados y patrimonio (párrafo 29.27).
 - (i) Presentará y revelará la información requerida (párrafos 29.26 a 29.28).

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

- 29.4 Una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, asociación cooperativa agropecuaria reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes.
- 29.5 Una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá un activo por impuestos corrientes 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 agropecuaria medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación vigente, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Una asociación cooperativa agropecuaria considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan. Los párrafos 29.23 a 29.25 proporcionan una guía adicional de medición.
- 29.7 Una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos corrientes como gasto por el impuesto.
- 29.8 Una asociación cooperativa agropecuaria incluirá en los importes reconocidos de acuerdo con los párrafos 29.4 y 29.5, el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales, medido de acuerdo con el párrafo 29.24.

Reconocimiento de impuestos diferidos**Principio de reconocimiento general**

- 29.9 Una asociación cooperativa agropecuaria 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 reconocidos por los activos y pasivos de la asociación cooperativa agropecuaria en el estado de situación financiera y el reconocimiento de los mismos por parte de las autoridades fiscales, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, precedentes de periodos anteriores.

Activos y pasivos cuya recuperación o liquidación no afectará a las ganancias fiscales

29.10 Si la asociación cooperativa agropecuaria espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar a los excedentes fiscales, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo. Por ello, los párrafos 29.11 a 29.17 se aplican solo a los activos y pasivos para los que la entidad espere recuperar o liquidar el importe en libros que afecten a los excedentes fiscales y a otras partidas que tienen una base fiscal.

Base fiscal

29.11 La asociación cooperativa agropecuaria determinará la base fiscal de un activo, pasivo u otra partida de acuerdo con la legislación que se haya aprobado o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado.

29.12 La base fiscal determina los importes que se incluirán en excedentes fiscales en la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo. Específicamente:

(a) La base fiscal de un activo iguala al importe que habría sido deducible por obtener excedentes fiscales si el importe en libros del activo hubiera sido recuperado mediante su venta al final del periodo sobre el que se informa. Si la recuperación del activo mediante la venta no incrementa los excedentes fiscales, la base fiscal se considerará igual al importe en libros.

(b) La base fiscal de un pasivo iguala su importe en libros, menos los importes deducibles para la determinación de los excedentes fiscales (o más cualesquiera importes incluidos en los excedentes fiscales) que habrían surgido si el pasivo hubiera sido liquidado por su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa. En el caso de los ingresos de actividades ordinarias diferidos, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

29.13 Algunas partidas tienen base fiscal, pero no se reconocen como activos y pasivos. Por ejemplo, los costos de indemnizaciones laborales se reconocen como un costo cuando se incurre en ellos, pero no se permite su deducción al determinar el excedente fiscal hasta un periodo futuro (cuando se paga al empleado). Por tanto, el importe en libros de los costos de indemnización es nulo y la base fiscal es el importe que se deducirá en periodos futuros.

Diferencias temporarias

29.14 Las diferencias temporarias surgen cuando:

(a) Existe una diferencia entre los importes en libros y las bases fiscales en el reconocimiento inicial de los activos y pasivos, o en el momento en que se crea una base fiscal para esas partidas que tienen una base fiscal pero que no se reconocen como activos y pasivos.

(b) Existe una diferencia entre el importe en libros y la base fiscal que surge tras el reconocimiento inicial porque el ingreso o gasto se reconoce en el resultado o en el patrimonio de un periodo sobre el que se informa, pero se reconoce en excedentes fiscales en otro periodo diferente.

(c) La base fiscal de un activo o pasivo cambia y el cambio no se reconocerá en el importe en libros del activo o pasivo de ningún periodo.

Pasivos y activos por impuestos diferidos

29.15 Excepto por lo requerido en el párrafo 29.16, una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá:

(a) Un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que incrementen el excedente fiscal en el futuro.

(b) Un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias que se espere que reduzcan el excedente fiscal en el futuro.

(c) Un activo por impuestos diferidos para la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de periodos anteriores.

29.16 A los requerimientos del párrafo 29.15 se aplican las siguientes excepciones:

(a) Una asociación cooperativa agropecuaria no reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas a ganancias no remitidas por sucursales, asociadas y negocios conjuntos, en la medida en que la inversión sea de duración básicamente permanente, a menos que sea evidente que las diferencias temporarias se vayan a revertir en un futuro previsible

(b) Una asociación cooperativa no reconocerá un pasivo por impuestos diferidos para las diferencias temporarias asociadas al reconocimiento inicial de la plusvalía.

29.17 Una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá los cambios en un pasivo o activo por impuestos diferidos como costos por el impuesto a las ganancias en resultados.

Medición de impuestos diferidos**Tasas impositivas**

29.18 Una asociación cooperativa agropecuaria medirá un activo (o pasivo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha sobre la que se informa. Una asociación cooperativa agropecuaria considerará las tasas impositivas cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.

29.19 Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de ganancias fiscales, una asociación cooperativa agropecuaria medirá los costos (ingresos) por impuestos diferidos y los pasivos (activos) por impuestos diferidos relacionados, utilizando las tasas medias 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 activo por impuestos diferidos se realice o que el pasivo por impuestos diferidos se liquide.

29.20 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 agropecuaria espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. 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 impuestos diferidos se mide utilizando la tasa impositiva de ganancias de capital.

Corrección valorativa

29.21 Una asociación cooperativa agropecuaria reconocerá una corrección valorativa para los activos por impuestos diferidos, de modo que el importe en libros neto iguale al importe máximo que es probable que se recupere sobre la base de los excedentes fiscales actuales o futuras.

29.22 Una asociación cooperativa agropecuaria revisará el importe en libros neto de un activo por impuestos diferidos en cada fecha sobre la que se informa, y ajustará la corrección valorativa para reflejar la evaluación actual de los excedentes fiscales futuros. Este ajuste se reconocerá en resultados.

Medición de impuestos corrientes y diferidos

- 29.23 Una asociación cooperativa agropecuaria no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.
- 29.24 Las incertidumbres sobre si las autoridades fiscales correspondientes aceptarán los importes que la asociación cooperativa agropecuaria les presenta afectarán al importe del impuesto corriente y del impuesto diferido. Una asociación cooperativa medirá los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos utilizando el importe medio ponderado por la probabilidad de todos los resultados posibles, suponiendo que las autoridades fiscales revisarán los importes presentados y tendrán pleno conocimiento de toda la información relevante. Los cambios en el importe medio, ponderado por la probabilidad de todos los posibles resultados se basarán en información nueva, no en una nueva interpretación, por parte de la asociación cooperativa, de información que estuviese anteriormente disponible.

Compensación

- 29.25 Una asociación cooperativa agropecuaria compensará los activos por impuestos corrientes y pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos solo cuando tenga el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y tenga intención de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Información a revelar

- 29.26 Una asociación cooperativa agropecuaria 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.
- 29.27 Una asociación cooperativa agropecuaria revelará separadamente, los principales componentes del costo (ingreso) por impuestos. Estos componentes del costo (ingreso) por impuestos pueden incluir:
- (a) El costo (ingreso) por impuestos corriente.
 - (b) Cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo por impuestos corrientes de periodos anteriores.
 - (c) El importe del costo (ingresos) por impuestos diferidos relacionado con el origen y la reversión de diferencias temporarias.
 - (d) El importe del costo (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas impositivas o con la imposición de nuevos impuestos.
 - (e) El efecto sobre el costo por impuestos diferidos que surja de un cambio en el efecto de los posibles resultados de una revisión por parte de las autoridades fiscales (véase el párrafo 29.24).
 - (f) Los ajustes al costo por impuestos diferidos que surjan de un cambio en el estado fiscal de la asociación cooperativa.
 - (g) Cualquier cambio en la corrección valorativa (véanse los párrafos 29.21 y 29.22).
 - (h) El importe del gasto por impuestos relacionado con cambios en las políticas contables y errores (véase la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores).
- 29.28 Una asociación cooperativa agropecuaria 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) Una explicación de las diferencias significativas en los importes presentados en el estado del resultado integral y los importes presentados a las autoridades fiscales.
 - (c) Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior.
 - (d) Para cada tipo de diferencia temporal y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados: i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos y las correcciones valorativas al final del periodo sobre el que se informa, y ii) un análisis de los cambios en los activos y pasivos por impuestos diferidos y en las correcciones valorativas durante el periodo.
 - (e) La fecha de caducidad, en su caso, de las diferencias temporarias, y de las pérdidas y los créditos fiscales no utilizados.
- Los párrafos 25,26,27 y 28 que originalmente tiene esta sección no se toman en cuenta por tratar asuntos referentes a dividendos, tema que para las asociaciones cooperativas agropecuarias no tiene efecto ya que no son considerados por ser instituciones sin fines de lucro.

Sección 31**Hiperinflación de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.****Alcance de esta sección**

- 31.1 Esta Sección se aplicará a una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos cuya **moneda funcional** sea la moneda de una economía hiperinflacionaria. Requiere que una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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. Los importes de moneda local conservados son invertidos inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva.
 - (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. Los precios pueden establecerse en esa moneda.
 - (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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos, 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, requerido por el párrafo 3.14, 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 reexpresión 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 la mayoría de las economías existe un índice general de precios reconocido, normalmente elaborado por el gobierno, que las asociaciones cooperativas agropecuarias seguirán.

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.
 - (ba) 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.
 - (b) el importe reexpresado de una partida no monetaria se reducirá, de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*, 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 ganancias acumuladas 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. Las ganancias acumuladas 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 de los **propietarios**, 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 Ganancias Acumuladas*.

Estado del resultado integral y estado de resultados

- 31.11 Todas las partidas del **estado del resultado integral** (y del **estado de resultados**, si se presenta) 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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.

Ganancias o pérdidas en la posición monetaria neta

- 31.13 En un periodo de inflación, una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo, y una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos incluirá en **resultados** la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta. Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos compensará el ajuste a esos activos y pasivos vinculados por un acuerdo a cambios en los precios realizado de acuerdo con el párrafo 31.7, con la ganancia 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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 de la ganancia o pérdida en las partidas monetarias.

Sección 32

Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa

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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria tenía una obligación presente al final del periodo sobre el que se informa. La asociación cooperativa agropecuaria ajustará cualquier provisión reconocida con anterioridad respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias, o reconocerá una nueva provisión. La asociación cooperativa agropecuaria no revelará simplemente un pasivo contingente. En su lugar, 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. Por ejemplo:
- (i) la situación de quiebra de un cliente, ocurrida después del periodo sobre el que se informa, generalmente confirma que al final del periodo sobre el que se informa existía una pérdida sobre la cuenta comercial por cobrar, y por tanto que la entidad necesita ajustar el importe en libros de dicha cuenta; y
- (ii) la venta de inventarios, después del periodo sobre el que se informa, puede aportar evidencia sobre sus precios de venta al final del periodo sobre el que se informa, con el propósito de evaluar el deterioro del valor en esa fecha.
- (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 agropecuaria tiene una obligación implícita o de carácter legal, de efectuar estos pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha (véase la Sección 28 Beneficios a los Empleados).
- (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 agropecuaria 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. La caída del valor de mercado no está, normalmente, relacionada con la condición de las inversiones al final del periodo sobre el que se informa, sino que refleja circunstancias acaecidas posteriormente. Por tanto, una asociación cooperativa agropecuaria no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para estas inversiones. De forma similar, la asociación cooperativa agropecuaria no actualizará los importes revelados sobre las inversiones hasta el final del periodo sobre el que se informa, aunque pudiera ser necesario revelar información adicional de acuerdo con lo establecido en el párrafo 32.10.
- (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. Esto sería de un activo contingente en la fecha sobre la que se informa (véase el párrafo 21.13) y se podría requerir revelar información, según lo establecido en el párrafo 21.16. Sin embargo, el acuerdo sobre el importe de daños, alcanzado antes de la fecha sobre la que se informa, como resultado de una sentencia, pero que no se hubiese reconocido anteriormente porque el importe no se podía medir con fiabilidad, puede constituir un hecho que implique ajuste.

Excedentes

- 32.8 Si una asociación cooperativa agropecuaria acuerda distribuir excedentes a los asociados 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 excedentes acumulados al final del periodo sobre el que se informa.

Información a revelar

Fecha de autorización para la publicación

- 32.9 Una asociación cooperativa agropecuaria revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación por el Consejo de Administración y quién ha concedido esa autorización. Si la Asamblea General de Asociados tiene el poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la asociación cooperativa agropecuaria revelará ese hecho.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

- 32.10 Una asociación cooperativa agropecuaria 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; la información a revelar reflejará información conocida después del final del periodo sobre el que se informa, pero antes de que se autorice la publicación de los estados financieros:
- (a) una combinación de Asociación de Cooperativas Agropecuarias 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 expropiación de activos importantes por parte del gobierno;
- (d) la destrucción por incendio de una propiedad de producción importante;
- (e) el anuncio, o el comienzo de la ejecución, de una reestructuración importante;
- (f) los cambios anormalmente grandes en los precios de los activos o en las tasas de cambio de la moneda extranjera;
- (g) 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;
- (h) la asunción de compromisos o pasivos contingentes significativos, por ejemplo, al emitir garantías significativas; y
- (i) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

Sección 33**Información a Revelar sobre Partes Relacionadas****Alcance de esta sección**

- 33.1 Esta Sección requiere que una asociación cooperativa agropecuaria incluya la información a revelar que sea necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que su situación financiera y su resultado del periodo puedan verse afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes.

Definición de parte relacionada

- 33.2 Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la asociación cooperativa agropecuaria que prepara sus estados financieros (la asociación cooperativa que informa):
- (a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con la asociación cooperativa agropecuaria que informa si esa persona:
 - i) es un miembro del personal clave de la gerencia o de los cuerpos directivos de la asociación cooperativa que informa;
 - ii) ejerce poder para dirigir las políticas financieras y de operación control sobre la asociación cooperativa que informa; o
 - iii) ejerce poder para dirigir las políticas financieras y de operación del control conjunto o influencia significativa sobre la asociación cooperativa que informa.
 - (b) Una entidad está relacionada con la asociación cooperativa agropecuaria que informa si es una asociada o un negocio conjunto.
- 33.3 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, una asociación cooperativa agropecuaria evaluará la esencia de la relación, y no solamente su forma legal.
- 33.4 En el contexto de esta norma, los siguientes casos no se consideran necesariamente partes relacionadas:
- (a) Dos entidades que simplemente tienen en común un administrador u otra persona clave de la gerencia.
 - (b) Dos participantes en un negocio conjunto, por el mero hecho de compartir el control conjunto sobre dicho negocio conjunto.
 - (c) Cualquiera de los siguientes, simplemente en virtud de sus relaciones normales con la 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) Entidades de servicios públicos. iv) Departamentos y agencias gubernamentales. (d) Un cliente, proveedor, distribuidor o agente en exclusiva con los que la asociación cooperativa agropecuaria realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.

Información a revelar**Información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia y la retribución a los miembros de los órganos directivos (incluyendo comités de apoyo).**

- 33.5 Personal clave de la gerencia y los miembros de los cuerpos directivos son las personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la asociación cooperativa, directa o indirectamente, incluyendo cualquier administrador de la asociación cooperativa.
- 33.6 Remuneraciones son todos los beneficios al personal clave de la gerencia (tal como se define en la Sección 28 Beneficios de los Empleados). Los beneficios incluyen todas las formas de contraprestaciones pagadas, por pagar o suministradas por la asociación cooperativa agropecuaria, a cambio de los servicios prestados a la entidad.
- 33.7 Las retribuciones a los miembros de los órganos directivos (incluyendo comités de apoyo) son todas las compensaciones que se les confieren por el servicio prestado a la asociación cooperativa, ejemplo: dietas, transportes y alimentación.
- 33.8 Una asociación cooperativa agropecuaria revelará las remuneraciones del personal clave de la gerencia en total y la retribución a los miembros de los órganos directivos por cada organismo de dirección.

Información a revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas

- 33.9 Una transacción entre partes relacionadas es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una asociación cooperativa agropecuaria que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio. Ejemplos habituales de transacciones entre partes relacionadas incluyen, sin ser una lista exhaustiva, las siguientes:
- (a) Transacciones entre una asociación cooperativa agropecuaria y su personal clave de la gerencia o los miembros de los cuerpos directos, y los familiares de ellos.
 - (b) Transacciones en las que una persona que es parte de los cuerpos directivos lleva a cabo gastos directamente, que de otra forma se hubieran realizado por la asociación cooperativa agropecuaria que informa.
- 33.10 Si una asociación cooperativa agropecuaria 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 de la relación que tiene en los estados financieros. Estos requerimientos de información a revelar son adicionales a los contenidos en el párrafo 33.9, para revelar las remuneraciones del personal clave de la gerencia y miembros de los cuerpos directivos. 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.
 - (d) El costo reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas. Estas transacciones pueden incluir los créditos otorgados, 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.
- 33.11 Una asociación cooperativa agropecuaria revelará la información requerida por el párrafo 33.10 de forma separada para cada una de las siguientes categorías:
- (a) Personal clave de la gerencia de la entidad.
 - (b) Miembros de los cuerpos directivos.
 - (c) Otras partes relacionadas.
- 33.12 Una asociación cooperativa agropecuaria estará exenta de los requerimientos de información a revelar del párrafo 33.6 con relación a lo siguiente:
- (a) El estado (gobierno nacional o municipal) que ejerza control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa, y
 - (b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo estado ejerce control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa y sobre la otra entidad.
- 33.13 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 propiedades y otros activos.

- (c) Otorgamientos de créditos.
 - (d) Prestación o recepción de servicios.
 - (e) Arrendamientos.
 - (f) Transferencias de investigación y desarrollo.
 - (g) Transferencias en función de acuerdos de licencias.
 - (h) Transferencias bajo acuerdos de financiación
 - (i) Otorgamiento de garantías y avales.
 - (j) Liquidación de pasivos en nombre de la asociación cooperativa agropecuaria, o por la asociación cooperativa en nombre de un tercero.
- 33.14 Una asociación cooperativa agropecuaria 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.

Sección 34

Actividades Especializadas de una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.

Alcance de esta sección

- 34.1 Esta Sección proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES involucradas en tres tipos de actividades especializadas—actividades agrícolas, actividades de extracción y concesión de servicios.

Agricultura

- 34.2 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos que use 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 agropecuaria utilizará el modelo del **valor razonable**, de los párrafos 34.4 a 34.7, para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado; y
 - (b) la asociación cooperativa agropecuaria usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los demás activos biológicos.

Reconocimiento

- 34.3 Una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos reconocerá un activo biológico o un **producto agrícola** cuando, y solo cuando:
- (a) la asociación cooperativa agropecuaria controle el **activo** como resultado de sucesos pasados;
 - (b) es **probable** que la asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Esta **medición** será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 *Inventarios* u otra sección de esta Norma que sea de aplicación.
- 34.6 En la determinación del valor razonable, una asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.
 - (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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos que informa; y
 - (vi) otros cambios.
- No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Medición - modelo del costo

- 34.8 La asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria 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 agropecuaria 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 bruto 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 de acuerdo con el párrafo 10.4 y aplicará dicha política congruentemente. Una asociación cooperativa agropecuaria estará exenta de aplicar el párrafo 10.5 a 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos aplicará la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía* a los activos de exploración y evaluación de acuerdo con la naturaleza de los activos adquiridos sujeto a los párrafos 34.11D a 34.11F. Cuando una asociación cooperativa agropecuaria tenga una obligación de desmantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.
- 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 agropecuaria medirá, presentará y revelará las pérdidas por deterioro de valores resultantes de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*, excepto por lo previsto en el párrafo 34.11F.
- 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 agropecuaria debería comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
- (a) el término durante el que la asociación cooperativa agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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;
 - (b) no se han presupuestado ni planeado desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales en esa área específica;
 - (c) 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos ha decidido interrumpir dichas actividades en la misma; o
 - (d) 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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 agropecuaria 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:
- (a) 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. Esta categoría incluye las garantías del gobierno de pagar cualquier diferencia negativa entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables.
 - (b) 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.
- Algunas veces, un acuerdo individual puede contener ambos tipos: en la medida en que el gobierno concede una garantía incondicional de pago para la construcción del activo del sector público, el operador tiene un activo financiero y, en la medida en que el operador tiene que confiar en que el público use el servicio para obtener el pago, el operador tiene un activo intangible.

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 agropecuaria dedicada a la explotación ganadera y cultivos cíclicos 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 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*.

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.

Ingresos de actividades ordinarias de operación

- 34.16 El operador de un acuerdo de concesión de servicios reconocerá, medirá y revelará los **ingresos** de actividades ordinarias por los servicios que preste de acuerdo con la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.

Sección 35**Transición a la NIIF para las PYMES****Alcance de esta sección**

- 35.1 Esta Sección se aplicará a una entidad que adopte por primera vez la **NIFACAES**, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las NIIF completas o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).
- 35.2 Una asociación cooperativa agropecuaria que aplique las NIFACAES por primera vez 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 NIFACAES, deberá aplicar esta sección o la NIFACAES de forma retroactiva de acuerdo con la Sección 10 Políticas, Estimaciones y Errores Contables, como si la asociación cooperativa agropecuaria nunca hubiera dejado de aplicar la NIFACAES. Cuando esta asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria que adopte por primera vez la NIFACAES aplicará esta sección en sus primeros estados financieros preparados conforme a esta norma.
- 35.4 Los primeros estados financieros de una asociación cooperativa agropecuaria conforme a esta norma son los primeros estados financieros anuales en los cuales la asociación cooperativa agropecuaria hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con la NIFACAES. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta norma son los primeros estados financieros de una asociación cooperativa agropecuaria si, por ejemplo, la misma:
- no presentó estados financieros en los periodos anteriores;
 - presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de esta norma; o
 - presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas.
- 35.5 El párrafo 3.17 define un juego completo de estados financieros.
- 35.6 El párrafo 3.14 requiere que una asociación cooperativa agropecuaria revele, dentro de un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica de tipo narrativo y descriptivo. Una asociación cooperativa agropecuaria puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Por ello, la fecha de transición a la NIFACAES de una entidad es el comienzo del primer periodo para el que la entidad 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

- 35.7 Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá, en su fecha de transición a la NIFACAES (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):
- reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIFACAES;
 - no reconocer partidas como activos o pasivos si esta norma no permite dicho reconocimiento;
 - reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta norma; y
 - aplicar esta norma al medir todos los activos y pasivos reconocidos.
- 35.8 Las políticas contables que una asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta norma, directamente en las reservas 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 agropecuaria no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:
- 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 entidad con anterioridad a la fecha de transición no deben reconocerse tras la adopción de la NIFACAES. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la NIFACAES 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 agropecuaria, una asociación cooperativa agropecuaria tendrá la opción de elegir entre (a) darlos de baja en el momento de la adopción de la NIFACAES; o (b) seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden.
 - Estimaciones contables.
 - Operaciones discontinuadas.
- 35.10 Una asociación cooperativa agropecuaria podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros en conformidad con esta Norma:
- combinaciones de Asociaciones Cooperativas Agropecuarias. Una asociación cooperativa agropecuaria que adopta por primera vez la NIFACAES puede optar por no aplicar la Sección 19 Combinaciones de Asociaciones Cooperativas Agropecuarias y Plusvalía a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta norma. Sin embargo, si la asociación cooperativa agropecuaria que adopta por primera vez la NIFACAES reexpresa una de las combinaciones de Asociaciones Cooperativas Agropecuarias para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de Asociaciones Cooperativas Agropecuarias posteriores.
 - valor razonable como costo atribuido. Una asociación cooperativa agropecuaria que adopta por primera vez la NIFACAES 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.
 - revaluación como costo atribuido. Una asociación cooperativa agropecuaria que adopta por primera vez la NIFACES 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.
 - medición del valor razonable derivada de algún suceso como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez esta NIFACAES 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:
 - es la fecha de transición a esta norma o una fecha anterior a ésta, la asociación cooperativa agropecuaria podrá usar tales mediciones del valor razonable derivadas de algún suceso, como el costo atribuido a la fecha de la medición.
 - 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 agropecuaria reconocerá los ajustes resultantes, directamente en los excedentes acumulados (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio)

	<p>en la fecha de medición. En la fecha de transición a esta norma, la asociación cooperativa agropecuaria establecerá el costo atribuido mediante la aplicación de los criterios de los párrafos 35.10(b) y (c) o medirá los activos y pasivos de acuerdo con los otros requerimientos de esta sección.</p>
(e)	diferencias de conversión acumuladas. La Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera requiere que una asociación cooperativa agropecuaria clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio. Una asociación cooperativa agropecuaria que adopta por primera vez la NIFACAES puede optar por considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero en la fecha de transición a la NIFACAES (es decir, aplicar el método de "nuevo comienzo").
(f)	<p>estados financieros separados. Cuando una asociación cooperativa agropecuaria prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:</p> <p>(i) al costo menos el deterioro del valor;</p> <p>(ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; o</p> <p>(iii) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.</p> <p>Si una asociación cooperativa agropecuaria que adopta por primera vez la NIFACES mide esta inversión al costo, medirá esa inversión mediante uno de los siguientes importes en la fecha de la transición:</p> <p>(i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados; o</p> <p>(ii) el costo atribuido, que será los valores razonables en la fecha de transición a las NIFACAES o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha.</p>
(g)	impuestos diferidos. Una asociación cooperativa agropecuaria que adopta por primera vez la NIFACAES puede aplicar la Sección 29 Impuesto a las Ganancias de forma prospectiva desde la fecha de transición a la NIFACAES.
(h)	acuerdos de concesión de servicios. No se requiere que una asociación cooperativa agropecuaria que adopta por primera vez la NIFACAES aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta norma.
(i)	acuerdos que contienen un arrendamiento. Una asociación cooperativa agropecuaria que adopta por primera vez la NIFACAES puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la NIFACES, contiene un arrendamiento (véase el párrafo 20.3) 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.
(j)	pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo. El párrafo 17.10(c) señala que 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 agropecuaria, 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 entidad que adopta por primera vez la NIFACAES puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la NIFACAES, en lugar de en la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación.
35.11	<p>Cuando sea impracticable para una asociación cooperativa agropecuaria realizar uno o varios de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7 en la fecha de transición, la asociación cooperativa agropecuaria 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 agropecuaria proporcionar alguna de la información a revelar requerida por esta norma, incluyendo la de periodos comparativos, debe revelarse la omisión.</p>
Información a revelar	
Explicación de la transición a la NIFACAES.	
35.12	Una asociación cooperativa agropecuaria 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.
35.12 ^a	Una asociación cooperativa agropecuaria que haya aplicado la NIFACAES en un periodo anterior, tal como se describe en el párrafo 35.2, revelará:
(a)	la razón por la que dejó de aplicar la NIFACAES;
(b)	la razón por la que reanuda la aplicación de la NIFACAES; y
(c)	si ha aplicado esta sección o ha aplicado la NIFACAES retroactivamente de acuerdo con la Sección 10.
Conciliaciones	
35.13	<p>Para cumplir con el párrafo 35.12, los primeros estados financieros preparados conforme a esta norma de una asociación cooperativa agropecuaria incluirán:</p> <p>(a) una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable;</p> <p>(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:</p> <p>(i) la fecha de transición a esta norma; y</p> <p>(ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.</p> <p>(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 agropecuaria, con su resultado determinado de acuerdo con esta norma para ese mismo periodo.</p>
35.14	Si una asociación cooperativa agropecuaria 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.
35.15	Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a esta Norma.

3.2 PROCESO CONTABLE APLICANDO NORMATIVA PARA CULTIVOS CÍCLICOS

Los cultivos cíclicos son conocidos en el medio agrícola como explotaciones menores, se caracterizan por ser frutos con alto índice de rentabilidad. Su fase de formación y explotación o ciclo productivo, por lo general es menor a doce meses, por tal razón, la técnica contable es aplicada directamente como un costo, debido a que, si bien son seres vivos, contablemente no se consideran activos biológicos, porque nunca formarán una plantación que genere más de dos cosechas en un término menor de un año.

Para efectos del desarrollo de este caso práctico a continuación se presenta el Estado de situación financiera de la cooperativa agropecuaria “La vaca y El tomate de R.L”, dedicada al desarrollo y explotación de ganado mayor y al cultivo de tomate, chile dulce y cebolla; con saldos al 31 de diciembre de 2015 tomando dichos saldos como iniciales para el ejercicio contable 2016.

Se considera el desarrollo y explotación del ganado bovino mayor y el cultivo cíclico del tomate, chile dulce y cebolla; en los cuales todos los registros contables se harán de acuerdo a cada tipo de Activo Biológico, con sus respectivos centros de costos, con el propósito de plasmar el procedimiento contable de las operaciones que la normativa establece que se realicen, las cuales son: reconocimiento y medición inicial, medición posterior y presentación de la información financiera a revelar de la cooperativa.

La asociación cooperativa agropecuaria inicia con los saldos al 31 de diciembre de 2015.
Los cuales se detallan a continuación:

COOPERATIVA AGROPECUARIA "LA VACA Y EL TOMATE" DE R.L.		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015		
(CIFRAS EXPRESADAS EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)		
ACTIVO		
CORRIENTE		50,775.00
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	38,000.00	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	5,100.00	
INVENTARIOS	26,700.00	
PAGOS ANTICIPADOS	<u>975.00</u>	
NO CORRIENTE		72,400.00
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	40,500.00	
ACTIVOS INTANGIBLES	5,900.00	
ACTIVOS BIOLÓGICOS	<u>16,000.00</u>	
TOTAL ACTIVO		<u>133,175.00</u>
PASIVO		
CORRIENTE		17,700.00
ACREEDORES Y OTRAS CTAS POR PAGAR	<u>17,700.00</u>	
NO CORRIENTE		<u>32,750.00</u>
CUENTAS POR PAGAR A L.P.	<u>32,750.00</u>	
TOTAL PASIVO		50,450.00
PATRIMONIO		82,725.00
APORTACIONES	50,000.00	
RESERVAS	10,000.00	
EXCEDENTES ACUMULADOS	12,000.00	
EXCEDENTES DEL PRESENTE EJERCICIO	<u>10,725.00</u>	
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO		<u>133,175.00</u>
<u>REPRESENTANTE LEGAL</u>	<u>CONTADOR GENERAL</u>	<u>AUDITOR EXTERNO</u>

3.2.1 Proceso contable del cultivo de tomate

3.2.1.1 Generalidades del cultivo del tomate

TOMATE
Es una planta originaria de la planicie costera occidental de América del Sur. Fue introducido por primera vez en Europa a mediados del siglo XVI.
<ul style="list-style-type: none"> • La semilla <p>La semilla de tomate es aplanada y de forma lenticelar con dimensiones aproximadas de 3 x 2 x 1 mm. Si se almacena por periodos prolongados se aconseja hacerlo a humedad del 5.5%. Una semilla de calidad deberá tener un porcentaje de germinación arriba del 95%.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Germinación <p>El proceso de germinación comprende tres etapas:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Rápida absorción, que dura 12 horas, se produce una rápida absorción de agua. b. Reposo, dura 40 horas, durante la cual no se observa ningún cambio; la semilla comienza a absorber agua de nuevo. c. Crecimiento: asociada al proceso de germinación de la semilla.
<ul style="list-style-type: none"> • Raíz <p>El sistema radicular del tomate está constituido por: la raíz principal, las raíces secundarias y las adventicias. Generalmente se extiende superficialmente sobre un diámetro de 1.5 m y alcanza más de 0.5 m de profundidad; sin embargo, el 70% de las raíces se localizan a menos de 0.20 m de la superficie.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Crecimiento de la planta <p>Por su hábito de crecimiento, las variedades de tomate pueden ser:</p> <ul style="list-style-type: none"> - De crecimiento indeterminado - De crecimiento determinado
<ul style="list-style-type: none"> • Floración <p>La flor del tomate es perfecta, de color amarillo, consta de 5 ó más sépalos, 5 ó más pétalos y de 5 a 6 estambres; se agrupan en inflorescencias de tipo racimo cimoso, compuesto por 4 a 12 flores.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Etapas fenológicas (ciclo de vida) <p>En el cultivo del tomate, se observan 3 etapas durante su ciclo de vida:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- Inicial (1 a 21 días) 2- Vegetativa (Desarrollo vegetativo 22 a 49 días y Floración 51-80 días) 3- Reproductiva (81 a 100 días)

Fuente: Elaborado por el grupo.

3.2.1.2 Caso práctico sobre el cultivo de tomate.

AÑO 2016

1. El 01/01/2016 se procede a realizar el registro de apertura:

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Fecha: 01/01/2016 Partida inicial			
1101 - Efectivo Y Equivalentes de Efectivo		\$ 38,000.00	
1103 - Cuentas Y Documentos por Cobrar		\$ 5,100.00	
1107 - Inventarios		\$ 26,700.00	
1109 - Pagos Anticipados		\$ 975.00	
1201 - Propiedad, Planta Y Equipo		\$ 40,500.00	
120103 - Activos Biológicos		\$ 16,000.00	
1209 - Activos ntangibles		\$ 5,900.00	
2104- Acreedores Y Otras Ctas Por Pagar			\$ 17,700.00
2204 - Cuentas Por Pagar A L.P.			\$ 32,750.00
3101 - Aportaciones			\$ 50,000.00
3201 - Reservas			\$ 10,000.00
3301 - Excedentes Acumulados			\$ 12,000.00
3302 - Excedentes del Presente Ejercicio			\$ 10,725.00
V/ Partida de apertura de operaciones año 2016.		\$ 133,175.00	\$ 133,175.00

2. El 15/10/2016 la cooperativa realiza la compra de materia prima para la producción de tomates, según detalle:

Semillas \$ 621.50; Herbicidas \$ 169.50; Acaricidas \$ 395.50

Fecha: 15/10/2016	Partida N° 02	Parcial	Debe	Haber
Concepto				
<u>1107 - Inventarios</u>				
110704	<u>Insumos - Cultivo de Tomate</u>		\$ 1,186.50	
11070401	Semillas	\$ 621.50		
11070402	Herbicidas	\$ 169.50		
11070403	Acaricidas	<u>\$ 395.50</u>		
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			
110102	Bancos			\$ 1,186.50
V/ Compra de insumos para plantación de tomate			\$ 1,186.50	\$ 1,186.50

3. Posterior a la compra de insumos, el 18/10/2016 se procede a preparar el invernadero en el cual será cultivado el tomate.

Fecha:	18/10/2016	Partida N° 03			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
111001	<u>Activo Biológico en formación</u>		\$ 169.50		
11100101	<u>Horticultura – Cultivo de tomate</u>				
1110010101	<u>Almácigo</u>				
111001010101	<u>Insumos, materiales y suministros</u>				
11100101010102	Herbidas	\$ 169.50			
1107 - <u>Inventario</u>					
110704	<u>Insumos - Cultivo de tomate</u>			\$ 169.50	
11070402	Herbidas				
V/ Preparación del invernadero donde será cultivado el tomate.			\$ 169.50	\$ 169.50	

4. El 23/10/2016 se realiza la siembra de las semillas de tomate en almácigo.

Fecha:	23/10/2016	Partida N° 04			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
111001 - <u>Activo Biológico en formación</u>			\$ 621.50		
11100101	<u>Horticultura – Cultivo de tomate</u>				
1110010101	<u>Almácigo</u>				
111001010101	<u>Insumos, materiales y suministros</u>				
11100101010101	Semillas	\$ 621.50			
1107 - <u>Inventario</u>					
110704	<u>Insumos - Cultivo de tomate</u>			\$ 621.50	
11070401	Semillas				
V/ Por labores de siembra del tomate.			\$ 621.50	\$ 621.50	

5. El 12/12/2016 se determina que las plántulas de tomates están siendo afectadas por ácaro.

Fecha:	12/12/2016	Partida N° 05			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
111001- <u>Activo Biológico en formación</u>			\$ 395.50		
11100101	<u>Horticultura –Cultivo de tomate</u>				
1110010103	<u>Plantaciones en desarrollo</u>				
111001010301	<u>Insumos, materiales y suministros</u>				
11100101030101	Acaridas	\$ 395.50			
1107- <u>Inventario</u>					
11070404	<u>Insumos - Cultivo de tomate</u>			\$ 395.50	
1107040403	Acaridas				
V/ Traslado de acaridas a producción de tomates.			\$ 395.50	\$ 395.50	

6. El 14/12/2016 se realizan las labores de tutorio y amarre en el cultivo de tomate, para lo cual se realiza la siguiente compra:

Cultivo	Tutorio	Amarre
Tomate	12,000 tutores por \$0.23 c/u	15 bollos de pita nylon por \$13.56

Fecha:	14/12/2016	Partida N° 06			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
111001 - <u>Activo Biológico en formación</u>				\$ 2,915.40	
11100101	<u>Horticultura – Cultivo de tomate</u>				
1110010103	<u>Plantaciones en desarrollo</u>				
111001010301	Insumos, materiales y suministros				
11100101030102	Tutores		\$ 2,712.00		
11100101030103	Pita nylon		<u>\$ 203.40</u>		
1101 - Efectivo y equivalentes					
110102	Bancos				\$ 2,915.40
V/ Por compra de tutores y pita nylon.				\$ 2,915.40	\$ 2,915.40

7. Durante el proceso productivo del cultivo de tomate, la cooperativa realizó las siguientes erogaciones por el pago de jornales:

Etapa	Jornales
Almácigo	\$ 600.00
Vivero	\$ 600.00
Plantaciones en desarrollo	\$ 2,200.00
Total	\$ 3,400.00

Fecha:	15/12/2016	Partida N° 07			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
111001- <u>Activo Biológico en formación</u>				\$ 3,400.00	
11100101	<u>Horticultura – Cultivo de tomate</u>				
1110010101	<u>Almácigo</u>				
111001010102	Mano de obra directa		\$ 600.00		
1110010102	<u>Vivero</u>				
111001010201	Mano de obra directa		\$ 600.00		
1110010103	<u>Plantaciones en desarrollo</u>				
111001010302	Mano de obra directa		<u>\$ 2,200.00</u>		
1101 - Efectivo y equivalentes					
110102	Bancos				\$ 3,400.00
V/Por pago de jornales en el cultivo de los tomates.				\$ 3,400.00	\$ 3,400.00

8. Durante el proceso productivo del cultivo de tomate, la cooperativa realizó las siguientes erogaciones por el pago de servicios básicos y el reconocimiento de la depreciación de los elementos de propiedad, planta y equipo relacionados con el proceso de formación del activo biológico:

Etapa	Depreciación	Servicios básicos
Almácigo	\$ 246.25	\$ 25.00
Vivero	\$ 246.25	\$ 35.00
Plantaciones en desarrollo	\$ 492.50	\$ 100.00
Totales	\$ 985.00	\$ 160.00

Fecha:	30/12/2016	Partida N° 08			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
111001- <u>Activo Biológico en formación</u>				\$ 1,145.00	
11100101 <u>Horticultura – Cultivo de tomate</u>					
1110010101 <u>Almácigo</u>					
111001010103 Costos indirectos			\$ 271.25		
1110010102 <u>Vivero</u>					
111001010202 Costos indirectos			\$ 281.25		
1110010103 <u>Plantaciones en desarrollo</u>					
111001010303 Costos indirectos			\$ 592.50		
1101- Efectivo y equivalentes					\$ 160.00
110102 - Bancos			\$ 160.00		
1204- <u>Dep. acumulada Propiedad, Planta y Equipo</u>					\$ 985.00
120404 Invernadero			\$ 640.25		
120405 Sistema de riego			\$ 344.75		
V/ Por reconocimiento de depreciación.				\$ 1,145.00	\$ 1,145.00

9. El 31/12/2016 el ingeniero agrónomo encargado del cultivo de tomate informa a la administración que la enfermedad del ácaro no pudo ser controlada en su totalidad, por lo que se perdió el 10% de 25,000 plántulas. A la fecha la producción posee un importe en libros de \$6,103.40.

Fecha:	31/12/2016	Partida N° 09			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
4302 - <u>Gasto por deterioro del valor de los activos</u>				\$ 610.34	
430203 Activo biológico en formación			\$ 610.34		
111002- <u>Det. del valor del act. biológico en formación</u>					\$ 610.34
11100201 <u>Horticultura - Tomate</u>					
1110020103 Plantaciones en desarrollo			\$ 610.34		
V/ Por deterioro de activo biológico-tomates.				\$ 610.34	\$ 610.34

10. Debido a que el activo biológico se deterioró completamente se procede a darlo de baja en cuentas, por un valor de \$ 610.34.

Fecha:	31/12/2016	Partida N° 10			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
111002-	<u>Det. del valor del act. biológico en formación</u>			\$ 610.34	
11100201	<u>Horticultura - Tomate</u>		<u>\$ 610.34</u>		
1110020103	Plantaciones en desarrollo				
111001-	<u>Activo Biológico en formación</u>				\$ 610.34
11100101	<u>Horticultura -Tomate</u>		<u>\$ 610.34</u>		
1110010103	Plantaciones en desarrollo				
V/ Por baja en cuentas del activo biológico				\$ 610.34	\$ 610.34

11. Se realizan partidas de cierre para establecer saldos para el Estado de Situación Financiera al 31/12/2016.

Fecha:	31/12/2016	Partida N° 11			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
3302-	<u>Excedentes del presente ejercicio</u>			\$ 10,725.00	
3301-	<u>Excedentes acumulados</u>				\$ 10,725.00
V/traslado excedentes.				\$ 10,725.00	\$ 10,725.00

Fecha:	31/12/2016	Partida N° 12			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
3302-	<u>Excedentes del presente ejercicio</u>			\$ 610.34	
4302-	<u>Gasto por deterioro del valor de los activos</u>				\$ 610.34
430203	Activo biológico en formación		\$ 610.34		
V/ Liquidación de gastos del presente ejercicio.				\$ 610.34	\$ 610.34

El nuevo activo biológico por el cultivo de tomate, al cierre del año 2016 debe clasificarse como parte de los activos corrientes, pues cumple las características descritas en el párrafo 4.5 de la NIFACACES. El valor total del cultivo de tomate está compuesto por:

Etapas de plantación de tomate	Valor \$
Almácigos	\$ 1,662.25
Viveros	\$ 881.25
Plantación en desarrollo	\$ 5,493.06
Activo Biológico Corriente	\$ 8,036.56

Fecha:	31/12/2016	Partida N° 13			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
1108 – <u>Activo biológico corriente</u>			\$ 8,036.56		
110801	Activo biológico corriente plantaciones	<u>\$ 8,036.56</u>			
111001- <u>Activo Biológico en formación</u>					\$ 8,036.56
11100101	<u>Horticultura -Tomate</u>				
1110010101	Almácigos	\$ 1,662.25			
1110010102	Viveros	\$ 881.25			
1110010103	Plantaciones en desarrollo	\$ 5,493.06			
V/ Para establecer el activo biológico corriente			\$ 8,036.56		\$ 8,036.56

AÑO 2017

12. El 15/02/2017 al llegar al punto de cosecha y recolección, se procede al reconocimiento del inventario de productos hortícolas:

Fecha:	15/02/2017	Partida N° X			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
1107- <u>Inventarios</u>			\$ 8,036.56		
110701	Productos hortícolas - tomate	<u>\$ 8,036.56</u>			
1108- <u>Activo biológico corriente</u>					\$ 8,036.56
110801	Activo biológico corriente plantaciones	\$ 8,036.56			
V/Por reconocimiento del inventario de productos hortícolas.			\$ 8,036.56		\$ 8,036.56

3.2.2 PROCESO CONTABLE DEL CULTIVO DE CHILE DULCE

3.2.2.1 Generalidades del cultivo de chile dulce

CHILE DULCE
Es una hortaliza de gran importancia en El Salvador en los últimos años, por su alto valor nutritivo y la rentabilidad que ofrece al productor.
<ul style="list-style-type: none"> • La semilla Se encuentra adherida a la planta en el centro del fruto, es de color blanco crema de forma aplanada, lisa, reniforme, cuyo diámetro alcanza entre 2.5 y 3.5 mm. en ambientes cálidos y húmedos, una vez extraída del fruto pierde rápidamente su poder de germinación si no se almacena adecuadamente.
<ul style="list-style-type: none"> • Germinación El período de germinación es de 8 a 12 días.

<ul style="list-style-type: none"> • Raíz <p>Tiene una raíz pivotante, que luego desarrolla un sistema radicular lateral muy ramificado que puede llegar a cubrir un diámetro de 0.90 a 1.20 m, en los primeros 0.60 m de profundidad del suelo.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Tallo <p>Puede tener forma cilíndrica o prismática angular, glabro, erecto y con altura variable, según la variedad.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Floración <p>Las flores están localizadas en los puntos donde se ramifica el tallo o axilas, encontrándose en número de una a cinco por cada ramificación. Generalmente, en las variedades de fruto grande se forma una sola flor por ramificación, y más de una en las de frutos pequeños.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Fruto <p>El fruto del chile dulce es una baya, con dos a cuatro lóbulos, con una cavidad entre la placenta y la pared del fruto, siendo la parte aprovechable de la planta. Tiene forma globosa, rectangular, cónica o redonda y tamaño variable, su color es verde al principio y luego cambia con la madurez a amarillo o rojo púrpura en algunas variedades. La constitución anatómica del fruto está representada básicamente por el pericarpio y la semilla.</p>

Fuente: Elaborado por el grupo.

3.2.2.2 Caso práctico sobre el cultivo de chile dulce.

1. El 19-07-2016 se compra semilla certificada por un valor de \$ 1,695.00, fertilizantes por \$ 423.75, y acaricidas por \$ 480.25.

Fecha:	19/07/2016	Partida N° 01			
	Concepto		Parcial	Debe	Haber
	1107 - <u>Inventarios</u>			\$ 2,599.00	
	110704	<u>Insumos - Chile dulce</u>			
	11070401	Semillas	\$ 1,695.00		
	11070402	Herbicidas	423.75		
	11070403	Acaricidas	<u>480.25</u>		
	1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$ 2,599.00
	110102	Bancos	\$ 2,599.00		
	V/ Compra de insumos para plantación de chile dulce			\$ 2,599.00	\$ 2,599.00

2. El día 23/07/2016 se procede a preparar el invernadero en el cual será cultivado el chile dulce.

Fecha:	23/07/2016	Partida N° 02			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
111001-	Activo Biológico en formación		\$ 423.75		
11100101	Horticultura – Chile dulce				
1110010101	Almácigo				
111001010101	Insumos, materiales y suministros				
11100101010102	Herbicidas	\$ 423.75			
1107 -	Inventario				
110704	Insumos - Chile dulce			\$ 423.75	
11070402	Herbicidas				
V/ Preparación del invernadero.			\$ 423.75	\$ 423.75	

3. El día 29/07/2016 se realiza la siembra de las semillas de chile dulce en almácigo.

Fecha:	29/07/2016	Partida N°03			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
111001-	Activo Biológico en formación		\$ 1,695.00		
11100101	Horticultura – Chile dulce				
1110010101	Almácigo				
111001010101	Insumos, materiales y suministros				
11100101010101	Semillas	\$ 1,695.00			
1107 -	Inventario				
110704	Insumos – Chile dulce			\$ 1,695.00	
11070401	Semillas	\$ 1,695.00			
V/ Siembra de semillas para cultivo de chile dulce.			\$ 1,695.00	\$ 1,695.00	

4. El 09/08/2016 se determina que las plántulas de chile dulce están siendo afectadas por ácaro.

Fecha:	09/08/2016	Partida N° 04			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
111001-	Activo Biológico en formación		\$ 480.25		
11100101	Horticultura – Chile dulce				
1110010103	Plantaciones en desarrollo				
111001010301	Insumos, materiales y suministros				
11100101030101	Acaricidas	\$ 480.25			
1107-	Inventario				
110704	Insumos – Chile dulce			\$ 480.25	
11070401	Acaricidas	\$ 480.25			
V/ Traslado acaricidas a producción de chile dulce.			\$ 480.25	\$ 480.25	

5. Se realizaron pagos a jornales el día 17/09/2016:

Etapas	Jornales
Almácigo	\$ 900.00
Vivero	\$ 900.00
Plantaciones en desarrollo	\$ 3,300.00
Total	\$ 5,100.00

6. En el proceso productivo del cultivo de chile dulce, se realizaron las siguientes erogaciones por el pago de servicios básicos y el reconocimiento de la depreciación de los elementos de propiedad, planta y equipo relacionados con el proceso de formación del activo biológico:

Fecha:	17/09/2016	Partida N° 05		
Concepto		Parcial	Debe	Haber
111001- <u>Activo Biológico en formación</u>			\$ 5,100.00	
11100101 <u>Horticultura – Chile dulce</u>				
1110010101 <u>Almácigo</u>				
111001010102 Mano de obra directa		\$ 900.00		
1110010102 <u>Vivero</u>				
111001010201 Mano de obra directa		\$ 900.00		
1110010103 <u>Plantaciones en desarrollo</u>				
111001010302 Mano de obra directa		\$ 3,300.00		
1101 <u>Efectivo y equivalentes</u>				\$ 5,100.00
110102 Bancos		\$ 5,100.00		
V/Pago a jornales en el cultivo de chile dulce.			\$ 5,100.00	\$ 5,100.00

Etapa	Depreciación	Servicios básicos
Almácigo	\$ 357.35	\$ 37.00
Vivero	\$ 357.35	\$ 47.00
Plantaciones en desarrollo	\$ 504.30	\$ 200.00
Totales	\$ 1,219.00	\$ 284.00

Fecha:	20/12/2016	Partida N° 06		
Concepto		Parcial	Debe	Haber
111001- <u>Activo Biológico en formación</u>			\$ 1,503.00	
11100101 <u>Horticultura – Chile dulce</u>				
1110010101 <u>Almácigo</u>				
111001010103 Costos indirectos		\$ 394.35		
1110010102 <u>Vivero</u>				
111001010202 Costos indirectos		\$ 404.35		
1110010103 <u>Plantaciones en desarrollo</u>				
111001010303 Costos indirectos		\$ 704.30		
1101 – Efectivo y equivalentes				\$ 284.00
110102 Bancos		\$ 284.00		
1204 - <u>Depreciación acumulada Propiedad, Planta y Eq.</u>				\$ 1,219.00
120404 Invernadero		\$ 792.35		
120405 Sistema de riego		\$ 426.65		
V/ Para reconocer la depreciación respectiva.			\$ 1,503.00	\$ 1,503.00

7. El 25/12/2016 el ingeniero agrónomo encargado del cultivo de chile dulce informa a la administración que no se pudo controlar en su totalidad la enfermedad del ácaro, por lo que se perdió el 10% de 20,000 plántulas. A la fecha la producción posee un importe en libros de \$4,484.55.

Fecha:	25/12/2016	Partida N° 07			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
4302- <u>Gasto por deterioro del valor de los activos</u>				\$ 448.45	
430203	Activo biológico en formación		\$ 448.45		
111002- <u>Deterioro del valor del activo. biológico en formación</u>					\$ 448.45
11100201	<u>Horticultura – Chile dulce</u>				
1110020101	Plantaciones en desarrollo		\$ 448.45		
V/ Por deterioro de activo biológico-chile dulce.				\$ 448.45	\$ 448.45

8. El día 27/12/2016, debido al deterioro del activo biológico se procede a darlo de baja en cuentas, por un valor de \$448.45.

Fecha:	27/12/2016	Partida N° 08			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
111002- <u>Deterioro del valor del activo. biológico en formación</u>				\$ 448.45	
11100201	<u>Horticultura – Chile Dulce</u>		\$ 448.45		
1110020101	Plantaciones en desarrollo				
111001 <u>Activo Biológico en formación</u>					\$ 448.45
11100101	<u>Horticultura – Chile dulce</u>				
1110010103	Plantaciones en desarrollo		\$ 448.45		
V/ Por baja en cuentas activo biológico en forma.				\$ 448.45	\$ 448.45

9. El 30/12/2016 al llegar al punto de cosecha y recolección, se procede al reconocimiento del inventario de productos hortícolas:

Fecha:	30/12/2016	Partida N° 09			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
1107- <u>Inventarios</u>				\$ 8,753.55	
110702	Productos hortícolas – Chile dulce		\$ 8,753.55		
111001- <u>Activo Biológico en formación</u>					\$ 8,753.55
11100101	<u>Horticultura –Chile dulce</u>				
1110010101	Almácigo		\$ 3,413.10		
1110010102	Vivero		\$ 1,304.35		
1110010103	Plantaciones en desarrollo		\$ 4,036.10		
V/Por reconocimiento del inventario de productos hortícolas.				\$ 8,753.55	\$ 8,753.55

10. El 31/12/2016 se realiza venta de chile dulce, por un valor de \$ 11,500.00, cuyo costo es de \$ 8,753.55 a la fecha.

Fecha:	31/12/2016	Partida N° 10			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
1101- <u>Efectivo y equivalentes</u>				\$ 11,500.00	
110102 Bancos					
4102- <u>Costo de los productos hortícolas vendidos</u>				\$ 8,753.55	
410201 Productos hortícolas - Chile dulce			\$ 8,753.55		
1107 – Inventarios					\$ 8,753.55
110702 Productos hortícolas – Chile dulce			\$ 8,753.55		
5101 – <u>Ingreso por venta de productos hortícolas</u>					\$ 11,500.00
510101 Ingreso por venta – Chile dulce			\$ 11,500.00		
V/ Por venta de chile dulce.				\$ 21,455.07	\$ 21,455.07

11. Se realizan las partidas de liquidación y otras necesarias, para establecer saldos en el Estado de Situación Financiera al 31/12/2016.

Fecha:	31/12/2016	Partida N° 11			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
3302- <u>Excedente del presente ejercicio</u>				\$ 10,725.00	
3301- <u>Excedentes acumulados</u>					\$ 10,725.00
V/traslado de utilidades.				\$ 10,725.00	\$ 10,725.00

Fecha:	31/12/2016	Partida N° 12			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
5101 – <u>Ingreso por venta de productos hortícolas</u>				\$ 11,500.00	
510101 Ingreso por venta – Chile dulce			\$ 11,500.00		
4102- <u>Costo de los productos hortícolas vendidos</u>					\$ 8,753.55
410201 Productos hortícolas - Chile dulce			\$ 8,753.55		
4302- <u>Gasto por deterioro del valor de los activos</u>					\$ 448.45
430203 Activo biológico en formación			\$ 448.45		
3302- <u>Excedente del presente ejercicio</u>					\$ 2,298.00
V/ Liquidación de costos y gastos.				\$ 11,500.00	\$ 11,500.00

3.2.3 PROCESO CONTABLE DEL CULTIVO DE CEBOLLA

3.2.3.1 Generalidades del cultivo de la cebolla

CEBOLLA
<p>Es una hortaliza, cuyo bulbo está formado por la base de las hojas, tiene amplio uso culinario, se consume en ensaladas, salsas, condimento, y acompañando las comidas, para darle sabor por lo que es considerada una especie. Se considera originaria del suroeste de Asia, su consumo se remonta a más de 4000 años, para ese entonces se cultivaba en Egipto, China e India</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Planta <p>Bienal, a veces vivaz de tallo reducido a una plataforma que da lugar por debajo a numerosas raíces y encima a hojas, cuya base carnosa e hinchada constituye el bulbo.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Bulbo <p>Está formado por numerosas capas gruesas y carnosas al interior. Están recubiertas de membranas secas, delgadas y transparentes, que son base de las hojas. La sección longitudinal muestra un eje caulinar llamado corma, cónico, provisto en la base de raíces fasciculadas.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Sistema radicular <p>Raíces blancas, espesas y simples.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Tallo <p>El tallo que sostiene la inflorescencia es derecho, de 80 a 150 cm de altura, hueco, con inflamamiento ventrudo en su mitad inferior.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Floración <p>Las flores son pequeñas, verdosas, blancas o violáceas, que se agrupan en umbelas.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Hojas <p>Envainadoras, alargadas, fistulosas y puntiagudas en su parte libre.</p>

Fuente: Elaborado por el grupo.

3.2.3.2 Caso práctico sobre el cultivo de la cebolla

1. El día 02 de enero de 2016 la cooperativa adquiere un invernadero por \$6,500.00 y se le instala un sistema de riego por \$3,500.00, ambos bienes serán destinados para la producción de cebolla. Según asesoría del fabricante ambos poseen una vida útil promedio de 5 años.

Fecha:	02/01/2016	Partida N° 01			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
1201- <u>Propiedad Planta y Equipo</u>					
120102		<u>Bienes muebles</u>		\$ 10,000.00	
12010204		Invernadero	\$ 6,500.00		
12010205		Sistema de riego	<u>\$ 3,500.00</u>		
1101- <u>Efectivo y Equivalentes</u>					
110102		Bancos			\$ 10,000.00
V/ Por adquisición de invernadero y sistema de riego.				\$ 10,000.00	\$ 10,000.00

2. El 03/01/2016 la cooperativa realiza la compra de materia prima para la producción de tomates, según detalle: Semillas \$ 350.00; Funguicidas \$ 75.00; Insecticidas \$ 125.00

Fecha:	03/01/2016	Partida N° 02			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
1107- <u>Inventarios</u>					
110704		<u>Insumos - Cultivo de Cebolla</u>		\$ 550.00	
11070401		Semillas	\$ 350.00		
11070404		Funguicidas	\$ 75.00		
11070405		Insecticidas	<u>\$ 125.00</u>		
1101- <u>Efectivo y Equivalentes</u>					
110102		Bancos			\$ 550.00
V/ Compra de insumos para plantación de cebolla				\$ 550.00	\$ 550.00

3. El 06/01/2016 se procede a preparar el invernadero en el cual será cultivada la cebolla.

Fecha:	06/01/2016	Partida N° 03			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
111001- <u>Activo Biológico en formación</u>					
11100101		<u>Horticultura -Cebolla</u>		\$ 75.00	
1110010101		<u>Almácigo</u>			
111001010101		Insumos, materiales y suministros			
11100101010104		Funguicidas	<u>\$ 75.00</u>		
1107- <u>Inventario</u>					
110704		<u>Insumos - Cultivo de Cebolla</u>			\$ 75.00
11070404		Funguicidas			
V/ Por preparación del invernadero				\$ 75.00	\$ 75.00

4. El 09/01/2016 se realizan las labores de siembra para el cultivo de la cebolla.

Fecha:	09/01/2016	Partida N° 04			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
111001-	<u>Activo Biológico en formación</u>			\$ 350.00	
11100101	<u>Horticultura -Cebolla</u>				
1110010101	<u>Almácigo</u>				
111001010101	<u>Insumos, materiales y suministros</u>				
11100101010101	Semillas		\$ 350.00		
1107-	<u>Inventario</u>				
110704	<u>Insumos - Cultivo de Cebolla</u>				\$ 350.00
11070401	Semillas				
V/ Por labores de siembra de la cebolla.				\$ 350.00	\$ 350.00

5. El 05/02/2016 se determina que el 15% de las plántulas de cebollas están siendo afectadas por el mal del talluelo.

Fecha:	05/02/2016	Partida N° 05			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
111001-	<u>Activo Biológico en formación</u>			\$ 125.00	
11100101	<u>Horticultura - Cebolla</u>				
1110010103	<u>Plantaciones en desarrollo</u>				
111001010301	Insumos, materiales y suministros				
11100101030104	Insecticidas		\$ 125.00		
1107-	<u>Inventario</u>				
110704	<u>Insumos - Cultivo de Cebolla</u>				\$ 125.00
11070404	Insecticidas				
V/ Traslado de insecticidas a producción de cebolla.				\$ 125.00	\$ 125.00

6. Durante el proceso productivo del cultivo de cebolla, la cooperativa realizó las siguientes erogaciones por el pago de jornales:

Etapa	Jornales
Almácigo	\$ 300.00
Vivero	\$ 250.00
Plantaciones en desarrollo	\$ 900.00
Total	\$ 1,450.00

Fecha:	01/03/2016	Partida N° 06		
Concepto		Parcial	Debe	Haber
111001-	Activo Biológico en formación		\$ 1,450.00	
11100101	Horticultura -Cebolla			
1110010101	Almácigo			
111001010102	Mano de obra directa	\$ 300.00		
1110010102	Vivero			
111001010201	Mano de obra directa	\$ 250.00		
1110010103	Plantaciones en desarrollo			
111001010301	Mano de obra directa	\$ 900.00		
1101-	Efectivo y equivalentes			
110102	Bancos			\$ 1,450.00
V/Por pago de jornales en el cultivo de cebolla.			\$ 1,450.00	\$ 1,450.00

7. Se realiza el cálculo de depreciación para invernadero y sistema de riego, y se determina la depreciación para el proceso productivo que formará parte del costo de producción hortícola de la cebolla:

- ✓ Cálculo anual de depreciación:

Invernadero	\$ 6,500.00	/5 años	\$1,300.00
Sistema de riego	\$ 3,500.00	/5 años	\$ 700.00
Total	\$ 10,000.00		\$2,000.00

- ✓ Cálculo mensual de depreciación que formará parte del costo de producción:

Invernadero	\$ 1,300.00	/12 meses * 4 meses cultivo cebolla	\$ 433.33
Sistema de riego	\$ 700.00	/12 meses * 4 meses cultivo cebolla	\$ 233.33
Total			\$ 666.67

Fecha:	30/04/2016	Partida N° 07			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
111001- Activo Biológico en formación				\$ 666.67	
11100101	Horticultura - Cebolla		<u>\$ 666.67</u>		
1204- Depreciación acumulada de PP&E					
120404	Invernadero		\$ 433.33		\$ 666.67
120405	Sistema de riego		<u>\$ 233.33</u>		
V/ Por depreciación en el proceso productivo de la cebolla.				\$ 666.67	\$ 666.67

8. El 30/04/2016 al llegar al punto de cosecha y recolección, se procede al reconocimiento del inventario de productos hortícolas:

Fecha:	30/04/2016	Partida N° 08			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
1107- <u>Inventarios</u>				\$ 2,666.67	
110701	Productos hortícolas - Cebolla		<u>\$ 2,666.67</u>		
111001- <u>Activo Biológico en formación</u>					\$ 2,666.67
11100101	<u>Horticultura - Cebolla</u>				
1110010101	Almácigo		\$ 725.00		
1110010102	Vivero		\$ 250.00		
1110010103	Plantaciones en desarrollo		<u>\$ 1,691.67</u>		
V/Por reconocimiento del inventario de productos hortícolas.				\$ 2,666.67	\$ 2,666.67

**Estados Financieros al 31/12/2016 que incluyen las transacciones efectuadas del cultivo de
tomate, chile dulce y cebolla.**

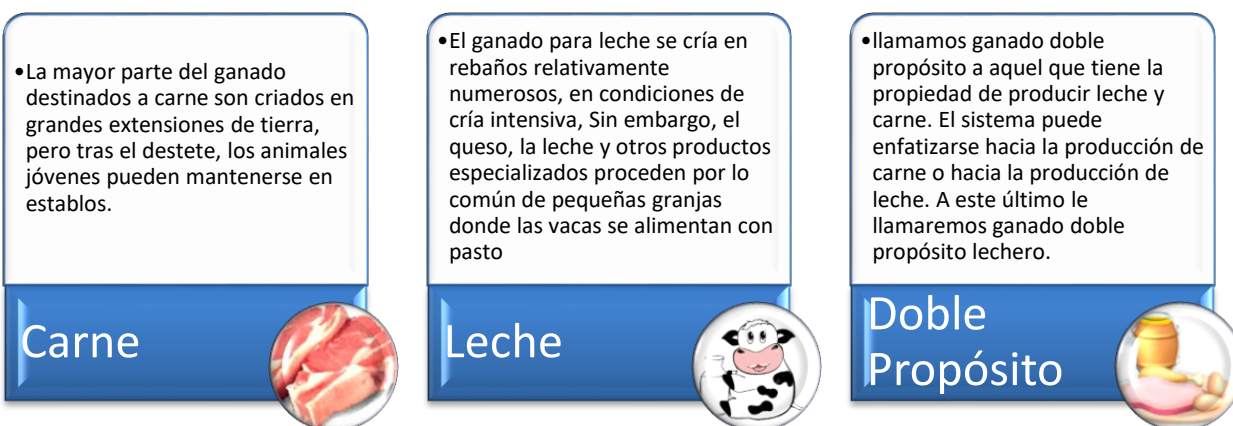
COOPERATIVA "LA VACA Y EL TOMATE" DE R.L.		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016 (CIFRAS EXPRESADAS EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)		
ACTIVO		
CORRIENTE		65,333.33
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	21,855.10	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	5,100.00	
INVENTARIOS	29,366.67	
ACTIVOS BIOLÓGICOS - HORTALIZAS	8,036.56	
PAGOS ANTICIPADOS	<u>975.00</u>	
NO CORRIENTE		69,529.33
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	47,629.33	
ACTIVOS INTANGIBLES	5,900.00	
ACTIVOS BIOLÓGICOS	<u>16,000.00</u>	
TOTAL ACTIVO		<u>134,862.66</u>
PASIVO		
CORRIENTE		17,700.00
ACREEDORES Y OTRAS CTAS POR PAGAR	<u>17,700.00</u>	
NO CORRIENTE		<u>32,750.00</u>
CUENTAS POR PAGAR A L.P.	<u>32,750.00</u>	
TOTAL PASIVO		50,450.00
PATRIMONIO		84,412.66
APORTACIONES	50,000.00	
RESERVAS	10,000.00	
EXCEDENTES ACUMULADOS	22,725.00	
EXCEDENTES DEL PRESENTE EJERCICIO	<u>1,687.66</u>	
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO		<u>134,862.66</u>
_____ REPRESENTANTE LEGAL	_____ CONTADOR GENERAL	_____ AUDITOR EXTERNO

COOPERATIVA AGROPECUARIA "LA VACA Y EL TOMATE", DE R.L.		
ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016 (CIFRAS EXPRESADAS EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA)		
INGRESOS POR ACTIVIDADES ORDINARIAS	\$	11,500.00
COSTO LOS PRODUCTOS HORTÍCOLAS	\$	8,753.55
GASTO POR DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	\$	<u>1,058.79</u>
EXCEDENTE DEL PRESENTE EJERCICIO	\$	<u>1,687.66</u>
_____ REPRESENTANTE LEGAL	_____ CONTADOR GENERAL	_____ AUDITOR EXTERNO

3.3 PROCESO CONTABLE APLICANDO NORMATIVA PARA LA EXPLOTACIÓN GANADERA.

3.3.1 Generalidades de la ganadería.

La ganadería se divide en tres tipos: para carne, para leche y para ambos usos que se denomina como doble propósito.



<ul style="list-style-type: none"> • Lactancia y crecimiento: son todos los terneros de 0 a 6 meses de edad.
<ul style="list-style-type: none"> • Desarrollo y Monta: son los toretes y novillas que salen de lactancia y crecimiento.
<ul style="list-style-type: none"> • Ganado por parir: son todas las novillas que fueron preñadas en el centro de costos desarrollo y monta, y las vacas que también están preñadas después del primer parto.
<ul style="list-style-type: none"> • Engorde: toretes que provienen de lactancia y crecimiento, las vacas y novillas que no se utilizaron para la producción y las vacas que no pudieron reproducirse, su función será únicamente engordar en un periodo no mayor a dos meses con la finalidad de ser vendidos y/o sacrificado.

Fuente: Elaborada por el grupo.

3.3.2 Caso práctico de la ganadería.

Para efectos de este ejercicio se tomará en cuenta la explotación de ganado bovino mayor, ganado en pie con doble propósito; leche y carne para las hembras y semen y carne para los machos. El tratamiento contable que se le da al ganado mayor se controla a través de la cuenta **Inventario de ganado bovino**, ya que dicha cuenta refleja la disponibilidad inmediata del ganado. Al final de cada centro de costos se reconocerán en los inventarios el total de costos erogados en

dicha fase, con el propósito de determinar el costo del ganado en pie que se ingresarán al siguiente centro de costos.

1. El 01/01/2016 se procede a realizar el registro de apertura.

Concepto	Parcial	Debe	Haber
Fecha: 01/01/2016 Partida inicial			
1101 - Efectivo Y Equivalentes de Efectivo		\$ 38,000.00	
1103 - Cuentas Y Documentos por Cobrar		\$ 5,100.00	
1107 - Inventarios		\$ 26,700.00	
1109 - Pagos Anticipados		\$ 975.00	
1201 - Propiedad, Planta Y Equipo		\$ 40,500.00	
120103 - Activos Biológicos		\$ 16,000.00	
1209 - Activos Intangibles		\$ 5,900.00	
2104- Acreedores Y Otras Cuentas Por Pagar			\$ 17,700.00
2204 - Cuentas Por Pagar A L.P.			\$ 32,750.00
3101 - Aportaciones			\$ 50,000.00
3201 - Reservas			\$ 10,000.00
3301 - Excedentes Acumulados			\$ 12,000.00
3302 - Excedentes del Presente Ejercicio			\$ 10,725.00
V/ Partida de apertura de operaciones año 2016.		\$ 133,175.00	\$ 133,175.00

2. Compra de ganado bovino

El día 03 de enero de 2016, La asociación cooperativa adquiere un hato ganadero para la explotación, 17 hembras de la raza Jersey, y tres machos de la raza brahmán, a razón de \$250 c/u, y se le da ingreso a la fase de lactancia y crecimiento.

Fecha: 15/10/2016 Partida N° 02				
Concepto		Parcial	Debe	Haber
110701	<u>Inventario de ganado bovino</u>		\$ 5,000.00	
11070101	lactancia y crecimiento			
1107010101	Jersey	\$ 4,250.00		
1107010102	Brahmán	\$ 750.00		
110903	<u>IVA Crédito Fiscal</u>	-	\$ 650.00	
1101	<u>Efectivo y Equivalentes</u>			\$ 5,650.00
110102	Bancos	\$ 5,650.00		
V/ Compra de ganado bovino			\$ 5,650.00	\$ 5,650.00

3. Nacimiento de terneros en establo de la cooperativa.

05 de enero de 2016, El veterinario registra e informa sobre el nacimiento de 10 terneros, ocho hembras jersey y dos machos de la raza brahmán y se registran en la cuenta de inventario del centro lactancia y crecimiento.

Fecha: 18/10/2016 Partida N° 03				
Concepto		Parcial	Debe	Haber
110701	<u>Inventario de ganado Bovino</u>		\$ 2,500.00	
11070101	Lactancia y Crecimiento			
1107010101	Jersey	\$ 2,000.00		
1107010102	Brahmán	\$ 500.00		
5200	<u>Ingresos de no operación</u>	-		\$ 2,500.00
V/ Terneros nacidos a razón de valor cotizado mercado activo.			\$ 2,500.00	\$ 2,500.00

La asociación cooperativa debe de elaborar tarjeta de Registro de Control de Inventarios según el Art. 142 del Código Tributario, dicha tarjeta debe de realizarse por el total de cada raza adquirida o nacida dentro del establo.

ASOCIACION COOPERATIVA AGROPECUARIA

LA VACA Y EL TOMATE DE R.L

TARJETA DE CONTROL DE INVENTARIO

N° 1

FECHA	DESCRIPCIÓN	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS		
		Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total
03-01-16	TERNEROS JERSEY	17	\$250.00	\$4,250.00				17	\$250.00	\$4,250.00
05-01-16	TERNEROS JERSEY	8	\$250.00	\$2,000.00				25	\$250.00	\$6,250.00

Fuente: Elaborada por el grupo.

ASOCIACION COOPERATIVA AGROPECUARIA

LA VACA Y EL TOMATE DE R.L

TARJETA DE CONTROL DE INVENTARIO

N° 2

FECHA	DESCRIPCIÓN	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS		
		UNIDADES	COSTO U	TOTAL	UNIDADES	COSTO U	TOTAL	UNIDADES	COSTO U	TOTAL
03-01-16	TERNEROS BRAHMAN	3	\$250.00	\$ 750.00				3	\$250.00	\$ 750.00
05-01-16	TERNEROS BRAHMAN	2	\$250.00	\$500.00				5	\$250.00	\$1,250.00

Fuente: Elaborada por el grupo.

4. Estimación por mortandad.

La asociación cooperativa debe hacer una estimación por mortandad para cada centro de costos como parte de sus políticas, y se determina que es un 3% sobre el saldo del inventario con que se inicia el centro de costos, con el propósito de tolerar la muerte de ganado en cada fase de vida.

Total 30 terneros x \$250.00c/u = \$7,500 x 3% = \$225.00 de provisión mensual.

Para efectos de registro se hará por los seis meses que dura el centro de costos, lactancia y crecimiento.

Fecha: 23/10/2016 Partida N° 04				
Concepto		Parcial	Debe	Haber
4104	Costos de explotación, ganado bovino		\$ 1,350.00	
410401	Lactancia y Crecimiento			
41040103	Costos Indirectos			
4104010304	Estimación por mortandad	\$ 1,350.00		
13	Estimación por mortandad-ganado bovino			\$ 1,350.00
1301	Lactancia y Crecimiento			
130101	Jersey	\$ 1,125.00		
130102	Brahmán	\$ 225.00		
V/Estimacion por mortandad para la fase, Lactancia y crecimiento			\$ 1,350.00	\$ 1,350.00

5. Compra de suministros para el centro de costos.

La asociación cooperativa agropecuaria, en fecha 06 de enero de 2016, realiza las siguientes compras mensuales para abastecer centro de costos lactancia y crecimiento:

El pago se hizo en efectivo.

45 Quintales de concentrado vitaminado a	\$ 20.00 el Quintal
45 Quintales de forraje Silo a	\$ 15.00 el Quintal
22.5 Quintales de sal a	\$ 10.00 el Quintal
Vacunas para desparasitar y anti ántrax	\$ 2,000.00 para seis meses

Para efectos de registro, se hará por los seis meses que dura el centro de costos

En el momento de la compra de insumos se realiza un cargo a la cuenta de inventarios, hasta el momento de la utilización de esos insumos se descargan de inventario y se atribuyen al costo de explotación en el centro de costos respectivo;

Fecha: 5/1/2016		Partida N° 05			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
1107	<u>Inventario</u>		\$ 12,800.00		
110705	Materiales, Insumos y suministros				
11070501	Concentrado vitaminado	\$ 5,400.00			
11070602	vacunas	\$ 2,000.00			
11070503	forraje silo	\$ 4,050.00			
11070504	sal	\$ 1,350.00			
110903	<u>IVA-Crédito fiscal</u>		\$ 1,664.00		
1101	<u>Efectivo Y equivalentes al efectivo</u>				\$ 14,464.00
110102	Bancos	\$ 4,107.55			
V/ Compra de Insumos para Lactancia y crecimiento			\$ 14,464.00	\$ 14,464.00	

6. Consumo de suministros en centro de costos.

El día 01 de febrero de 2016 el informe veterinario de hoja de consumo de centro de costos lactancia y crecimiento revela las siguientes erogaciones:

Hoja de consumo mensual

Alimento	Libras por animal	Días	Numero De animales	Total libras	Precio unitario	Costo total
concentrado	5	30	30	4,500	\$ 0.20	\$900.00
Forraje silo	5	30	30	4,500	\$ 0.15	\$675.00
sal	2.5	30	30	2,250	\$0.10	\$225.00
vacunas						\$333.33
Total de costos mensuales de suministros						\$2,133.33

Fuente: Elaborada por el grupo.

Para efectos de registro de suministros que consume el centro de costos lactancia y crecimiento los montos que se han de registrar corresponden a los seis meses que dura el proceso de dicho centro de costos.

Fecha: 03/06/2016 Partida N° 06				
Concepto		Parcial	Debe	Haber
4104	<u>Costos de explotación , ganado bovino</u>		\$ 13,160.00	
410401	Lactancia y crecimiento	\$ 360.00		
41040101	<u>Materiales, insumos y suministros</u>			
4104010101	Concentrado vitaminado	\$ 5,400.00		
4104010102	Forraje silo	\$ 4,050.00		
4104010103	sal	\$ 1,350.00		
4104010104	vacunas	\$ 2,000.00		
1107	<u>Inventario</u>			\$ 12,800.00
110705	<u>Materiales, insumos y suministros</u>			
11070501	Concentrado vitaminado	\$ 5,400.00		
11070503	Forraje silo	\$ 4,050.00		
11070504	sal	\$ 1,350.00		
11070502	vacunas	\$ 2,000.00		
1204	<u>Depreciacion Acumulada, PP y E</u>			\$ 360.00
12040201	Comederos Ganado Bovino	\$ 360.00		
V/ consumo de suministros en centro de costos ,lactancia y crecimiento.			\$ 13,160.00	\$ 13,160.00

7. Pagos de mano de obra y de servicios básicos

Se pagan sueldos mensuales a corraleros por pastoreo por \$621.00

Salario de veterinario encargado de hato de ganado \$750.00

Además, se pagan servicios por:

Servicio de agua \$ 150.00

Servicio de luz eléctrica \$ 200.00

Servicio de telefonía \$ 50.00

Para efectos de registro se hará el registro del monto de seis meses que es el periodo de duración del centro de costos lactancia y crecimiento.

Fecha: 01/06/2016 Partida N° 07				
Concepto		Parcial	Debe	Haber
4104	<u>Costos de explotación , ganado bovino</u>		\$ 10,026.00	
41040102	Mano de obra directa	\$ 8,226.00		
4104010201	Lactancia y crecimiento			
41040103	<u>Costos indirectos</u>			
4104010301	servicio de agua	\$ 900.00		
4104010302	servicio de luz eléctrica	\$ 1,200.00		
4104010303	servicio de telefonía	\$ 300.00		
1101	<u>Efectivo Y equivalentes al efectivo</u>			\$ 10,026.00
110102	Bancos	\$ 10,026.00		
V/Por pago de mano de obra y servicios basicos.			\$ 10,026.00	\$ 10,026.00

8. Muerte de ganado

La asociación cooperativa agropecuaria, La vaca y El tomate, de R.L. Al final del centro de costos Lactancia y Crecimiento, presentó la muerte de un ternero brahmán, por lo que la cooperativa debe de realizar un análisis de los costos unitarios de cada ternero para liquidar la provisión por mortandad, el cual se debe de llevar a cabo en el momento que cambia de centro de costos.

Costo unitario = costos de explotación/ número de cabezas de ganado + costo inicial

Costo unitario = \$25,136.00/30 + \$250.00

Costo unitario = \$1,087.87

9. Reversión de la provisión por mortandad.

El saldo de la estimación indica una diferencia a favor, debido que la provisión estimada es mayor que el costo del ternero muerto y para que los costos del centro de costos no queden sobrevaluados debe de revertirse dicha diferencia de la estimación.

Fecha: 03/06/2016		Partida N° 08		
Concepto		Parcial	Debe	Haber
13	<u>Estimación por mortandad ganado bovino</u>		\$ 262.13	
1301	Lactancia y crecimiento			
130102	Brahman	\$ 262.13		
4104	<u>Costos de explotación de ganado bovino</u>			\$ 262.13
410401	Lactancia y crecimiento			
41040103	Costos Indirectos	\$ 262.13		
	Mortandad			
V/ Reversión de estimación por mortandad			\$ 262.13	\$ 262.13

Luego de realizar esta partida, por la provisión faltante, se debe de eliminar del inventario el ternero muerto, de la siguiente manera:

Fecha: 30/6/2016		Partida N° 09		
Concepto		Parcial	Debe	Haber
13	<u>Estimación por mortandad ganado bovino</u>		\$1,087.87	
1301	Lactancia y crecimiento			
130102	brahmán	\$1,087.87		
1107	<u>Inventario de ganado bovino</u>			\$250.00
110701	Lactancia y crecimiento			
11070101	brahmán	\$250.00		
4104	<u>Costo de explotación ganadera</u>			\$837.87
410401	Lactancia y crecimiento			
41040102	brahmán	\$837.87		
V/ Sacar del inventario ternero muerto.			\$1,087.87	\$1,087.87

Debe actualizarse el inventario de ganado

ASOCIACION COOPERATIVA AGROPECUARIA

LA VACA Y EL TOMATE DE R.L

TARJETA DE CONTROL DE INVENTARIO

N° 2

FECHA	DESCRIPCIÓN	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS		
		Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total
03-01-16	TERNEROS BRAHMAN	3	\$250.00	\$ 750.00				3	\$250.00	\$ 750.00
05-01-16	TERNEROS BRAHMAN	2	\$250.00	\$ 500.00				5	\$250.00	\$1,250.00
05-06-16					1	\$250.00	\$250.00	4	\$250.00	\$1,000.00

Fuente: Elaborada por el grupo.

10. Venta de ganado

La Cooperativa La Vaca y el Tomate, decide vender 3 de los toretes que han terminado la fase de lactancia y crecimiento y los clasifica como inventario de ganado para la venta. Para determinar el costo de los toretes, se mayorizan todos los costos atribuibles hasta el momento de la venta entre el número de animales que se tienen en ese momento. Para determinar el precio de venta se realiza a valor de mercado que es de: \$1,359.84 obteniendo un margen de utilidad del 25%.

Fecha: 30/6/2016		Partida N° 10			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
11070105	<u>Inventario de ganado mantenido para la venta</u>		\$3,263.60		
1107010501	brahmán	\$3,263.60			
4104	<u>Costo de explotación ganado bovino</u>			\$2,513.60	
410401	Lactancia y crecimiento				
41040101	brahmán	\$2,513.60			
110701	<u>Inventario de ganado bovino</u>			\$750.00	
11070101	Lactancia y crecimiento				
1107010102	brahmán	\$750.00			
V/Traslado de 3 toretes a inventario mantenido. p/ la venta			\$3,263.60	\$3,263.60	

<u>Determinación de costo de venta y precio unitario de venta de toretes</u>			
Costos por explotación	\$	837.87	
(+) Costo de adquisición	\$	250.00	
= Costo de venta	\$	1,087.87	(1,087.87 x 3 Toretos = \$3,263.61)
(+) Margen de ganancia 25%	\$	271.97	
= Precio unitario de venta	\$	1,359.84	(1,359.84 x 3 Toretos = \$4,079.51)

Fecha: 05/06/2016		Partida N° 11				
Concepto		Parcial	Debe	Haber		
1101	Efectivo y equivalentes		\$ 4,609.85			
110102	Bancos					
410103	Costos de ventas de ganado bovino		\$ 3,263.61			
11070105	Inventario de ganado mantenido para la venta				\$ 3,263.61	
1107010501	Brahman	\$ 3,263.61				
210501	IVA Débito Fiscal				\$ 530.34	
5103	Venta de Ganando bovino				\$ 4,079.51	
	V/ Venta de 3 toretes brahman		\$ 7,873.46	\$ 7,873.46		

ASOCIACION COOPERATIVA AGROPECUARIA

LA VACA Y EL TOMATE DE R.L

TARJETA DE CONTROL DE INVENTARIO

N° 2

FECHA	DESCRIPCIÓN	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS		
		Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total
03-01-16	TERNEROS BRAHMAN	3	\$250.00	\$ 750.00				3	\$250.00	\$ 750.00
05-01-16	TERNEROS BRAHMAN	2	\$250.00	\$ 500.00				5	\$250.00	\$1,250.00
05-06-16	TERNEROS BRAHMAN				1	\$250.00	\$250.00	4	\$250.00	\$1,000.00
05-06-16	TERNEROS BRAHMAN				3	\$250.00	\$750.00	1	\$250.00	\$ 250.00

Fuente: Elaborada por el grupo.

12. Deterioro de ganado bovino

El veterinario encargado del hato de ganado informa a la administración que, dos novillas Jersey que han salido, de lactancia y crecimiento son estériles y a otras dos les falta crecimiento por lo que considera un 25% de pérdida de su valor en libros.

Fecha: 06/06/2016		Partida N° 12				
Concepto		Parcial	Debe	Haber		
4302	<u>Gasto por deterioro del valor de los activos</u>		\$ 1,087.00			
430201	Lactancia y crecimiento					
43020101	Jersey	\$ 1,087.00				
110804	<u>Deterioro del valor de activo biológico</u>			\$ 1,087.00		
11080401	Lactancia y crecimiento					
1108040101	Jersey	\$ 1,087.00				
V/ Reconocimiento del deterioro de 4 novillas			\$ 1,087.00	\$ 1,087.00		

13. Traslado de costos al inventario de ganado bovino

Se procede al traslado de costos de explotación a los inventarios del centro de costos que se está cerrando para determinar el nuevo costo del ganado en la siguiente fase

Fecha: 30/06/2016		Partida N° 13				
Concepto		Parcial	Debe	Haber		
110701	<u>Inventario de ganado bovino</u>		\$21,522.40			
11070101	Lactancia y crecimiento					
1107010101	Jersey	\$20,694.62				
1107010102	brahmán	\$827.78				
4104	<u>Costos de explotación de ganado bovino</u>					
410401	Lactancia y crecimiento			\$21,522.40		
41040101	Jersey	\$20,694.62				
41040102	brahmán	\$827.78				
V/Traslado de costo al inventario de ganado bovino			\$21,522.40	\$21,522.40		

Inventario de número de animales

Luego se obtiene el saldo de la cuenta de inventario de ganado bovino del centro de costos que se está cerrando, para reclasificar el trasladado al siguiente centro, o bien al inventario para la venta. Se harán las valoraciones según el propósito que se tenga.

Inventario		H	M
Adquiridos	20	16	4
Nacidos	10	9	1
Muertes	1	0	-1
venta	3	0	-3
Total	30	25	1

Fuente: Elaborada por el grupo.

14. Apertura centro de costo desarrollo y monta y de ganado de engorde

Se obtiene el costo unitario de cada animal al finalizar el de centro de costos lactancia y crecimiento, para proceder a trasladar a la siguiente fase:

Saldo de inventario lactancia y crecimiento \$25,152.75/30animales = **\$838.43c/u**

La asociación cooperativa decide trasladar las novillas Jersey que son estériles y las que no crecieron a engorde, y el torete Brahmán a cementales en explotación y el resto de las novillas serán trasladadas al centro de costos desarrollo y monta.

Fecha: 01/07/2016		Partida N° 14				
Concepto		Parcial	Debe	Haber		
110701	Inventario de ganado bovino		\$18,445.36			
11070102	Desarrollo y monta					
1107010201	Jersey	\$17,606.93				
1107010202	brahmán	\$838.43				
110701	Inventario de ganado bovino		\$3,353.70			
11070106	Ganado de engorde					
1107010601	Jersey	\$3,353.70				
110701	Inventario de ganado bovino					
11010101	Lactancia y crecimiento				\$21,799.06	
1107010101	Jersey	\$20,960.63				
1107010102	brahmán	\$838.43				
V/Apertura centro de costo desarrollo y monto				\$21,799.06	\$21,799.06	

ASOCIACION COOPERATIVA AGROPECUARIA

LA VACA Y EL TOMATE DE R.L

TARJETA DE CONTROL DE INVENTARIO

N° 3

FECHA	DESCRIPCIÓN	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS		
		Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total
03-07-16	NOVILLAS JERSEY/ DESARROLLY MONTA	21	\$838.43	\$17,607.03				21	\$ 838.43	\$17,607.03
03-07-16	TORETE BRAHMÁN sementales en explotación	1	\$838.43	\$ 838.43				1	\$ 838.43	\$ 838.43
03-07-16	NOVILLAS JERSEY ENGORDE	4	\$837.57	\$ 3,353.72				4	\$ 837.57	\$3,353.72

Fuente: Elaborada por el grupo.

15. Estimación por mortandad.

La asociación cooperativa debe hacer una estimación por mortandad para los nuevos centros de costos y se determina que es un 3% sobre el saldo del inventario.

Centro de costos	Saldo inventario	Estimación 3%
Desarrollo y monta	\$ 18,445.46	\$ 553.36
Engorde	\$ 3,353.72	\$ 100.61
Total		\$ 653.97

Fecha:	01/07/2016	Partida N° 15			
Concepto			Parcial	Debe	Haber
4104	<u>Costos de explotación , ganado bovino</u>			\$653.97	
4104010202	<u>Desarrollo y Monta</u>		\$553.36		
4104010203	<u>Ganado de Engorde</u>		\$100.61		
13	<u>Estimación por mortandad- ganado bovino</u>				\$653.97
1302	<u>Desarrollo y monta</u>		\$553.36		
1303	<u>Ganado de Engorde</u>		\$100.61		
V/Est. p/mortandad fases, desarrollo y monta y engorde				\$653.97	\$653.97

16. Compra de suministros para nuevo centro de costos.

En el centro de costos desarrollo y monta, es donde se incurre en la compra de servicios de inseminación para las novillas que están listas para la reproducción. Por ello, la Cooperativa adquiere para la inseminación lo siguiente:

Semen congelado de Raza Jersey	\$ 800.00
Material para la inseminación	\$ 200.00
115 Quintales de concentrado	\$ 20.00 el Quintal
160 Quintales de forraje Zacate	\$ 10.00 el Quintal
70 Quintales de sal	\$ 10.00 el Quintal

Fecha: 03/09/2016		Partida N° 16				
Concepto		Parcial	Debe	Haber		
4104	<u>Costos de explotación de ganado bovino</u>		\$ 1,000.00			
4104010202	Desarrollo y monta					
410401020201	Semen congelado	\$ 800.00				
410401020202	Material de inseminación	\$ 200.00				
1107	<u>Inventario</u>		\$ 4,600.00			
110705	<u>Materiales, insumos y suministros</u>					
11070501	Concentrado	\$ 2,300.00				
11070503	Forraje	\$ 1,600.00				
11070504	Sal	\$ 700.00				
110903	<u>IVA-Crédito fiscal</u>		\$ 728.00			
1101	<u>Efectivo Y equivalentes al efectivo</u>			\$ 6,328.00		
110102	Bancos	\$ 1,130.00				
V/ Compra de insumos e inseminacion de novillas.			\$ 6,328.00	\$ 6,328.00		

17. Consumo de suministros en centro de costos, desarrollo y monta y engorde.

El día 01 de septiembre de 2016 el informe veterinario de hoja de consumo de centro de costos lactancia y crecimiento revela las siguientes erogaciones:

Hoja de consumo centros de costos desarrollo y monta, y Engorde

Alimento/Centro De costos	Libras por animal	Días	Numero De animales	Total libras	Precio unitario	Costo total
Desarrollo y Monta						
concentrado	5	90	21	9,450	\$ 0.20	\$1,890.00
Forraje silo	7	90	21	13,230	\$ 0.10	\$1,323.00
sal	3	90	21	5,670	\$0.10	\$ 567.00
Total de costos de suministros p/ desarrollo y monta						\$ 3,780.00
Engorde						
concentrado	5	90	4	1,800	\$ 0.20	\$ 360.000
forraje	7	90	4	2,520	\$ 0.10	\$ 252.00
sal	3	90	4	1,080	\$0.10	\$ 108.00
Total de costos de suministros p/ Engorde						\$ 720.00

Fuente: Elaborada por el grupo.

Fecha: 30/09/2016		Partida N° 17			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
4104	<u>Costos de explotacion de ganado bovino</u>		\$ 4,500.00		
4104010202	Desarrollo y monta				
410401020203	Concentrado	\$ 1,890.00			
410401020204	Forraje	\$ 1,323.00			
410401020205	Sal	\$ 567.00			
4104010203	<u>Ganado de Engorde</u>				
410401020301	Concentrado	\$ 360.00			
410401020302	Forraje	\$ 252.00			
410401020303	Sal	\$ 108.00			
1107	<u>Inventario</u>				\$ 4,500.00
110705	<u>Materiales, insumos y suministros</u>				
11070501	Concentrado	\$ 2,250.00			
11070503	Forraje	\$ 1,575.00			
11070504	Sal	\$ 675.00			
V/ Consumo de insumos de centros de costos			\$ 4,500.00	\$ 4,500.00	

18. Pagos de mano de obra y de servicios, para centros de costos, desarrollo y monta y engorde:

Se pagan sueldos mensuales a corraleros por pastoreo por \$621.00

Salario de veterinario encargado de hato de ganado \$750.00

Además, se pagan servicios por:

Servicio de agua \$ 150.00

Servicio de luz eléctrica \$ 200.00

Servicio de telefonía \$ 50.00

Para efectos de registro se hará el registro por tres meses que es el periodo de duración del centro de costos desarrollo y monta y también engorde.

Fecha: 30/09/2016		Partida N° 18		
Concepto		Parcial	Debe	Haber
4104	<u>Costos de explotación , ganado bovino</u>		\$5,313.00	
41040102	Mano de obra directa			
4104010202	Desarrollo y monta	\$ 3,480.24		
4104010203	Ganado de Engorde	\$ 632.76		
41040103	<u>Costos Indirectos</u>			
4104010301	servicio de agua	\$ 450.00		
4104010302	servicio de luz eléctrica	\$ 600.00		
4104010303	servicio de telefonía	\$ 150.00		
1101	<u>Efectivo Y equivalentes al efectivo</u>			\$5,313.00
110102	Bancos	\$5,313.00		
V/Por pago de mano de obra y servicios básicos.			\$5,313.00	\$5,313.00

19. Cierre de centros de costos, desarrollo y monta y engorde.

Al cierre del centro de costos, el veterinario no reporta que haya habido muertes dentro del hatu ganadero, primero debe revertirse la estimación por mortandad para luego proceder a cerrar los centros de costos.

Fecha: 30/09/2016		Partida N° 19		
Concepto		Parcial	Debe	Haber
13	<u>Estimación por mortandad ganado bovino</u>		\$653.97	
1302	Desarrollo y monta	\$553.36		
1303	Ganado de Engorde	\$100.61		
4104	<u>Costos de explotación , ganado bovino</u>			\$653.97
4104010202	Desarrollo y monta	\$553.36		
4104010203	Ganado de Engorde	\$100.61		
V/Reversión Est. p/mortandad fases, desarrollo y monta y engorde			\$653.97	\$653.97

Luego se hace mayorización de las cuentas de costos de explotación de ganado bovino e inventario de ganado bovino para determinar el costo unitario de cada animal.

Centro de costos	Saldo inventario	Costo de explotación	Numero de animales	Costo unitario
Desarrollo y monta	\$ 18,445.46	\$ 9,275.62	22	\$1,260.05
Engorde	\$ 3,353.72	\$1,537.38	4	\$1,222.78

20. Traslado de costos al inventario de ganado bovino.

Se procede al traslado de costos de explotación a los inventarios del centro de costos que se está cerrando para determinar el nuevo costo del ganado en la siguiente fase.

Fecha: 01/10/2016		Partida N° 20		
Concepto		Parcial	Debe	Haber
110701	<u>Inventario de ganado bovino</u>		\$ 10,813.00	
11070102	<u>Desarrollo y monta</u>			
1107010201	Jersey	\$ 8,854.00		
1107010202	Brahmán	\$ 421.62		
11070106	<u>Ganado de Engorde</u>			
1107010601	Jersey	\$ 1,537.38		
4104	<u>Costos de explotación de ganado bovino</u>			\$ 10,813.00
4104010202	<u>Desarrollo y monta</u>			
410401020206	Jersey	\$ 8,854.00		
410401020207	Brahmán	\$ 421.62		
4104010203	<u>Ganado de Engorde</u>			
410401020301	Jersey	\$1,537.38		
V/Traslado de costo al inventario de ganado bovino			\$10,813.00	\$10,813.00

21. Apertura centro de costo ganado por parir, y reconocimiento de activo bilógico

Se obtiene el costo unitario de cada animal al finalizar el de centro de costos, para proceder a trasladar a la siguiente fase:

Saldo de inventario desarrollo y monta \$ 27,721.08//22 animales = **\$ 1,260.05c/u**

Saldo de inventario Ganado de engorde \$ 4,891.10/4 animales = **\$ 1,222.78 c/u**

El veterinario encargado del hato ganadero reporta que las 21 novillas están preñadas por lo que se trasladaran al centro de costos ganado por parir, y el torete brahmán ya está listo para explotar producción de semen por lo que se trasladara a activo bilógico en explotación, mientras que las novillas de ganado de engorde se pasaran al inventario de ganado mantenido para la venta.

Fecha: 2/10/2016		Partida N° 21		
Concepto		Parcial	Debe	Haber
11070105	<u>Inventario de ganado mantenido para la venta</u>		\$ 4,891.12	
1107010502	Jersey	\$ 4,891.12		
110701	<u>Inventario de ganado bovino</u>		\$ 26,461.05	
11070103	<u>Ganado por parir</u>			
1107010301	Jersey	\$ 26,461.05		
1108	<u>Activo biológico</u>		\$ 1,260.05	
11080202	<u>Sementales en explotación</u>			
1108020201	Brahman	\$ 1,260.05		
110701	<u>Inventario de ganado bovino</u>			\$ 32,612.22
11070102	<u>Desarrollo y Monta</u>			
1107010201	Jersey	\$26,461.05		
1107010201	Brahmán	\$1,260.05		
11070104	<u>Ganado de Engorde</u>			
1107010401	Jersey	\$4,891.12		
V/Apertura centro de costo ganado por parir,y reconocimiento de activo			\$ 32,612.22	\$32,612.22

Actualización de inventarios de ganado bovino.

ASOCIACION COOPERATIVA AGROPECUARIA

LA VACA Y EL TOMATE DE R.L

TARJETA DE CONTROL DE INVENTARIO

N° 3

FECHA	DESCRIPCIÓN	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS		
		Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total
02-10-16	NOVILLAS JERSEY/ DESARROLLO Y MONTA	21	\$838.43	\$17,607.03	21	\$838.43	\$17,607.03			
02-10-16	TORETE BRAHMÁN DESARROLLO Y MONTA	1	\$838.43	\$ 838.43	1	\$838.43	\$ 838.43	0	\$0.00	\$0.00
02-10-16	NOVILLAS JERSEY ENGORDE	4	\$838.43	\$ 3,353.72	4	\$838.43	\$ 3,353.72	0	\$0.00	\$0.00

Fuente: Elaborada por el grupo.

ASOCIACION COOPERATIVA AGROPECUARIA

LA VACA Y EL TOMATE DE R.L

TARJETA DE CONTROL DE INVENTARIO

N° 4

FECHA	DESCRIPCIÓN	ENTRADAS			SALIDAS			SALDOS		
		Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total	Unidades	Costo Unitario	Total
02-10-16	GANADO M.P LA VENTA	4	\$1,222.78	\$ 4,891.12				4	\$1,222.78	\$ 4,891.12
02-10-16	GANADO POR PARIR JERSEY	21	\$1,260.05	\$26,461.05				21	\$1,260.05	\$26,461.05
02-10-16	ACTIVO BIOLOGICO EN EXPLOTACION SEMENTALES	1	\$1,260.05	\$ 1,260.05				1	\$1,260.05	\$ 1,260.05

Fuente: Elaborada por el grupo.

22. Explotación ganado mayor por venta de semen.

Se compran insumos para extraer seme de un semental en explotación y se procede a vender el semen por un valor de \$1,000.00

Fecha: 5/10/2016		Partida N° 22		Parcial	Debe	Haber
Concepto						
4104	Costo de explotación de ganado bovino				\$ 400.00	
41040101	Materiales, insumos y suministros			\$ 400.00		
110903	IVA crédito fiscal				\$ 52.00	
1101	Efectivo Y equivalentes al efectivo				\$ 1,130.00	
110102	Bancos					
1107	Inventarios				\$ 400.00	
11070301	Semen mantenido para la venta			\$ 400.00		
4101	Costo de ventas				\$ 400.00	
1101	Efectivo Y equivalentes al efectivo					\$ 452.00
110102	Bancos					
1107	Inventario					\$ 400.00
11070301	Semen mantenido para la venta					
4104	Costo de explotación de ganado bovino					\$ 400.00
41040101	Materiales, insumos y suministros			\$ 400.00		
5104	Venta de semen					\$ 1,000.00
2105	IVA débito fiscal					\$ 130.00
V/ extracción y venta de semen.					\$ 2,382.00	\$ 2,382.00

23. Se realizan partidas de cierre al 31/12/2016.

Fecha: 31/12/2016		Partida N° 23			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
3302	<u>Excedentes del presente ejercicio</u>		\$ 10,725.00		
3301	Excedentes acumulados			\$ 10,725.00	
	V/traslado exced. presente ejercicio a excedentes acumulados		\$ 10,725.00	\$ 10,725.00	

Fecha: 31/12/2016		Partida N° 24			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
2105	<u>IVA débito fiscal</u>		\$ 660.34		
110903	<u>IVA crédito fiscal</u>			\$ 660.34	
	V/Liquidación de IVA débito fiscal		\$ 660.34	\$ 660.34	

Fecha: 31/12/2016		Partida N° 25			
Concepto		Parcial	Debe	Haber	
5103	Ingresos por ventas de ganado bovino		\$ 4,079.51		
5104	Ingresos por ventas de productos agrícolas		\$ 1,000.00		
52	Ingresos de no operación		\$ 2,500.00		
410103	Costo de ventas del ganado bovino			\$ 3,663.61	
4302	Gastos por deterioro del valor			\$ 1,087.00	
3302	Excedentes del presente ejercicio			\$ 2,828.90	
	V/Liquidación de costos y gastos		\$ 7,579.51	\$ 7,579.51	

Estados Financieros al 31/12/2016 que incluyen las transacciones efectuadas de la ganadería

COOPERATIVA "LA VACA Y EL TOMATE" DE R.L.		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016		
(CIFRAS EXPRESADAS EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA)		
ACTIVO		
CORRIENTE 73,790.85		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO	1,506.85	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	5,100.00	
INVENTARIOS	63,775.34	
ACTIVOS BIOLÓGICOS	0.00	
IVA CRÉDITO FISCAL	2,433.66	
PAGOS ANTICIPADOS	<u>975.00</u>	
NO CORRIENTE 62,213.05		
PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	40,140.00	
ACTIVOS INTANGIBLES	5,900.00	
ACTIVOS BIOLÓGICOS	<u>16,173.05</u>	
TOTAL ACTIVO		<u>136,003.90</u>
PASIVO		
CORRIENTE 17,700.00		
ACREEDORES Y OTRAS CTAS POR PAGAR	<u>17,700.00</u>	
NO CORRIENTE 32,750.00		
CUENTAS POR PAGAR A L.P.	<u>32,750.00</u>	
TOTAL PASIVO		<u>50,450.00</u>
PATRIMONIO 85,553.90		
APORTACIONES	50,000.00	
RESERVAS	10,000.00	
EXCEDENTES ACUMULADOS	<u>2,828.90</u>	
EXCEDENTES DEL PRESENTE EJERCICIO		
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO		<u>136,003.90</u>
_____	_____	_____
REPRESENTANTE LEGAL	CONTADOR GENERAL	AUDITOR EXTERNO

COOPERATIVA AGROPECUARIA "LA VACA Y EL TOMATE", DE R.L.		
ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL		
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2016		
(CIFRAS EXPRESADAS EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA)		
INGRESOS POR ACTIVIDADES ORDINARIAS	\$	4,079.51
COSTO DEL GANADO BOVINO	\$	3,663.61
GASTO POR DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	\$	1,087.00
INGRESOS POR VENTAS DE PRODUCTOS AGRÍCOLAS	\$	1,000.00
INGRESOS DE NO OPERACIÓN	\$	2,500.00
EXCEDENTES DEL PRESENTE EJERCICIO	\$	<u>2,828.90</u>
_____	_____	_____
REPRESENTANTE LEGAL	CONTADOR GENERAL	AUDITOR EXTERNO

CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. CONCLUSIONES:

Al término de esta investigación se concluye lo siguiente:

- a) El ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG) está haciendo un esfuerzo por ayudar a potencializar el crecimiento económico de las asociaciones cooperativas agropecuarias de nuestro país.
- b) Las asociaciones cooperativas agrícolas y ganaderas son pilares fundamentales en la economía salvadoreña, debido a que son fuentes generadoras de empleo y brindan seguridad alimenticia con los productos agrícolas que generan, por lo cual es importante promover su desarrollo, tanto a nivel técnico agronómico, como a nivel de aplicación de la normativa técnica contable para el registro de sus operaciones.
- c) Actualmente las asociaciones cooperativas agrícolas y ganaderas dedicadas a cultivos cíclicos y ganado mayor, realizan el registro de sus operaciones contables basadas en marcos normativos antiguos y diferentes al marco técnico vigente, lo cual provoca que la información generada por estas entidades no sea fiable, razonable y perjudique a la administración de las mismas en la toma de decisiones.
- d) Al no aplicar la normativa técnica vigente, las asociaciones cooperativas dedicadas a los cultivos cíclicos y ganadería, por ende, no aplican de forma adecuada el

reconocimiento, medición y revelación establecida en las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PYMES).

- e) En la actualidad no existen documentos técnicos basados en NIIF PYMES que guíen a las asociaciones cooperativas dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos, que están regidas por el MAG en la aplicación de la contabilidad apeándose a la normativa vigente.

4.2. RECOMENDACIONES

Antes las conclusiones establecidas anteriormente, se recomiendan lo siguiente:

- a) Al Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), promover entre las asociaciones cooperativas bajo su dependencia, la aplicación de NIIF PYMES para el registro de la contabilidad, especialmente en las asociaciones cooperativas dedicadas a los cultivos cíclicos y a la ganadería.
- b) A la administración de las asociaciones cooperativas dedicadas a los cultivos cíclicos y ganadería, que hagan un esfuerzo por cumplir con la implementación de la contabilidad conforme a NIIF para PYMES, apoyándose de la asesoría de un profesional de la contaduría pública.

- c) Al Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), gestionar la creación de un manual de políticas y procedimientos contables basado en NIIF PYMES, que se apegue a las operaciones realizadas por cada entidad en particular, según la actividad agrícola o ganadera a la que se dedique y que sirva de guía para que la información financiera generada por las asociaciones cooperativas agropecuarias sea fiable y razonable.

- d) A los centros de estudios superiores, promover la elaboración de documentos que faciliten la implementación de las NIIF PYMES a cooperativas dedicadas a actividades especiales específicas, tales como los cultivos cíclicos y la ganadería.

- e) A los profesionales de la contabilidad, estar siempre actualizando sus conocimientos según la normativa técnica vigente en nuestro país, para poder así brindar una adecuada aplicación de la normativa técnica en actividades especiales, tales como la agricultura y la ganadería.

BIBLIOGRAFÍA

Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades., IASC. Foundation Publication Department. Año 2009.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Norma Internacional de Contabilidad N° 41. Agricultura, 2010

Centro Nacional de Tecnología Agropecuaria y Forestal (CENTA). “Guía del cultivo del tomate”. Ministerio de Agricultura y Ganadería de la Republica de El Salvador.

Centro Nacional de Tecnología Agropecuaria y Forestal (CENTA). “Guía del cultivo de la cebolla”. Ministerio de Agricultura y Ganadería de la Republica de El Salvador.

Centro Nacional de Tecnología Agropecuaria y Forestal (CENTA). “Guía del cultivo del chile dulce”. Ministerio de Agricultura y Ganadería de la Republica de El Salvador.

Ministerio de Agricultura y Ganadería de la República de El Salvador. Año 2009. “Documento Ganadería”. El Salvador.

Código Tributario. D. L. N° 230 del 14 de diciembre de 2000, publicado en el D.O. N° 41 Tomo 335, del 22 de diciembre del 2000. República de El Salvador.

Ley de Impuesto sobre la Renta. D.L. N°134 del 18 de diciembre de 1991, publicado en el D.O. N° 242, Tomo 313, del 21 de diciembre de 1991. República de El Salvador.

Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. D.L. N° 296 de 24 de julio de 1992, publicado en el D.O. N° 143, Tomo 136, del 31 de julio de 1992. República de El Salvador.

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a La Prestación de Servicios. D.L. N° 552 del 18 de diciembre de 1986, publicado en el D.O. N° 239, Tomo 293, del 22 de diciembre de 1986. República de El Salvador.

Ley de la Asociación de Ganaderos de El Salvador. D.L. N° 531, del 24 de enero de 1974, publicado en D.O. N° 20, Tomo 242, del 30 de enero de 1974. República de El Salvador.

Ley General de Asociaciones Cooperativas. D.L. N° 339 de 06 de mayo de 1986, publicado en D.O. N° 86, Tomo 291, del 14 de mayo de 1986. República de El Salvador.

Ley de Sanidad Vegetal y Animal. D.L. N° 524 de 30 de noviembre de 1985, publicado en D.O. N° 234, Tomo 329, del 18 de diciembre de 1995. República de El Salvador.

Reglamento para el Uso de Fierros o Marcas de Errar Ganado y Traslado de Semovientes en las Actividades de la Explotación Ganadera. D.L. N° S/N 14 de julio de 1930, publicado en el D.O. N° 163, Tomo 109, del 21 de julio de 1930. República de El Salvador.

INSAFOCOOP. Año 2016 “Historia del Cooperativismo”. Disponible en <http://www.insafocoop.gob.sv/index.php/historia-del-cooperativismo/>

Wikipedia, la enciclopedia libre. Año 2016. “Agricultura”. Disponible en <https://es.wikipedia.org/wiki/Agricultura>. Consultado Julio de 2016.

Wikipedia, la enciclopedia libre. Año 2016. “Ganadería”. Disponible en <https://es.wikipedia.org/wiki/Ganader%C3%ADa>. Consultado Julio de 2016.

ANEXOS

ANEXO N° 1: ENCUESTA



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



CUESTIONARIO

DIRIGIDO A: Contadores Generales de las asociaciones cooperativas agropecuarias dedicadas a explotación ganadera y cultivos cíclicos.

OBJETIVO: Obtener información relevante que permita identificar la forma en que las asociaciones agropecuarias aplican la contabilidad en la explotación ganadera y cultivos cíclicos.

PROPÓSITO: La presente guía de preguntas ha sido elaborada por estudiantes de la carrera de licenciatura de contaduría pública, con el propósito de sustentar el trabajo de investigación relativo a establecer una herramienta técnica que permita la aplicación adecuada de la contabilidad de las cooperativas agropecuarias dedicadas a la explotación ganadera y cultivos cíclicos.

INDICACIONES: Marque con una “X” la(s) respuesta(s) que usted considere conveniente o complementar según el caso.

- SITUACIÓN ACTUAL SOBRE LA CONTABILIDAD DE LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS DEDICADAS A LA EXPLOTACION GANADERA Y CULTIVOS CÍCLICOS.

1. ¿Qué tipo de explotación agrícola o ganadera desarrolla?

Agricultura intensiva

Ganadería intensiva

Agricultura extensiva

Ganadería extensiva

Agricultura mixta

Ganadería mixta

Otro _____

Objetivo: conocer qué tipos de explotaciones se realizan en las cooperativas agropecuarias, para identificar los principales cultivos cíclicos y explotación ganadera que son generados por dichas cooperativas.

2. ¿Cuál es el área o explotaciones asignadas o utilizados por cada explotación?

Cultivo1 _____ Extensión _____

Cultivo2 _____ Extensión _____

Ganado1 _____ Extensión _____

Ganado2 _____ Extensión _____

Objetivo: indagar las áreas o superficies promedio utilizadas por los agricultores para desarrollar la actividad agrícola y ganadera, para determinar la superficie promedio utilizada para cada cultivo y explotación ganadera.

3. ¿Cuáles son sus volúmenes de producción?

Cultivo1 _____ Volumen _____

Cultivo2 _____ Volumen _____

Ganado1 _____ Volumen _____

Ganado2 _____ Volumen _____

Objetivo: identificar los volúmenes de producción generados por las cooperativas con explotaciones agrícolas y ganaderas, y hacer una relación de los volúmenes de producción con respecto a las superficies utilizadas.

4. ¿En qué forma opera la contabilidad?

Interna Externa

Objetivo: clasificar entre interna y externa, la forma utilizada para operar la contabilidad por parte de las cooperativas agropecuarias, y establecer cuál es actualmente la forma más utilizada.

5. ¿Posee la empresa un sistema contable autorizado por el Ministerio de Gobernación?

SI NO

Objetivo: verificar qué porcentaje de las cooperativas dedicadas a los cultivos cíclicos y explotación ganadera operan con un sistema contable autorizado por el Ministerio de Gobernación.

6. Seleccione los elementos del sistema contable que posee y aplica en la contabilización de la explotación ganadera y agrícola:

Descripción del sistema Catálogo de cuentas

Manual de políticas contables Manual de aplicación de cuentas

Manual de procedimientos contables Ninguno de los anteriores

Objetivo: validar los elementos existentes y utilizados en los sistemas contables de las cooperativas agropecuarias y a la vez medir la inexistencia de este tipo de elementos.

• FORMACIÓN TÉCNICA Y CONOCIMIENTOS EN LA APLICACIÓN DE NORMAS EN LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS

1. ¿Cuál es la formación profesional del responsable de la contabilidad en la entidad?

Bachillerato _____ Universitario _____ Post Grado _____ Ninguna _____

Objetivo: Indagar la formación académica promedio de los responsables de generar la información financiera en las cooperativas agropecuarias, y utilizarlo como parámetro para evaluar el lenguaje técnico que debe ser utilizado, al elaborar una herramienta de apoyo a dicho sector.

2. ¿Cuándo fue la última vez que recibió capacitación relacionada a la contabilización de la explotación ganadera y cultivos cíclicos?

Menos de 1 mes

Menos de 3 meses

Menos de 6 meses

Menos de 1 año

Más de 1 año

Objetivo: Medir la frecuencia y el nivel de capacitación recibido por los responsables de la contabilidad en las cooperativas que realizan explotaciones agrícolas y ganaderas, que permitan establecer el nivel de actualización en el conocimiento técnico del área agropecuaria.

3. ¿Posee alguna guía o documento de apoyo para contabilizar la explotación ganadera y cultivos cíclicos?

SI NO

Objetivo: Indagar sobre la existencia de documentos o guías de apoyo para contabilizar las operaciones de las cooperativas que realizan explotaciones agrícolas y ganaderas, y determinar la necesidad de la creación de esa herramienta.

4. El ganado que posee se presenta en los estados financieros como:

Inventarios para la venta

Parte de los costos que se incluyen en los resultados

Activo biológico dentro de los activos corrientes

Activo biológico dentro de los activos no corrientes

Objetivo: Examinar la situación actual de cómo se presenta en los estados financieros el ganado de las cooperativas con explotaciones agropecuarias y analizar qué tan acertada es la forma actual de presentación con respecto a las NIIF PYMES.

5. Los costos incurridos en la explotación de los cultivos cíclicos se reconocen en los estados financieros como:

Inventarios para la venta

Parte de los costos que se incluyen en los resultados

Activo biológico dentro de los activos corrientes

Activo biológico dentro de los activos no corrientes

Costo de la cosecha

Objetivo: Identificar cómo se reconocen en los estados financieros los costos de los cultivos cíclicos de las cooperativas con explotaciones agrícolas, para indagar la correcta aplicación en el reconocimiento de los costos de dichas cooperativas.

6. ¿Su sistema contable tiene identificados y aplica la agrupación por centros de costo de las erogaciones realizadas en la explotación de los cultivos?

SI . ¿Cuáles utiliza?:

Centros de costos estándar

Centros de costos de producción

Centros de costos de desarrollo

NO utiliza centros de costos

Objetivo: identificar los centros de costos utilizados por las cooperativas agrícolas dedicadas a los cultivos cíclicos, y definir qué porcentaje de estas cooperativas aun no implementan la agrupación por centros de costos.

7. ¿Tiene un procedimiento definido para la determinación de costos de la explotación ganadera y de los cultivos cíclicos?

SI NO

Explique _____

Objetivo: Recolectar los procedimientos utilizados para la determinación de costos en las cooperativas agrícolas y ganaderas, para generar procedimientos estándar de fácil aplicación, apegados a los establecido en las NIIF PYMES.

8. ¿Identifica las fases de desarrollo y explotación en la contabilización de las operaciones relacionadas con los cultivos cíclicos y el ganado?

SI NO

Objetivo: Examinar si las cooperativas agropecuarias identifican las fases de desarrollo y explotación en sus cultivos cíclicos y explotaciones ganaderas.

9. ¿Cómo determina los precios de venta de la explotación ganadera y de los productos agrícolas?

En base a un porcentaje sobre los costos

En base al mercado

Determinando los costos más un margen de utilidad

Otros _____

Objetivo: Observar cómo determinan los precios de venta las cooperativas agropecuarias dedicadas a los cultivos cíclicos y explotación ganadera, para establecer lineamientos generales básicos para la determinación de precios.

10. ¿Qué etapa del proceso de la explotación ganadera y de los cultivos cíclicos presenta mayor dificultad para su contabilización?

Acumulación de costos de desarrollo o formación

Acumulación de costos de explotación

Asignación costos de cosecha o producto

Otros _____

Objetivo: Medir qué etapa del proceso de explotación agrícola y ganadera presenta mayores dificultades para las cooperativas agropecuarias, para profundizar más en el desarrollo y explicación de dicha etapa al desarrollar una herramienta de apoyo técnico contable al sector agropecuario.

11. ¿Considera usted que las NIC-NIIF permiten establecer las bases fundamentales para la presentación de los estados financieros de la entidad?

SI NO

Objetivo: Recabar la percepción si las NIC-NIIF ayudan a las cooperativas agropecuarias a establecer las bases para la preparación de los estados financieros, y así medir el nivel de confianza en la normativa NIC-NIIF por parte de las cooperativas agropecuarias.

- LA NECESIDAD DE UNA HERRAMIENTA DE APLICACIÓN A LA CONTABILIDAD DE LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS.

1. ¿Considera necesario que las normas existentes contribuyen a que la entidad pueda preparar y presentar información financiera que incluya todos los procesos y costos en los que realmente se incurren?

BASTANTE	<input type="checkbox"/>	REGULAR	<input type="checkbox"/>
POCO	<input type="checkbox"/>	NADA	<input type="checkbox"/>

Objetivo: Identificar qué nivel de utilidad brinda la normativa existente para que la información financiera incluya todos los procesos y costos incurridos en las explotaciones agrícolas y ganaderas.

2. ¿Cuáles considera que son los principales problemas en la aplicación de la normativa técnica adoptada?

Preparación y presentación de estados financieros	<input type="checkbox"/>
Aplicación de Normativa Técnica	<input type="checkbox"/>
Falta de Competencia profesional	<input type="checkbox"/>
Otros _____	<input type="checkbox"/>

Objetivo: Listar los problemas más comunes con los que se enfrentan las cooperativas agropecuarias en la aplicación de la normativa existente, en la contabilización de las explotaciones agrícolas y ganaderas.

3. ¿Cree necesario que exista un documento guía en el proceso contable de la explotación agrícola y ganadera?

Muy necesario Poco necesario Nada necesario

Objetivo: Identificar la necesidad de creación de una herramienta o guía de apoyo para la contabilización de las explotaciones agrícolas y ganaderas de cooperativas agropecuarias.

4. ¿Considera que las cooperativas agrícolas en general necesitan una herramienta que proporcione lineamientos uniformes acerca del tratamiento contable de sus operaciones?

Es necesario No es necesario Ya existe lineamientos uniformes

Objetivo: Diagnosticar si la normativa existente presenta lineamientos uniformes para la contabilización de las operaciones de las cooperativas agrícolas en general.

5. ¿Qué aspectos considera importantes incluir en el desarrollo de una herramienta de aplicación de normativa técnica para la contabilidad de la explotación agrícola y ganadera?

Identificación de centros de costos

Identificación de las fases de los cultivos

Cómo medir los activos biológicos

Cómo presentar los activos biológicos en los estados financieros

Todas las anteriores

Otros _____

Objetivo: Inferir cuales son los aspectos más importantes que debe incluir el desarrollo de una herramienta para la contabilización de las operaciones de las cooperativas agrícolas y ganaderas.

ANEXO N° 2: TABULACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS DATOS PROCESADOS

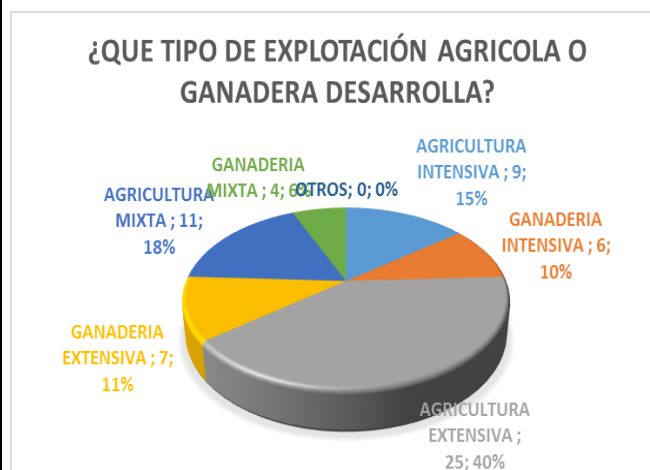
A continuación, se muestra la interpretación y análisis de los datos recolectados:

- SITUACIÓN ACTUAL SOBRE LA CONTABILIDAD DE LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS DEDICADAS A LA EXPLOTACION GANADERA Y CULTIVOS CÍCLICOS.

Pregunta 1. ¿Qué tipo de explotación agrícola o ganadera desarrolla?

Objetivo: conocer qué tipos de explotaciones se realizan en las cooperativas agropecuarias, para identificar los principales cultivos cíclicos y explotación ganadera que son generados por dichas cooperativas.

RESPUESTAS		
AGRICULTURA INTENSIVA	9	15%
GANADERIA INTENSIVA	6	10%
AGRICULTURA EXTENSIVA	25	40%
GANADERIA EXTENSIVA	7	11%
AGRICULTURA MIXTA	11	18%
GANADERIA MIXTA	4	6%
OTROS	0	0%
TOTALES	62	100%



Análisis: del total de las cooperativas encuestadas, el 40% se dedica a la agricultura extensiva, el 18% a la agricultura mixta y un 15% a la agricultura intensiva, siendo la agricultura la que predomina como mayor explotación.

Pregunta 2. ¿Cuál es el área o explotaciones asignadas o utilizados por cada explotación?

Objetivo: indagar las áreas o superficies promedio utilizadas por los agricultores para desarrollar la actividad agrícola y ganadera, para determinar la superficie promedio utilizada para cada cultivo y explotación ganadera.

RESPUESTAS		
DE 1 A 100 MANZANAS	11	18%
DE 101 A 200 MANZANAS	16	26%
DE 201 A 300 MANZANAS	16	26%
MAYOR A 300 MANZANAS	19	31%
TOTALES	62	100%



Análisis: los datos recopilados indican que un 31% de las cooperativas encuestadas posee más de 300 manzanas ya sea en cultivos o terrenos para la ganadería.

Pregunta 3. ¿Cuáles son sus volúmenes de producción?

Objetivo: identificar los volúmenes de producción generados por las cooperativas con explotaciones agrícolas y ganaderas, y hacer una relación de los volúmenes de producción con respecto a las superficies utilizadas.

RESPUESTAS		
CULTIVO 1 (CEBOLLAS, TOMATES Y CHILES)	18	29%
CULTIVO 2 (MAIZ, FRIJOL, CAÑA Y OTROS)	27	44%
GANADO 1 (PRODUCTOS LACTEOS)	11	18%
GANADO 2 (PRODUCTORES DE CARNES)	6	10%
TOTALES	62	100%



Análisis: el 44% refleja que el maíz el frijol y la caña son el producto con mayor explotación agrícola.

VOLUMENES DE PRODUCCIÓN		
DE 3001 A 5000 QQ ANUALES	13	21%
MAYOR DE 5001 QQ ANUALES	32	52%
DE 500 A 1000 TNL ANUALES	5	8%
MAS DE 1001 TNL ANUALES	12	19%
TOTALES	62	100%



Análisis: Anualmente se producen más de 5000 quintales de productos agrícolas, de acuerdo al 52% de las cooperativas encuestadas, y más de 1000 tn de productos cárnicos son producidos de acuerdo al 19%.

Pregunta 4. ¿En qué forma opera la contabilidad?

Objetivo: clasificar entre interna y externa, la forma utilizada para operar la contabilidad por parte de las cooperativas agropecuarias, y establecer cuál es actualmente la forma más utilizada.

RESPUESTAS		
INTERNA	49	79%
EXTERNA	13	21%
TOTALES	62	100%

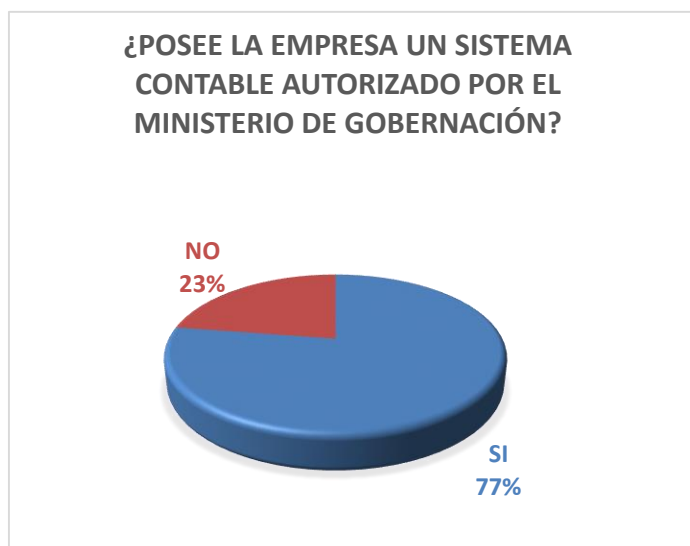


Análisis: de las cooperativas encuestadas El 79% opera la contabilidad de forma interna.

Pregunta 5. ¿Posee la empresa un sistema contable autorizado por el Ministerio de Gobernación?

Objetivo: verificar qué porcentaje de las cooperativas dedicadas a los cultivos cíclicos y explotación ganadera operan con un sistema contable autorizado por el Ministerio de Gobernación.

RESPUESTAS		
SI	48	77%
NO	14	23%
TOTALES	62	100%



Análisis: un 77% de las cooperativas encuetadas poseen un sistema contable aprobado por el Ministerio de Gobernación.

Pregunta 6. Seleccione los elementos del sistema contable que posee y aplica en la contabilización de la explotación ganadera y agrícola:

Objetivo: validar los elementos existentes y utilizados en los sistemas contables de las cooperativas agropecuarias y a la vez medir la inexistencia de este tipo de elementos.

RESPUESTAS		
DESCRIPCIÓN DEL SISTEMA	7	5%
CATALOGO DE CUENTA	62	48%
MANUAL DE POLÍTICAS CONTABLES	5	4%
MANUAL DE APLICACIÓN DE CUENTAS	53	41%
MANUAL DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES	1	1%
NINGUNO DE LOS ANTERIORES	1	1%
TOTALES	129	100%



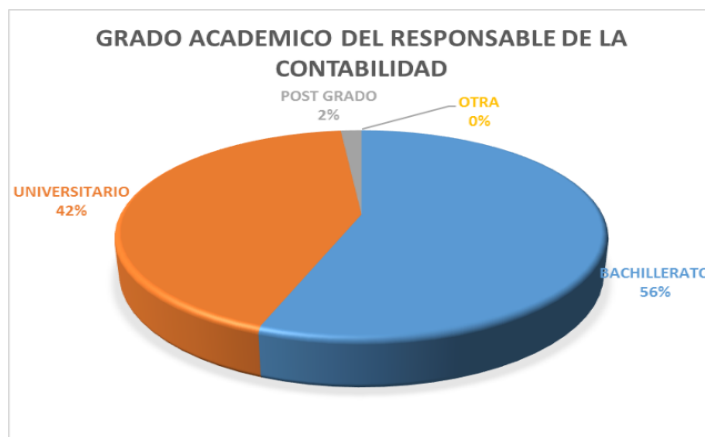
Análisis: del total de las cooperativas encuestadas que posee sistema contable aprobado por el ministerio de gobernación, el 48% cuenta con un catálogo de cuentas y un 41% posee un manual de aplicación del catálogo de cuentas.

- FORMACIÓN TÉCNICA Y CONOCIMIENTOS EN LA APLICACIÓN DE NORMAS EN LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS

Pregunta 7. ¿Cuál es la formación profesional del responsable de la contabilidad en la entidad?

Objetivo: Indagar la formación académica promedio de los responsables de generar la información financiera en las cooperativas agropecuarias, y utilizarlo como parámetro para evaluar el lenguaje técnico que debe ser utilizado, al elaborar una herramienta de apoyo.

BACHILLERATO	34	56%
UNIVERSITARIO	26	43%
POST GRADO	1	2%
OTRA	0	0%
TOTALES	61	100%



Análisis: Un 56% de las encuestas refleja que el responsable de la contabilidad en la entidad tiene como grado académico bachillerato.

Pregunta 8. ¿Cuándo fue la última vez que recibió capacitación relacionada a la contabilización de la explotación ganadera y cultivos cíclicos?

Objetivo: Medir la frecuencia y el nivel de capacitación recibido por los responsables de la contabilidad en las cooperativas que realizan explotaciones agrícolas y ganaderas, que permitan establecer el nivel de actualización en el conocimiento técnico del área agropecuaria.

RESPUESTAS		
MENOS DE 6 MESES	4	6%
MENOS DE UN AÑO	30	48%
UN AÑO	6	10%
MAS DE UN AÑO	22	35%
TOTALES	62	100%

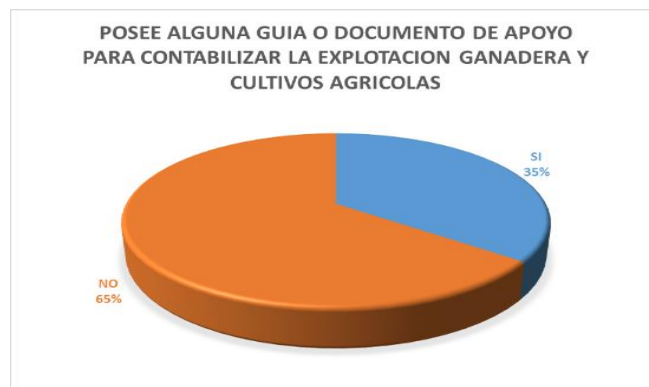


Análisis: El 48% de la muestra indica que en menos de un año recibió capacitación relacionada acerca de cómo registrar de mejor manera las transacciones económicas de la entidad, mientras que el 35% recibió capacitación hace más de un año.

Pregunta 9. ¿Posee alguna guía o documento de apoyo para contabilizar la explotación ganadera y cultivos cíclicos?

Objetivo: Indagar sobre la existencia de documentos o guías de apoyo para contabilizar las operaciones de las cooperativas que realizan explotaciones agrícolas y ganaderas, y determinar la necesidad de la creación de esa herramienta.

RESPUESTAS		
SI	22	35%
NO	40	65%
TOTALES	62	100%



Análisis: 65% de las encuestas indican que no se posee algún documento de apoyo para contabilizar las transacciones que realiza.

Pregunta 10. El ganado que posee se presenta en los estados financieros como:

Objetivo: Examinar la situación actual de cómo se presenta en los estados financieros el ganado de las cooperativas con explotaciones agropecuarias y analizar qué tan acertada es la forma actual de presentación con respecto a las NIIF PYMES.

RESPUESTAS		
INVENTARIO PARA LA VENTA	5	29%
PARTE DE LOS COSTOS QUE SE INCLUYEN EN LOS RESULTADOS	12	71%
ACTIVOS BIOLÓGICOS DENTRO DE LOS ACTIVOS CORRIENTES	0	0%
ACTIVOS BIOLÓGICOS DENTRO DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES	0	0%
TOTALES	17	100%

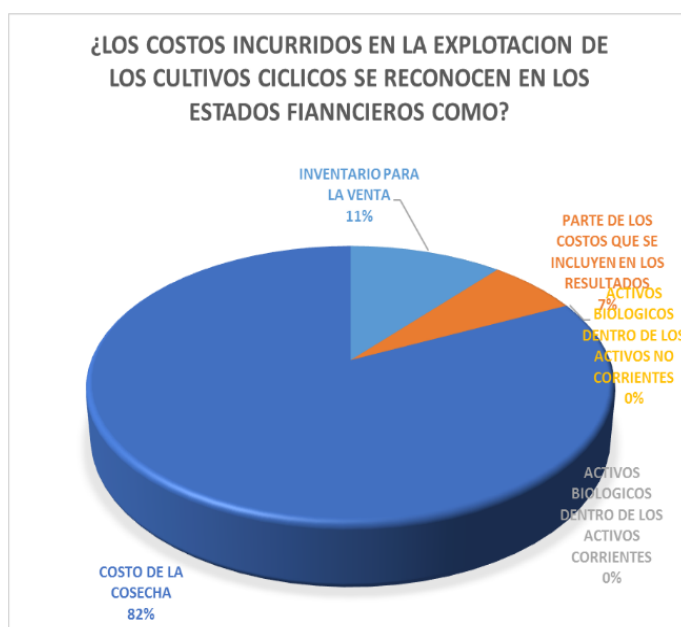


Análisis: de las cooperativas dedicadas a la explotación ganadera encuestadas, un 71% muestra que el ganado presentado en los estados financieros está registrado como parte de los costos que se incluyen en los resultados.

Pregunta 11. Los costos incurridos en la explotación de los cultivos cíclicos se reconocen en los estados financieros como:

Objetivo: Identificar cómo se reconocen en los estados financieros los costos de los cultivos cíclicos de las cooperativas con explotaciones agrícolas, para indagar la correcta aplicación en el reconocimiento de los costos de dichas cooperativas.

RESPUESTAS		
INVENTARIO PARA LA VENTA	5	11%
PARTE DE LOS COSTOS QUE SE INCLUYEN EN LOS RESULTADOS	3	7%
ACTIVOS BIOLÓGICOS DENTRO DE LOS ACTIVOS CORRIENTES	0	0%
ACTIVOS BIOLÓGICOS DENTRO DE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES	0	0%
COSTO DE LA COSECHA	37	82%
TOTALES	45	100%

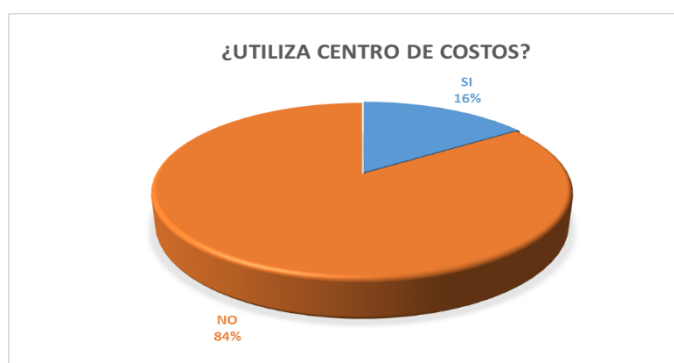


Análisis: un 82% de las cooperativas encuestadas que se dedican a la explotación de cultivos cíclicos indica que los costos de explotación de los cultivos se reconocen como costo de cosecha.

Pregunta 12. ¿Su sistema contable tiene identificados y aplica la agrupación por centros de costo de las erogaciones realizadas en la explotación de los cultivos?

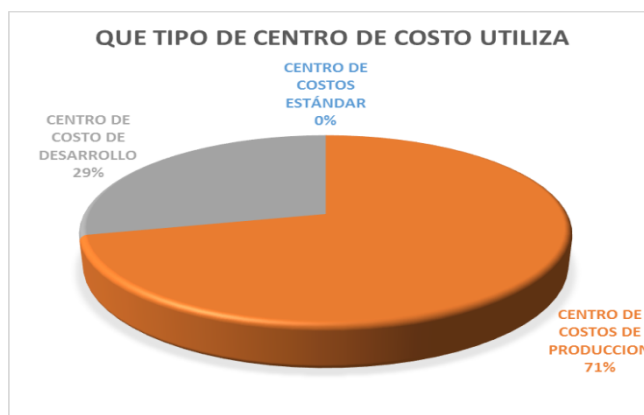
Objetivo: identificar los centros de costos utilizados por las cooperativas agrícolas dedicadas a los cultivos cíclicos, y definir qué porcentaje de estas cooperativas aun no implementan la agrupación por centros de costos.

RESPUESTAS		
SI	7	16%
NO	38	84%
TOTALES	45	100%



Análisis: el 84% de las cooperativas encuestadas no tienen un centro de costos definido.

RESPUESTAS		
CENTRO DE COSTOS ESTÁNDAR	0	0%
CENTRO DE COSTOS DE PRODUCCION	5	71%
CENTRO DE COSTO DE DESARROLLO	2	29%
TOTALES	7	100%



Análisis: de las cooperativas que si poseen un centro de costos definido el 71% utilizan centro de costo de producción.

Pregunta 13. ¿Tiene un procedimiento definido para la determinación de costos de la explotación ganadera y de los cultivos cíclicos?

Objetivo: Recolectar los procedimientos utilizados para la determinación de costos en las cooperativas agrícolas y ganaderas, para generar procedimientos estándar de fácil aplicación, apegados a lo establecido en las NIIF PYMES.

RESPUESTAS		
SI	53	85%
NO	9	15%
TOTALES	62	100%

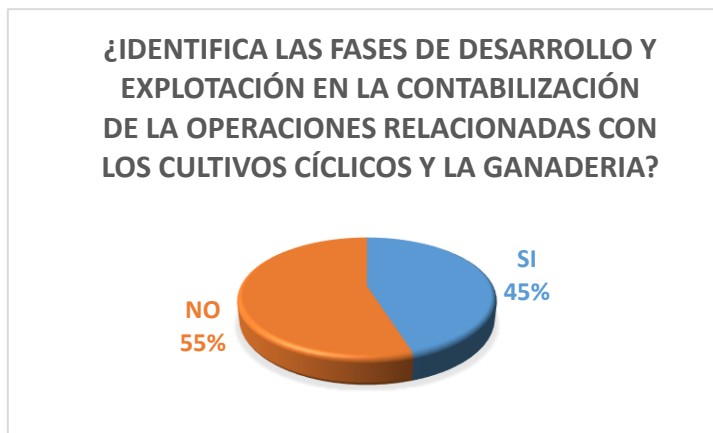


Análisis: un 85% de las cooperativas encuestadas no tienen un procedimiento definido para la determinación de los costos de la explotación que realizan.

Pregunta 14. ¿Identifica las fases de desarrollo y explotación en la contabilización de las operaciones relacionadas con los cultivos cíclicos y el ganado?

Objetivo: Examinar si las cooperativas agropecuarias identifican las fases de desarrollo y explotación en sus cultivos cíclicos y explotaciones ganaderas.

RESPUESTAS		
SI	28	45%
NO	34	55%
TOTALES	62	100%

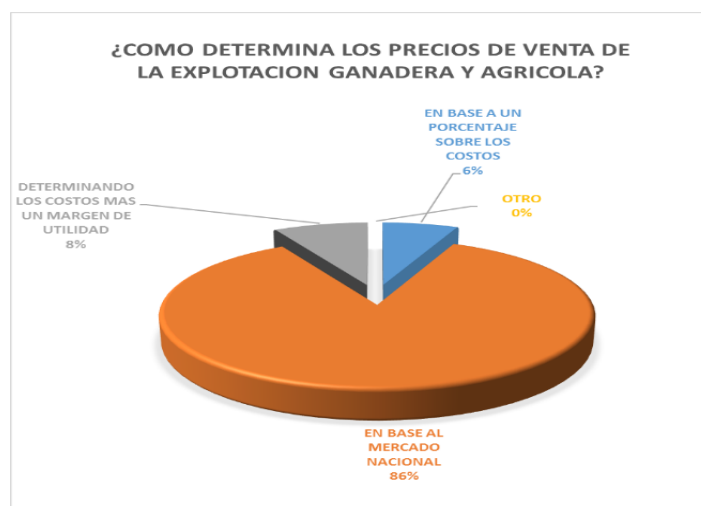


Análisis: el 55% de las cooperativas no identifican las fases de desarrollo y explotación en la contabilización de las operaciones relacionadas a su explotación.

Pregunta 15. ¿Cómo determina los precios de venta de la explotación ganadera y de los productos agrícolas?

Objetivo: Observar cómo determinan los precios de venta las cooperativas agropecuarias dedicadas a los cultivos cíclicos y explotación ganadera, para establecer lineamientos generales básicos para la determinación de precios.

RESPUESTAS		
EN BASE A UN PORCENTAJE SOBRE LOS COSTOS	4	6%
EN BASE AL MERCADO NACIONAL	53	85%
DETERMINANDO LOS COSTOS MAS UN MARGEN DE UTILIDAD	5	8%
OTRO	0	0%
TOTALES	62	100%



Análisis: el 85% de las cooperativas de la muestra utilizan el mercado nacional como base para establecer su precio de venta.

Pregunta 16. ¿Qué etapa del proceso de la explotación ganadera y de los cultivos cíclicos presenta mayor dificultad para su contabilización?

Objetivo: Medir qué etapa del proceso de explotación agrícola y ganadera presenta mayores dificultades para las cooperativas agropecuarias, para profundizar más en el desarrollo y explicación de dicha etapa al desarrollar una herramienta de apoyo técnico contable al sector agropecuario.

RESPUESTAS		
ACUMULACION DE COSTO DE DESARROLLO O FORMACION	11	18%
ACUMULACION DE COSTO DE EXPLOTACION	21	34%
ASIGNACION DE COSTO DE COSECHA O PRODUCTO	27	44%
OTROS	3	5%
TOTALES	62	100%



Análisis: de las cooperativas encuestadas, el 44% presenta mayor dificultad para su contabilidad la asignación de costo de cosecha o producto.

Pregunta 17. ¿Considera usted que las NIC-NIIF permiten establecer las bases fundamentales para la presentación de los estados financieros de la entidad?

Objetivo: Recabar la percepción si las NIC-NIIF ayudan a las cooperativas agropecuarias a establecer las bases para la preparación de los estados financieros, y así medir el nivel de confianza en la normativa NIC-NIIF por parte de las cooperativas agropecuarias.

RESPUESTAS		
SI	57	92%
NO	5	8%
TOTALES	62	100%



Análisis: un 92% de las encuestas reflejan que las cooperativas consideran que las NIC/NIIF permiten establecer las bases fundamentales para la presentación de los estados financieros.

- LA NECESIDAD DE UNA HERRAMIENTA DE APLICACIÓN A LA CONTABILIDAD DE LAS COOPERATIVAS AGROPECUARIAS.

Pregunta 18. ¿Considera necesario que las normas existentes contribuyan a que la entidad pueda preparar y presentar información financiera que incluya todos los procesos y costos en los que realmente se incurre?

Objetivo: Identificar qué nivel de utilidad brinda la normativa existente para que la información financiera incluya todos los procesos y costos incurridos en las explotaciones agrícolas y ganaderas.

RESPUESTAS		
BASTANTE	15	24%
REGULAR	37	60%
POCO	10	16%
NADA	0	0%
TOTALES	62	100%

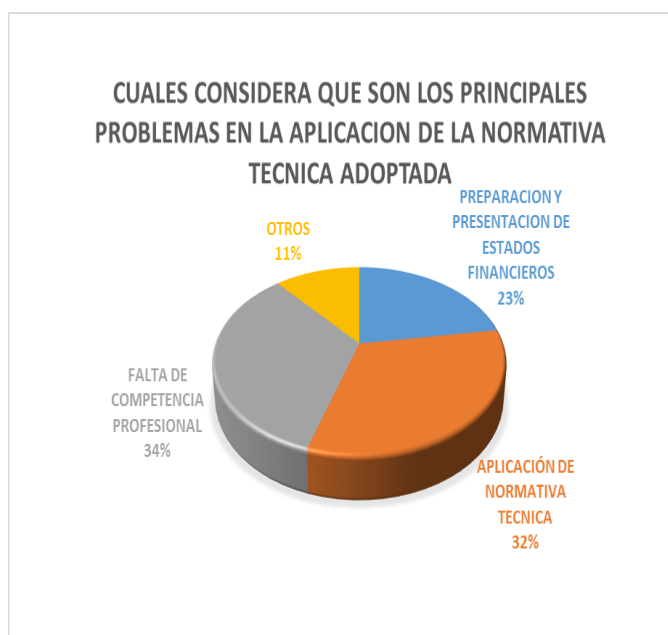


Análisis: 60% de las encuestas, muestran que las cooperativas consideran regular la contribución de las normas existentes para que la información presentada en los estados financieros, incluya todos los procesos en los que realmente incurre.

Pregunta 19. ¿Cuáles considera que son los principales problemas en la aplicación de la normativa técnica adoptada?

Objetivo: Listar los problemas más comunes con los que se enfrentan las cooperativas agropecuarias en la aplicación de la normativa existente, en la contabilización de las explotaciones agrícolas y ganaderas.

RESPUESTAS		
PREPARACION Y PRESENTACION DE ESTADOS FINANCIEROS	14	23%
APLICACIÓN DE NORMATIVA TECNICA	20	32%
FALTA DE COMPETENCIA PROFESIONAL	21	34%
OTROS	7	11%
TOTALES	62	100%



Análisis: un 34% de las cooperativas de la muestra consideran que la falta de competencia profesional es el principal problema en la aplicación de la normativa técnica adoptada, mientras que el 32% cree que el principal problema es en si la aplicación de la normativa técnica.

Pregunta 20. ¿Cree necesario que exista un documento guía en el proceso contable de la explotación agrícola y ganadera?

Objetivo: Identificar la necesidad de creación de una herramienta o guía de apoyo para la contabilización de las explotaciones agrícolas y ganaderas de cooperativas agropecuarias.

RESPUESTAS		
MUY NECESARIO	58	94%
POCO NECESARIO	4	6%
NADA NECESARIO	0	0%
TOTALES	62	100%

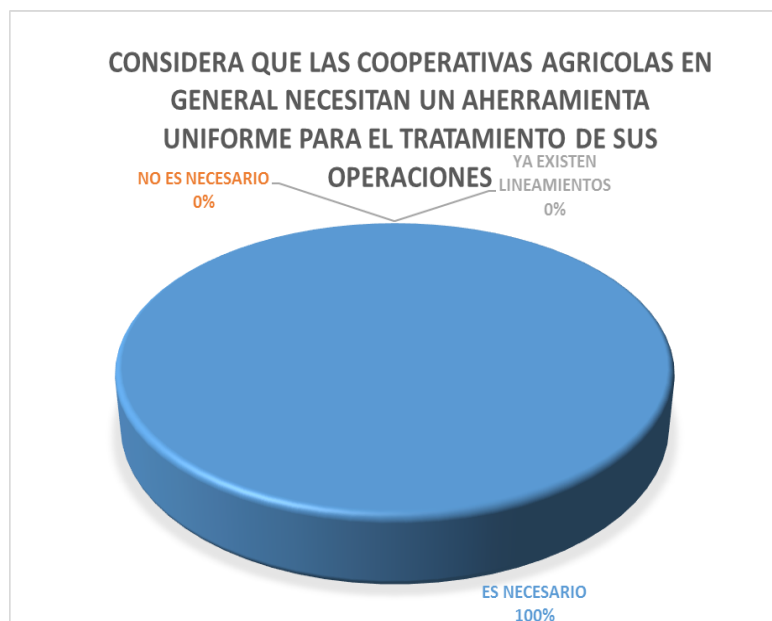


Análisis: las cooperativas encuestadas consideran necesario que exista un documento guía para facilitar el proceso contable en la explotación que realizan en un 94%.

Pregunta 21. ¿Considera que las cooperativas agrícolas en general necesitan una herramienta que proporcione lineamientos uniformes acerca del tratamiento contable de sus operaciones?

Objetivo: Diagnosticar si la normativa existente presenta lineamientos uniformes para la contabilización de las operaciones de las cooperativas agrícolas en general.

RESPUESTAS		
ES NECESARIO	62	100%
NO ES NECESARIO	0	0%
YA EXISTEN LINEAMIENTOS	0	0%
TOTALES	62	100%

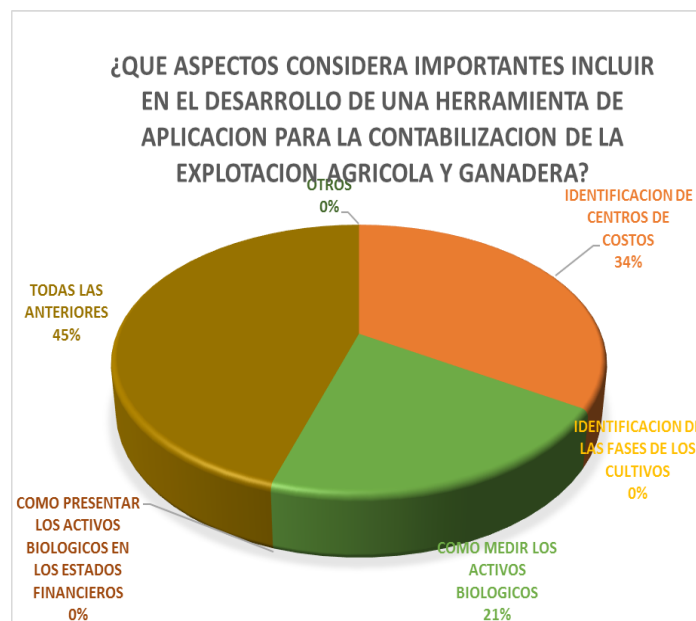


Análisis: el 100% de las cooperativas encuestadas consideran que es necesario tener una herramienta que permita uniformidad para el tratamiento contable de sus operaciones.

Pregunta 22. ¿Qué aspectos considera importantes incluir en el desarrollo de una herramienta de aplicación de normativa técnica para la contabilidad de la explotación agrícola y ganadera?

Objetivo: Inferir cuales son los aspectos más importantes que debe incluir el desarrollo de una herramienta para la contabilización de las operaciones de las cooperativas agrícolas y ganaderas.

RESPUESTAS		
IDENTIFICACION DE CENTROS DE COSTOS	21	34%
IDENTIFICACION DE LAS FASES DE LOS CULTIVOS	0	0%
COMO MEDIR LOS ACTIVOS BIOLOGICOS	13	21%
COMO PRESENTAR LOS ACTIVOS BIOLOGICOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	0	0%
TODAS LAS ANTERIORES	28	45%
OTROS	0	0%
TOTALES	62	100%



Análisis: del total de las cooperativas encuestadas, un 45% considera importante incluir en el desarrollo de una herramienta de aplicación para la contabilización de la explotación ganadera y cultivos cíclicos, la identificación de centros de costos, de fases de los cultivos, medición de activos biológicos y presentación de activos biológicos en los estados financieros.

ANEXO N° 3: CATÁLOGO DE CUENTAS PARA COOPERATIVAS AGROPECUARIAS**Cooperativa agropecuaria “LA VACA Y EL TOMATE” DE R.L.**

Catálogo de cuentas en base a Normas Internacionales de Contabilidad para una empresa Agropecuaria

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
110701	Inventario de Ganado Bovino
11070101	Lactancia y Crecimiento
1107010101	Jersey
1107010102	Brahman
11070102	Desarrollo y Monta
1107010201	Jersey
1107010202	Brahman
11070103	Ganado por parir
11070104	Sementales en explotación

11070105	Inventario de ganado mantenido para la venta
1107010501	Brahman
11070106	Ganado de engorde
1107010601	Jersey
110702	Inventarios de Productos Hortícolas
110703	Inventarios de Productos Agrícolas para la Comercialización
110704	Inventarios de Materiales Insumos y Suministros hortícolas
11070401	Semillas
11070402	Herbicidas
11070403	Acaricidas
110705	Inventarios de Materiales Insumos y Suministros
11070501	Concentrado vitaminado
11070502	Vacunas
11070503	Forraje/silo
11070504	Sal
110706	Inventarios de Suministros por Donación
110707	Inventarios de Productos en Proceso
110708	Inventarios de Productos Terminados
110709	Pedidos en Tránsito
110710	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
11080201	Ganado Lechero
11080202	Sementales en Explotación
110803	Activo Biológico Corriente Avicultura
110804	Deterioro de Activo Biológico
11080401	Lactancia y crecimiento
11080401	Jersey
1109	Gastos Pagados por Anticipado
110901	Depósitos en Garantía a Corto Plazo
110902	Papelería y Útiles
110903	Crédito Fiscal IVA
110904	Gastos de Administración Pendientes de Liquidar
1110	Otros activos corrientes
111001	Activo Biológico en formación
111002	Deterioro del valor de los activos biológicos en formación
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
12010301	Activo Biológico en Formación
1201030101	Semilleros
1201030102	Viveros
1201030103	Plantaciones en Desarrollo
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
12040201	Comederos Ganado Bovino
120403	Agotamiento Acumulado
12040301	Plantaciones Permanentes
12040302	Plantaciones Semipermanentes
12040303	Explotación de Animales
120404	Invernadero

120405	Sistema de riego
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 Mantenido 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
13	Provisión por mortandad
1301	Lactancia y crecimiento
130101	Jersey
130102	Brahman
1302	Desarrollo y monta
1303	Engorde
1304	Ganado por parir
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
31	Capital Contable
3101	Capital Social
310101	Capital Social Mínimo
31010101	Capital Social Mínimo Pagado
31010102	Capital Social Mínimo no Pagado
310102	Capital Social Variable
31010201	Capital Social Variable Pagado
31010202	Capital Social Variable no Pagado
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
410103	Costos de Ventas de Ganado Bovino
4102	Costos de los productos hortícolas vendidos
410201	Productos hortícolas
4103	Costos de Explotación Agrícola
4104	Costos de Explotación Ganado Bovino
410401	Lactancia y Crecimiento
41040101	Brahman
41040102	Jersey
41040101	Materiales, insumos y suministros.
4104010101	Concentrado vitaminado

4104010102 Forraje silo

4104010103 Sal

4104010104 vacunas

41040102 Mano de obra

4104010201 Lactancia y crecimiento

4104010202 Desarrollo y monta

410401020201 Semen congelado

410401020202 Material de inseminación

410401020203 Concentrado

410401020204 Forraje

410401020205 Sal

410401020206 Jersey

410401020207 Brahman

4104010203 Ganado de engorde

410401020301 Jersey

410401020302 Brahman

410401020301 Concentrado vitaminado

410401020302 Forraje/Silo

410401020303 Sal

4104010204 Ganado por parir

4104010205 Sementales en explotación

41040103 Costos indirectos de explotación

4104010301	Servicio de agua
4104010302	Servicio de energía eléctrica
4104010303	Servicio de telefonía
4104010304	Estimación de mortandad
410402	Desarrollo y Monta
410403	Ganado por Parir
410404	Sementales en Explotación
4105	Costos de Explotación Avícola
4106	Costos de Explotación Apícola
4107	Depreciaciones
410701	Mobiliario y equipo
410702	Equipo de transporte
410703	Maquinaria agrícola
410704	Invernadero
410705	Sistema de riego
410706	Otros gastos
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
420204	Otros Gastos
4203	Gastos por Servicios
4204	Gastos de Comercialización
43	Gastos de No Operación
4301	Gastos Financieros
4302	Gasto por deterioro del valor de los activos
430201	Lactancia y crecimiento
43020101	Jersey
43020102	Brahman
430203	Activo biológico en formación
4303	Gastos No Deducibles
5	CUENTAS DE RESULTADO ACREEDORAS
51	Ingresos de Operación
5101	Ingresos por Ventas de Productos Hortícolas
5102	Ingresos por Ventas de Productos para la Comercialización

5103	Ingresos por Ventas de Ganado Bovino
5104	Ingresos por Ventas de Productos Agrícolas
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

ANEXO N° 4: DIARIO MAYOR DE CULTIVOS CÍCLICOS (Tomate, chile dulce y cebolla)

COOPERATIVA AGROPECUARIA "LA VACA Y EL TOMATE", DE R.L.
LIBRO DIARIO MAYOR

FECHA	CUENTA	R	DEBE	HABER	SALDO
1101	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO				
01/01/2016	Saldo inicial	1	38,000.00		38,000.00
02/01/2016	Adquisición de invernadero y sistema de riego	1		10,000.00	28,000.00
03/01/2016	Compra de insumos	2		550.00	27,450.00
01/03/2016	Pago de jornales	6		1,450.00	26,000.00
19/07/2016	Compra de insumos	1		2,599.00	23,401.00
17/09/2016	Pago de jornales	5		5,100.00	18,301.00
15/10/2016	Compra de insumos	2		1,186.50	17,114.50
14/12/2016	Compra de tutores y nylon	6		2,915.40	14,199.10
15/12/2016	Pago de jornales	7		3,400.00	10,799.10
30/12/2016	Pago de servicios básicos	8		160.00	10,639.10
20/12/2016	Pago de servicios básicos	6		284.00	10,355.10
31/12/2016	Por venta de productos hortícolas	10	11,500.00		21,855.10
1103	CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	1			
01/01/2016	Saldo inicial		5,100.00		5,100.00
1107	INVENTARIOS				
01/01/2016	Saldo inicial	1	26,700.00		26,700.00
02/01/2016	Compra de insumos	2	550.00		27,250.00
06/01/2016	Por preparación de invernadero	3		75.00	27,175.00
09/01/2016	Por labores de siembra	4		350.00	26,825.00
05/02/2016	Traslado de insecticidas	5		125.00	26,700.00
30/04/2016	Por reconocimiento de inventario	8	2,666.67		29,366.67

19/07/2016	Compra de insumos	1	2,599.00	31,965.67
23/07/2016	Preparación de invernadero	2	423.75	31,541.92
29/07/2016	Siembra de semilla	3	1,695.00	29,846.92
09/08/2016	Traslado de acaricidas a producción	4	480.25	29,366.67
15/10/2016	Compra de insumos	2	1,186.50	30,553.17
18/10/2016	Preparación de invernadero	3	169.50	30,383.67
23/10/2016	Labores de siembra	4	621.50	29,762.17
12/12/2016	Traslado de acaricidas a producción	5	395.50	29,366.67
30/12/2016	Por reconocimiento de inventario	9	8,753.55	38,120.22
31/12/2016	Por venta de chile dulce	10	8,753.55	29,366.67
1108 ACTIVO BIOLÓGICO CORRIENTE- HORTALIZAS				
31/12/2016	Reconocimiento del activo biológico corriente	13	8,036.56	8,036.56
1109 PAGOS ANTICIPADOS				
01/01/2016	Saldo inicial	1	975.00	975.00
111001 ACTIVO BIOLÓGICO EN FORMACIÓN				
06/01/2016	Preparación de invernadero	3	75.00	75.00
09/01/2016	Por labores de siembra	4	350.00	425.00
05/02/2016	Traslado de insecticidas a producción	5	125.00	550.00
01/03/2016	Por pago de jornales	6	1,450.00	2,000.00
30/04/2016	Por depreciación en el proceso productivo	7	666.67	2,666.67
30/04/2016	Por reconocimiento del inventario	8	2,666.67	0.00
23/07/2016	Reparación del invernadero	2	423.75	423.75
29/07/2016	Siembra de semilla	3	1,695.00	2,118.75
09/08/2016	Traslado de acaricida a producción	4	480.25	2,599.00
17/09/2016	Pago a jornales	5	5,100.00	7,699.00

18/10/2016	Preparación de invernadero	3	169.50	7,868.50
23/10/2016	Por labores de siembra	4	621.50	8,490.00
12/12/2016	Traslado de acaricida a producción	5	395.50	8,885.50
14/12/2016	Compra de tutores y pita nylon	6	2,915.40	11,800.90
15/12/2016	Por pago de jornales	7	3,400.00	15,200.90
30/12/2016	Por reconocimiento de depreciación	8	1,145.00	16,345.90
30/12/2016	Para reconocer la depreciación	6	1,503.00	17,848.90
31/12/2016	Por baja en cuenta	11	610.34	17,238.56
31/12/2016	Reconocimiento del activo biológico corriente	13	8,036.56	9,202.00
27/12/2016	Por baja en cuenta	8	448.45	8,753.55
30/12/2016	Reconocimiento de inventario de producción	9	8,753.55	0.00
111002 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN FORMACIÓN				
25/12/2016	Por deterioro de activo	7	448.45	448.45
31/12/2016	Por deterioro de activo	9	610.34	1,058.79
31/12/2016	Por baja en cuenta	10	610.34	448.45
31/12/2016	Por baja en cuenta	8	448.45	0.00
1201 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO				
01/01/2016	Saldo inicial	1	40,500.00	40,500.00
02/01/2016	Adquisición de invernadero y sistema de riego	1	10,000.00	50,500.00
120103 ACTIVOS BIOLÓGICOS				
01/01/2016	Saldo inicial	1	16,000.00	16,000.00
1204 DEP. ACUM. DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO				
30/04/2016	Por depreciación en el proceso de producción	7	666.67	(666.67)
30/12/2016	Por depreciación en el proceso de producción	8	985.00	(1,651.67)

20/12/2016	Por depreciación en el proceso de producción	6	1,219.00	(2,870.67)
1209	ACTIVOS INTANGIBLES			
01/01/2016	Saldo inicial	1	5,900.00	5,900.00
2104	ACREEDORES Y OTRAS CUENTAS POR PAGAR			
01/01/2016	Saldo inicial	1	17,700.00	17,700.00
2204	CUENTAS POR PAGAR A LARGO PLAZO			
01/01/2016	Saldo inicial	1	32,750.00	32,750.00
3101	APORTACIONES			
01/01/2016	Saldo inicial	1	50,000.00	50,000.00
3201	RESERVAS			
01/01/2016	Saldo inicial	1	10,000.00	10,000.00
3301	EXCELENTES ACUMULADOS			
01/01/2016	Saldo inicial	1	12,000.00	12,000.00
31/12/2016	Traslado de excedente del presente ejercicio	12	10,725.00	22,725.00
3302	EXCEDENTES DEL PRESENTE EJERCICIO			
01/01/2016	Saldo inicial	1	10,725.00	10,725.00
31/12/2016	Traslado a excedentes acumulados	12	10,725.00	0.00
31/12/2016	Liquidación de gastos	12	610.34	(610.34)
31/12/2016	Para establecer excedente del ejercicio	14	2,298.00	1,687.66
4102	COSTO DE LOS PRODUCTOS HORTÍCOLAS VENDIDOS			

31/12/2016	Por venta de chile dulce	10	8,753.55	8,753.55
31/12/2016	Liquidación del costo	12	8,753.55	0.00
4302	GASTO POR DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS			
31/12/2016	Por deterioro del activo	9	610.34	610.34
31/12/2016	Por liquidación de gastos	12	610.34	0.00
25/12/2016	Por deterioro del activo	7	448.45	448.45
31/12/2016	Por liquidación de gastos	12	448.45	0.00
5101	INGRESO POR VENTA DE PRODUCTOS HORTÍCOLAS			
31/12/2016	Por venta de chile dulce	10	11,500.00	11,500.00
31/12/2016	Por liquidación de ingresos	12	11,500.00	0.00

ANEXO N° 5: HOJAS DE TRABAJO DEL CULTIVO DE TOMATE, CHILE DULCE Y CEBOLLA.

COOPERATIVA AGROPECUARIA “LA VACA Y EL TOMATE”, DE R.L.

HOJA DE TRABAJO DEL CULTIVO DEL TOMATE

CUENTAS	BALANCE DE COMPROBACIÓN		AJUSTES		BALANCE GENERAL	
Efectivo Y Equivalentes de Efectivo	\$18,000.00			\$ 7,661.90	\$10,338.10	
Cuentas Y Documentos por Cobrar	\$ 5,100.00				\$ 5,100.00	
Inventarios	\$26,700.00		\$ 1,050.00	\$ 1,050.00	\$26,700.00	
Act. Biológicos Corrientes - Hortalizas			\$ 8,036.56		\$ 8,036.56	
Pagos Anticipados	\$ 975.00				\$ 975.00	
Propiedad, Planta Y Equipo	\$40,500.00				\$40,500.00	
Deprec. Acum. PP&E				\$ 985.00		\$ 985.00
Activos Intangibles	\$ 5,900.00				\$ 5,900.00	
Activos Biológicos - No Corrientes	\$26,000.00				\$26,000.00	
Acreedores Y Otras Ctas Por Pagar		\$12,700.00				\$12,700.00
Cuentas Por Pagar A L.P.		\$27,750.00				\$27,750.00
Aportaciones		\$50,000.00				\$50,000.00
Reservas		\$10,000.00				\$10,000.00
Excedentes Acumulados		\$12,000.00		\$10,725.00		\$22,725.00
Excedentes Del Presente Ejercicio		\$10,725.00	\$ 11,335.34		\$ 610.34	
	123,175.00	123,175.00	20,421.90	20,421.90	124,160.00	124,160.00

COOPERATIVA AGROPECUARIA "LA VACA Y EL TOMATE", DE R.L.
HOJA DE TRABAJO DEL CULTIVO DEL CHILE DULCE

Cuentas	Balance de Comprobación		Ajustes		Balance General	
Efectivo Y Equivalentes de Efectivo	\$38,000.00		\$ 11,500.00	\$ 7,983.00	\$ 41,517.00	
Cuentas Y Documentos por Cobrar	\$ 5,100.00				\$ 5,100.00	
Inventarios	\$26,700.00				\$ 26,700.00	
Pagos Anticipados	\$ 975.00				\$ 975.00	
Propiedad, Planta Y Equipo	\$40,500.00				\$40,500.00	
Deprec. Acum. PP&E				\$ 1,219.00		\$ 1,219.00
Activos Intangibles	\$ 5,900.00				\$ 5,900.00	
Activos Biológicos - No Corrientes	\$16,000.00				\$16,000.00	
Acreedores Y Otras Ctas Por Pagar		\$17,700.00				\$ 17,700.00
Cuentas Por Pagar A L.P.		\$32,750.00				\$ 32,750.00
Aportaciones		\$50,000.00				\$ 50,000.00
Reservas		\$10,000.00				\$ 10,000.00
Excedentes Acumulados		\$12,000.00		\$10,725.00		\$ 22,725.00
Excedentes Del Presente Ejercicio		\$10,725.00	\$10,725.00	\$ 2,298.00		\$ 2,298.00
	133,175.00	133,175.00	22,225.00	22,225.00	136,692.00	136,692.00

COOPERATIVA AGROPECUARIA "LA VACA Y EL TOMATE", DE R.L.
HOJA DE TRABAJO DEL CULTIVO DE CEBOLLA

Cuentas	BALANCE DE COMPROBACIÓN		AJUSTES		BALANCE GENERAL	
Efectivo Y Equivalentes de Efectivo	\$ 38,000.00			\$ 12,000.00	\$ 26,000.00	
Cuentas Y Documentos por Cobrar	\$ 5,100.00				\$ 5,100.00	
Inventarios	\$ 26,700.00		\$ 3,216.67	\$ 550.00	\$ 29,366.67	
Pagos Anticipados	\$ 975.00				\$ 975.00	
Propiedad, Planta Y Equipo	\$ 40,500.00		\$ 10,000.00		\$ 50,500.00	
Deprec. Acum. PP&E				\$ 666.67		\$ 666.67
Activos Intangibles	\$ 5,900.00				\$ 5,900.00	
Activos Biológicos - No Corrientes	\$ 16,000.00				\$ 16,000.00	
Acreedores Y Otras Ctas Por Pagar		\$ 17,700.00				\$ 17,700.00
Cuentas Por Pagar A L.P.		\$ 32,750.00				\$ 32,750.00
Aportaciones		\$ 50,000.00				\$ 50,000.00
Reservas		\$ 10,000.00				\$ 10,000.00
Excedentes Acumulados		\$ 12,000.00		\$ 10,725.00		\$ 22,725.00
Excedentes Del Presente Ejercicio		\$ 10,725.00	\$ 10,725.00			
	\$133,175.00	\$ 133,175.00	\$ 23,941.67	\$ 23,941.67	\$ 133,841.67	\$ 133,841.67

ANEXO N° 6:**Notas explicativas a los Estados Financieros por el año que termina el 31 de diciembre de 2016, del cultivo de tomate, chile dulce y cebolla.****Nota 1. Información general**

La cooperativa agropecuaria “La vaca y El tomate de R.L”, fue constituida bajo las leyes de El Salvador el 03 de enero de 2009, se dedicada a la explotación ganadera y de cultivos cíclicos, es una entidad que radicada en el país y cuyo domicilio está ubicado en el departamento de Santa Ana. Su actividad principal es la explotación de ganado mayor y el cultivo de tomate, chile dulce y cebolla.

Nota 2. Base de elaboración

Los estados financieros de la entidad, han sido preparados en base a la Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés).

De acuerdo a la adopción de dichas normas, la Administración de la entidad preparará Estado de situación financiera, Estado de Resultados, Estado de cambios en el patrimonio, Estado de flujo de efectivo y las notas correspondientes, y un estado de resultado integral siempre que existan partidas de otro resultado integral.

Políticas contables

Nota 3. Efectivo y equivalentes de efectivo

El efectivo es considerado como el dinero disponible en caja o bancos, al igual que los depósitos bancarios a la vista.

Se consideran equivalentes de efectivo, los valores negociables adquiridos con plazos de vencimiento iguales o inferiores a tres meses.

<i>Efectivo y equivalentes de efectivo</i>	<i>Valor \$</i>
Caja	\$ 200.00
Bancos	\$ 21,655.10
Total de efectivo y equivalentes	\$ 21,855.10

Nota 4. Cuentas y documentos por cobrar

Representa los derechos exigibles que tiene la entidad por las ventas a crédito normal sin intereses.

Su valor está de acuerdo a los documentos originales de cobro.

<i>Clientes</i>	<i>Valor \$</i>
Quesería de Occidente	\$ 2,000.00
Señor Juan Antonio Hernández	\$ 1,600.00
Lácteos Santanecos	\$ 1,500.00
Total de cuentas por cobrar	\$ 5,100.00

Nota 5. Inventarios

Los inventarios representan la existencia de bienes almacenados destinados a realizar una operación, se registrarán al importe menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta. El valor reflejado en el estado de situación financiera está compuesto por los distintos saldos de las cuentas de inventarios, como se muestra a continuación:

<i>Inventario de insumos y suministros hortícolas</i>	<i>Valor \$</i>
Semillas	\$ 10,300.00
Herbicidas	\$ 10,000.67
Acaricidas	\$ 9,066.00
Total de inventario	\$ 29,366.67

Nota 6. Activo biológico corriente

Representa el cultivo de tomate al cierre del año 2016, debe clasificarse como parte de los activos corrientes, ya que cumple las características descritas en el párrafo 4.5 de la sección 4. El valor total reflejado en dicha cuenta del cultivo de tomate está compuesto por:

<i>Etapas de plantación de tomate</i>	<i>Valor \$</i>
Almácigos	\$ 1,662.25
Viveros	\$ 881.25
Plantación en desarrollo	\$ 5,493.06
Activo biológico corriente	\$ 8,036.56

Nota 7. Propiedad, planta y equipo

Los registros relacionados a la propiedad, planta y equipo, se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada. El método de depreciación a utilizar es el lineal.

<i>Propiedad, planta y equipo</i>	<i>Valor \$</i>
Bienes inmuebles	\$ 32,000.00
Bienes muebles	\$ 15,629.33
Total de propiedad, planta y equipo	\$ 47,629.33

Nota 8. Cuentas por pagar

Son las cuentas que la entidad debe a sus acreedores, son registradas a su costo y su vencimiento debe ser menor de un año.

<i>Cuentas por pagar</i>	<i>Valor \$</i>
Acreedores diversos	\$ 17,700
Total de cuentas por pagar	\$ 17,700

Nota 9. Costo de los productos hortícolas vendidos

Representa el total de los costos en los cuales incurrió la empresa durante el proceso de producción de las hortalizas como el tomate, chile dulce y cebolla, que para el 2016 fue por 8,753.55.

<i>Costo de los productos hortícolas vendidos</i>	<i>Valor \$</i>
Costo por venta de chile dulce	\$ 8,753.55
Total costo de los productos hortícolas	\$ 8,753.55

Nota 10. Gastos por deterioro de valor de los activos

Durante el proceso contable, la entidad registro gastos por el deterioro de valor de sus activos por un valor de \$ 1,058.79, según el siguiente detalle:

<i>Gastos por deterioro de valor de los activos</i>	<i>Valor \$</i>
Tomate	\$ 610.34
Chile dulce	\$ 448.45
Total gastos por deterioro	\$ 1,058.79

Nota 11. Ingresos por venta de productos hortícolas

Representa los ingresos procedentes de la venta de productos hortícolas producidos y vendidos en el año correspondiente por \$ 11,500.

<i>Ingreso por venta de productos hortícolas</i>	<i>Valor \$</i>
Venta de chile dulce	\$ 11,500.00
Total ingreso por venta productos hortícolas	\$ 11,500.00

ANEXO N° 7: DIARIO MAYOR DE LA GANADERÍA

**COOPERATIVA AGROPECUARIA "LA VACA Y EL TOMATE", DE R.L.
LIBRO DIARIO MAYOR DE LA GANADERÍA**

FECHA	CUENTA	R	DEBE	HABER	SALDO
1101	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO				
01/01/2016	Saldo inicial	1	38,000.00		38,000.00
03/01/2016	Compra de ganado bovino	2		5,650.00	32,350.00
05/01/2016	Compra de insumos para lactancia y crecimiento	5		14,464.00	17,886.00
30/06/2016	Pago de mano de obra y servicios básicos	7		10,026.00	7,860.00
30/06/2016	Venta de 3 toretes Brahman	11	4,609.85		12,469.85
30/07/2016	Compra de insumos e inseminación de novillas	16		6,328.00	<u>6,141.85</u>
30/09/2016	Pago de mano de obra y servicios básicos	18		5,313.00	828.85
05/10/2016	Extracción y venta de semen	22	1,130.00		1,958.85
05/10/2016	Extracción y venta de semen	22		452.00	1,506.85
1103	CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR	1			
01/01/2016	Saldo inicial		5,100.00		5,100.00
1105	IVA- CRÉDITO FISCAL				
03/01/2016	Compra de ganado bovino	2	650.00		- 650.00
05/01/2016	Compra de insumos para lactancia y crecimiento	5	1,664.00		- 2,314.00
03/09/2016	Compra de insumos e inseminación de novillas	16	728.00		- 3,042.00
05/10/2016	Extracción y venta de semen	22	52.00		3,094.00
31/12/2016	Liquidación de débito fiscal	25		660.34	2,433.66
1107	INVENTARIOS				
01/01/2016	Saldo inicial	1	26,700.00		26,700.00
03/01/2016	Compra de ganado bovino	2	5,000.00		31,700.00

05/01/2016	Terneros nacidos a valor de mercado activo	3	2,500.00	34,200.00
05/01/2016	Compra de insumos para lactancia y crecimiento	5	12,800.00	47,000.00
30/06/2016	Consumo de suministros en lactancia y crecimiento	6	12,800.00	34,200.00
30/06/2016	Sacar del inventario ternero muerto	9	250.00	33,950.00
30/06/2016	Traslado de 3 toretes a inv. mantenido p/la venta	10	3,263.60	37,213.60
30/06/2016	Traslado de 3 toretes a inv. mantenido p/la venta	10	750.00	36,463.60
30/06/2016	Venta de 3 toretes Brahman	11	3,263.61	33,199.99
30/06/2016	Traslado del costo al inventario de ganado bovino	13	20,922.40	54,122.39
01/07/2016	Apertura de centro de costo desarrollo y monta	14	18,445.36	72,567.75
01/07/2016	Apertura de centro de costo desarrollo y monta	14	3,353.70	75,921.45
01/07/2016	Apertura de centro de costo desarrollo y monta	14	21,799.06	54,122.39
03/07/2016	Compra de insumos e inseminación de novillas	16	4,600.00	58,722.39
30/09/2016	Consumo de insumos de centros de costos	17	4,500.00	54,222.39
30/09/2016	Traslado de costos al inventario de ganado bovino	20	10,813.00	65,035.39
02/10/2016	Apertura de centro de costo ganado por parir	21	4,891.12	69,926.51
02/10/2016	Apertura de centro de costo ganado por parir	21	26,461.05	96,387.56
02/10/2016	Apertura de centro de costo ganado por parir	21	32,612.22	63,775.34
05/10/2016	Extracción y venta de semen	22	400.00	64,175.34
05/10/2016	Extracción y venta de semen	22	400.00	63,775.34
1108	DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS			
30/06/2016	Reconocimiento del deterioro del valor de 4 novillas	12	-	1,087.00
				-
1109	PAGOS ANTICIPADOS			
01/01/2016	Saldo inicial	1	975.00	975.00
1201	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO			

01/01/2016	Saldo inicial		40,500.00	40,500.00
				40,500.00
1204	DEP. ACUM. DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO			
30/06/2016	Consumo de suministros en lactancia y crecimiento	6	- 360.00	360.00
12010301	ACTIVO BIOLÓGICOS			
01/01/2016	Saldo inicial	1	16,000.00	16,000.00
01/01/2016	Reconocimiento de AB sementales en explotación.	21	1,260.05	17,260.05
1209	ACTIVOS INTANGIBLES			
01/01/2016	Saldo inicial	1	5,900.00	5,900.00
1300	ESTIMACIÓN POR MORTANDAD			
01/01/2016	Estimación por mortandad	4	1,350.00	1,350.00
30/06/2016	Reversión de estimación por mortandad	8	262.13	1,087.87
30/06/2016	Sacar del inventario ternero muerto	9	1,087.87	-
01/07/2016	Estimación por mortandad desarrollo y monta	15	653.97	653.97
30/09/2016	Reversión de estimación por mortandad	19	653.97	-
			2,003.97	2,003.97
2104	ACREEDORES Y OTRAS CUENTAS POR PAGAR			
01/01/2016	Saldo inicial	1	17,700.00	17,700.00
2204	CUENTAS POR PAGAR A LARGO PLAZO			
01/01/2016	Saldo inicial	1	32,750.00	32,750.00
2205	IVA DÉBITO FISCAL			
30/06/2016	Venta de 3 toretes Brahman	11	530.34	530.34

30/10/2016	Extracción y venta de semen	22	130.00	660.34
31/12/2016	Liquidación de débito fiscal	25	660.34	-
3101	APORTACIONES			
01/01/2016	Saldo inicial	1	50,000.00	50,000.00
3201	RESERVAS			
01/01/2016	Saldo inicial	1	10,000.00	10,000.00
3301	EXCEDENTES ACUMULADOS			
01/01/2016	Saldo inicial	1	12,000.00	12,000.00
31/12/2016	Traslado de utilidades del presente período	24	10,725.00	22,725.00
3302	EXCEDENTES DEL PRESENTE EJERCICIO			
01/01/2016	Saldo inicial	1	10,725.00	10,725.00
31/12/2016	Traslado de utilidades del presente período	24	10,725.00	-
31/12/2016	Liquidación de costos y gastos		10,725.00	10,725.00
				-
410103	COSTO DE VENTAS DE GANADO BOVINO			
30/06/2016	Venta de 3 toretes Brahman	11	3,263.61	3,263.61
05/10/2016	Extracción y venta de semen	22	400.00	3,663.61
4104	COSTOS DE EXPLOTACIÓN DEL GANADO BOVINO			
05/01/2016	Estimación por mortandad lactancia y crecimiento	4	1,350.00	1,350.00
30/06/2016	Consumo de suministros en lactancia y crecimiento	6	13,160.00	14,510.00
30/06/2016	Pago de mano de obra y servicios básicos	7	10,026.00	24,536.00
30/06/2016	Reversión de estimación por mortandad	8	262.13	24,273.87
30/06/2016	Sacar del inventario ternero muerto	9	837.87	23,436.00

30/06/2016	Traslado de 3 toretes a inv. mantenido p/la venta	10	2,513.60	20,922.40
30/06/2016	Traslado del costo al inventario de ganado bovino	13	20,922.40	-
01/07/2016	Estimación por mortandad desarrollo y monta	15	653.97	653.97
03/07/2016	Compra de insumos e inseminación de novillas	16	1,000.00	1,653.97
30/09/2016	Consumo de insumos de centros de costo	17	4,500.00	6,153.97
30/09/2016	Pago de mano de obra y servicios básicos	18	5,313.00	11,466.97
30/09/2016	Reversión de estimación por mortandad	19	653.97	10,813.00
30/09/2016	Traslado de costo al inventario de ganado bovino	20	10,813.00	-
05/10/2016	Extracción y venta de semen	22	400.00	- 400.00
05/10/2016	Extracción y venta de semen	22	400.00	-
4302	GASTO POR DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS			
30/06/2016	Reconocimiento del deterioro de 4 novillas	12	1,087.00	1,087.00
31/12/2016	Liquidación de costos y gastos		1,087.00	-
5103	INGRESOS POR VENTA DE GANADO BOVINO			
30/06/2016	Venta de 3 toretes Brahman	11	4,079.51	4,079.51
	Liquidación de costos y gastos		4,079.51	-
5104	INGRESOS POR VENTAS DE PRODUCTOS AGRICOLAS			
05/01/2016	Venta de semen	22	1,000.00	1,000.00
31/12/2016	Liquidación de costos y gastos		-	1,000.00
5200	INGRESOS DE NO OPERACIÓN			
31/12/2016	Terneros nacidos a razón de valor de mercado activo	3	2,500.00	2,500.00
	Liquidación de costos y gastos		2,500.00	-

ANEXO N° 8: HOJA DE TRABAJO DE LA GANADERÍA

COOPERATIVA LA VACA Y EL TOMATE, DE R.L.
HOJA DE TRABAJO DE LA GANADERIA

CUENTAS	BALANCE DE COMPROBACIÓN		AJUSTES		BALANCE GENERAL	
Efectivo Y Equivalentes de Efectivo	\$ 38,000.00		\$ 5,739.85	\$ 42,233.00	\$ 1,506.85	
Cuentas Y Documentos por Cobrar	\$ 5,100.00				\$ 5,100.00	
Inventarios	\$ 26,700.00		\$ 113,450.23	\$ 76,374.89	\$ 63,775.34	
Pagos Anticipados	\$ 975.00				\$ 975.00	
Propiedad, Planta Y Equipo	\$ 40,500.00		\$ -	\$ -	\$ 40,500.00	
Activos Intangibles	\$ 5,900.00				\$ 5,900.00	
Activos Biológicos	\$ 16,000.00		\$ 1,260.05	\$ -	\$ 17,260.05	
Acreedores Y Otras Ctas Por Pagar		\$ 17,700.00				\$ 17,700.00
Cuentas Por Pagar A L.P.		\$ 32,750.00				\$ 32,750.00
Capital En Aportaciones		\$ 50,000.00				\$ 50,000.00
Reservas		\$ 10,000.00				\$ 10,000.00
Excedentes Acumulados		\$ 12,000.00		\$ 10,725.00		\$ 22,725.00
Excedentes Del Presente Ejercicio		\$ 10,725.00	\$ 10,725.00	\$ 2,828.90		\$ 2,828.90
IVA Crédito Fiscal			\$ 3,094.00	\$ 660.34	\$ 2,433.66	
Deprec. Acum. PP&E				\$ 360.00		\$ 360.00
Deterioro del valor de los activos				\$ 1,087.00	\$ -	\$ 1,087.00
	133,175.00	133,175.00	134,269.13	134,269.13	137,450.90	137,450.90

ANEXO N° 9: NOTAS EXPLICATIVAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS POR EL AÑO QUE TERMINA EL 31/12/2016 DE LA GANADERÍA.

Notas explicativas a los Estados Financieros por el año que termina el 31 de diciembre de 2016, de la ganadería.

Nota 1. Información general

La cooperativa agropecuaria “La vaca y El tomate de R.L”, fue constituida bajo las leyes de El Salvador el 03 de enero de 2009, se dedicada a la explotación ganadera y de cultivos cíclicos, es una entidad que radicada en el país y cuyo domicilio está ubicado en el departamento de Santa Ana. Su actividad principal es la explotación de ganado mayor y el cultivo de tomate, chile dulce y cebolla.

Nota 2. Base de elaboración

Los estados financieros de la entidad, han sido preparados en base a la Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés).

De acuerdo a la adopción de dichas normas, la Administración de la entidad preparará Estado de situación financiera, Estado de Resultados, Estado de cambios en el patrimonio, Estado de flujo de efectivo y las notas correspondientes, y un estado de resultado integral siempre que existan partidas de otro resultado integral.

Políticas contables

Nota 3. Efectivo y equivalentes de efectivo

El efectivo es considerado como el dinero disponible en caja o bancos, al igual que los depósitos bancarios a la vista.

Se consideran equivalentes de efectivo, los valores negociables adquiridos con plazos de vencimiento iguales o inferiores a tres meses.

<i>Efectivo y equivalentes de efectivo</i>	<i>Valor \$</i>
Caja	\$ 200.00
Bancos	\$ 1,306.85
Total de efectivo y equivalentes	\$ 1,506.85

Nota 4. Cuentas y documentos por cobrar

Representa los derechos exigibles que tiene la entidad por las ventas a crédito normal sin intereses.

Su valor está de acuerdo a los documentos originales de cobro.

<i>Clientes</i>	<i>Valor \$</i>
Quesería de Occidente	\$ 2,000.00
Señor Juan Antonio Hernández	\$ 1,600.00
Lácteos Santanecos	\$ 1,500.00
Total de cuentas por cobrar	\$ 5,100.00

Nota 5. Inventarios

Los inventarios representan la existencia de bienes almacenados destinados a realizar una operación, se registrarán al importe menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta. El valor reflejado en el estado de situación financiera está compuesto por los distintos saldos de las cuentas de inventarios, como se muestra a continuación:

<i>Inventarios</i>	<i>Valor \$</i>
Inventario de materiales, insumos y suministros	\$ 32,423.17
Inventario de ganado por parir	\$ 26,461.05
Inventario de ganado mantenido para la venta	\$ 4,891.12
Total de Inventario	\$ 63,775.34

Nota 6. Activo biológico

Representa el ganado que ya ha pasado por los distintos centros de costos y que está generado ingresos, debe clasificarse como parte de los activos no corrientes, y está compuesto por:

<i>Activo biológico</i>	
Ganado lechero	\$ 16,000.00
Semental en explotación	\$ 1,260.05
Total de activo biológico	\$ 17,260.05

Nota 7. Propiedad, planta y equipo

Los registros relacionados a la propiedad, planta y equipo, se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada. El método de depreciación a utilizar es el lineal.

<i>Propiedad, planta y equipo</i>	<i>Valor \$</i>
Bienes inmuebles	\$ 32,000.00
Bienes muebles	\$ 15,629.33
Total de propiedad, planta y equipo	\$ 47,629.33

Nota 8. Cuentas por pagar

Son las cuentas que la entidad debe a sus acreedores, son registradas a su costo y su vencimiento debe ser menor de un año.

<i>Cuentas por pagar</i>	<i>Valor \$</i>
Acreedores diversos	\$ 17,700
Total de cuentas por pagar	\$ 17,700

Nota 9. Costo de explotación de ganado bovino

Representa el total de los costos en los cuales incurrió durante el proceso de desarrollo del hato ganadero que para el 2016 fue por: **\$36,402.97**

Nota 10. Gastos por deterioro de valor de los activos

Durante el proceso contable, la entidad registro gastos por el deterioro de valor de sus activos por un valor de **\$ 1,087.00**, que se generó por la muerte de un ternero de la raza brahmán al finalizar la fase, lactancia y crecimiento.

Nota 11. Ingresos por venta

Representa los ingresos procedentes de la venta de ganado o de producto, en el año 2016 se constituye de la siguiente manera:

<i>Ingresos por venta</i>	<i>Valor \$</i>
Venta de toretes de lactancia y crecimiento	\$ 4,079.51
Venta de semen	\$ 1,000.00
Terneros nacidos en establo	\$ 2,500.00
Total Ingresos por ventas	\$ 7,579.51