

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

**ANÁLISIS DEL IMPACTO DE LA APLICACIÓN DE LA NIIF PYME
EN ACTIVOS BIOLÓGICOS, INMUEBLES E INVENTARIOS EN LA
EMPRESA MIGCOSA S.A.**

**TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIA LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE LICENCIADO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

PABLO ANDRÉS MUÑOZ MOYA

DIRECTOR: ING. VÍCTOR RUIZ

QUITO, JUNIO 2015

DIRECTOR:

Ing. Víctor Ruiz

INFORMANTES:

Ing. Armando Lituma

Ing. Nancy Pérez

DEDICATORIA

La presente tesis se la dedico a Dios que me dio la oportunidad de vivir y de regalarme una familia maravillosa.

Con mucho cariño principalmente a mis padres que me dieron la vida y han estado conmigo en todo momento. Gracias por todo papá y mamá por darme una carrera para mi futuro y por creer en mí. A mis hermanos Fernando y Alejandro por la confianza y apoyo al estar siempre presentes en los momentos más difíciles de mi vida, acompañándome para poderme realizar mis sueños. A Victoria mi hija que es mi presente y futuro más importante que tengo en la vida.

Pablo Muñoz

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por permitirme culminar mi carrera.

A mis padres por su paciencia y apoyo incondicional, durante mi carrera.

A mis hermanos por compartir momentos importantes, brindándome su confianza y amistad sincera.

A mi hija por darme momentos inolvidables con sus ocurrencias y su amor incondicional.

A todas las personas que de algún u otro modo me ayudaron con la realización de mi tesis.

A la Pontificia Universidad Católica del Ecuador y en especial a mi director de tesis, informantes y profesores por la educación y los conocimientos adquiridos a lo largo de la carrera estudiada.

Pablo Muñoz

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN, 1

1 RESEÑA HISTÓRICA, 3

2 NORMATIVA A SER INVOLUCRADA EN LA MEDICIÓN INICIAL Y POSTERIOR DE ACTIVOS BIOLÓGICOS, INMUEBLES E INVENTARIOS, 11

- 2.1 SECCIÓN 13, INVENTARIOS, 11
- 2.2 SECCIÓN 17, PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO, 18
- 2.3 SECCIÓN 20, ARRENDAMIENTOS, 23
- 2.4 SECCIÓN 23, INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS, 25
- 2.5 SECCIÓN 27, DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS, 27
- 2.6 SECCIÓN 34, ACTIVIDADES ESPECIALES, 28

3 RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS, 32

- 3.1 VALORACIÓN SEGÚN “FAIRVALUE”, EL VALOR RAZONABLE, 32
- 3.2 COSTO EN EL PUNTO DE VENTA, 33
- 3.3 DETERMINACIÓN DEL VALOR JUSTO, 33
 - 3.3.1 El valor actual de los flujos netos de efectivo como valor justo, 34**
- 3.4 REVELACIONES ADICIONALES CUANDO EL VALOR RAZONABLE NO PUEDE SER DETERMINADO DE MANERA CONFIABLE, 37
- 3.5 RECONOCIMIENTO DE LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS, 39

4 APLICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMATIVA, 41

- 4.1 APLICACIÓN DE LAS NORMAS RELACIONADAS CON LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y REVELACIÓN DE LOS CAMBIOS, 41
- 4.2 CÁLCULO DEL DETERIORO DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS, INMUEBLES E INVENTARIOS, 54
- ANÁLISIS DEL IMPACTO ECONÓMICO POR LA ADOPCIÓN DE LA NORMATIVA, 57

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES, 88

- 5.1 CONCLUSIONES, 88
- 5.2 RECOMENDACIONES, 91

REFERENCIAS, 93

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro N° 1: Resumen de Activos Biológicos,	6
Cuadro N° 2: Balances en NEC de la compañía en el año 2011,	9
Cuadro N° 3: Estado de Resultados,	10
Cuadro N° 4: Valoración Activos Biológicos,	42
Cuadro N° 5: Resultados acumulados por adopción de NIIF (RAANIIF),	43
Cuadro N° 6: Valoración Activos Fijos,	44
Cuadro N° 7: Cálculo Reavaluo,	44
Cuadro N° 8: Resultados acumulados por adopción de NIIF (RAANIIF),	45
Cuadro N° 9: Bombas fungicidas eléctricas,	47
Cuadro N° 10: Bombas fungicidas a gas,	48
Cuadro N° 11: Instalación de riego,	48
Cuadro N° 12: Asiento contable de reavaluo,	49
Cuadro N° 13: Valoración Activos Fijos,	50
Cuadro N° 14: Ajuste reavaluo,	51
Cuadro N° 15: Valoración Inventarios,	52
Cuadro N° 16: Detalle valoración activos biológicos,	52
Cuadro N° 17: Ajuste clasificación activos biológicos,	53
Cuadro N° 18: Balances en NEC 2011,	58
Cuadro N° 19: Estado de Resultados 2011,	59
Cuadro N° 20: Flujo de Efectivo 2011,	60
Cuadro N° 21: Conciliación Tributaria 2011,	61
Cuadro N° 22: Hoja de trabajo, reflejado los ajustes,	62
Cuadro N° 23: Balances bajo NIIF,	63
Cuadro N° 24: Estado de Resultados Integral 2011,	64
Cuadro N° 25: Flujo de Efectivo NIIF,	65
Cuadro N° 26: Deterioro de inventarios,	70
Cuadro N° 27: Ajuste deterioro de activos biológicos,	71
Cuadro N° 28: Detalle Activos Biológicos 2012,	71
Cuadro N° 29: Ajuste RAANIIF absorbe la pérdida del ejercicio actual,	72
Cuadro N° 30: Depreciaciones de Activos Fijos,	73
Cuadro N° 31: Detalle de Depreciaciones de Activos 2012,	74
Cuadro N° 32: Deterioro de los Inventarios,	76
Cuadro N° 33: Deterioro de Activos Biológicos,	77
Cuadro N° 34: Asiento Pérdida Activos Biológicos,	77
Cuadro N° 35: Detalle Activos Biológicos 2013,	78
Cuadro N° 36: Ajuste de reservas por decisión de junta,	78
Cuadro N° 37: Ajuste Futuras Capitalizaciones,	78
Cuadro N° 38: Asiento contable tras la venta del edificio de la empresa Migcorsa S.A.,	80
Cuadro N° 39: Activos fijos tras la venta del activo,	80
Cuadro N° 40: Ajuste Inversión,	81
Cuadro N° 41: Deterioro de los inventarios,	81
Cuadro N° 42: Deterioro de activos biológicos,	81
Cuadro N° 43: Ajuste Activos Biológicos,	81
Cuadro N° 44: Detalle Activos Biológicos 2014,	82
Cuadro N° 45: Detalle de Activos Biológicos al 31 de diciembre 2014,	83
Cuadro N° 46: Conciliación Tributaria,	84

Cuadro N° 47: Cálculo del Anticipo Impuesto a la Renta, 85

Cuadro N° 48: Razón de liquidez, 85

Cuadro N° 49: Razón deuda sobre activos, 86

Cuadro N° 50: Razón Deuda sobre Patrimonio, 87

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico N° 1: Deterioro para inventarios, 55

Gráfico N° 2: Deterioro de otros activos distintos a inventarios, 56

RESUMEN EJECUTIVO

Las empresas en el Ecuador tras una disposición del organismo de control denominado Superintendencia de compañías en el año 2009 emitió una resolución que obligaban a las empresas pequeñas y medianas apliquen las NIIF para PYMES el año 2012, siendo el año de transición el 2011.

La empresa Migcorsa S.A. se dedica a cosechar, deshidratar, empacar y comercializar bienes agrícolas como limones, duraznos, manzanas, semillas para plantar, bonsái de frutas, etc.

La empresa sin duda alguna tiene una relación con la Sección 34 de la NIIF PYME que es actividades especiales. Una vez hecho el reconocimiento de que sección era la principal para aplicar a la empresa se realizó un estudio de las secciones con las que se tiene relación directa y no podía faltar las siguientes; Sección 13, inventario; Sección 17, Propiedad, Planta y Equipo; Sección 23, Ingresos de Actividades Ordinarias; Sección 27, Deterioro de valor de los activos.

Se analizó las partes más importantes de estas secciones para poder tener bases que ayuden a establecer parámetro en las políticas, el tratamiento que se va a dar a las diferentes cuentas con las que está conformado el estado de situación financiera de la empresa. Principalmente se puso un mayor énfasis en lo que es el reconocimiento y medición de los activos analizando el costo en el punto de venta, la determinación del valor justo, las diferentes revelaciones cuando el valor razonable no puede ser determinado de manera fiable, el reconocimiento de

las pérdidas y ganancias, sin antes dejar muy en claro que los activos biológicos el noventa y nueve por ciento de las veces el precio lo regula el mercado.

Al momento de la aplicación de la normativa se vio muy claro que los valores de los activos que constaban el balance de situación financiera, eran muy bajos por ejemplo el valor de los terrenos, el valor de los edificios, los cuales al momento de realizar el reevaluó se vio un incremento sustancial e importante, pero la contra partida es obviamente el patrimonio que se eleva a través de la cuenta RANNIF.

Otro aspecto importante que se vio fue, la cuenta terrenos estaba incluido con la cuenta de activos biológicos, dentro de los activos biológicos se deben incluir los árboles, los sembríos, las semillas, esto era un error muy grave ya que el terreno sin árboles, sin sembríos tiene su valor pero los activos biológicos antes mencionados también tienen un valor en el mercado. Al momento de la reclasificación de esta partida nos dimos cuenta que el activo biológico tiene un valor considerable dentro del grupo de activos en el balance de situación financiera de la empresa.

Conclusiones:

Para la empresa y por ende para los accionistas se obtuvo un balance fiable a la realidad, este hecho ayuda para atraer inversiones de nuevos accionistas. A pesar de que el aumento no fue en efectivo si no simplemente de modo subjetivo ya que aumenta el valor en libros de los bienes por la revalorización, se ve un aumento en el capital, esto facilita para la obtención de préstamos con entidades bancarias.

Por otro lado también se perjudica en liquidez a la empresa ya que debe pagar impuestos y tasas como patentes, 1.5 x mil, anticipo impuesto a la renta, esto se calcula de los activos y del patrimonio que tiene la compañía.

Recomendaciones

Para un buen manejo de la normativa se debe actualizar periódicamente los rubros de las cuentas, principalmente de las que tienen mayor incidencia sobre la empresa como son terrenos, edificios, los activos biológicos.

INTRODUCCIÓN

La implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que fue aprobada en la resolución No. SC.Q.ICI.004 del 21 de agosto del 2006, publicada en el registro oficial No.348 del 4 de septiembre del 2006, la superintendencia dispuso que sus controladas adopten estas normas, a partir del 1 de enero de 2009.

Por lo antes expuesto las compañías agrícolas necesitan conocer el costo de sus activos de la manera más razonable, como expresan las NIC y NIIF, lo principal para saber el costo razonable de los activos es el manejo de la contabilización de estos activos, la presentación en los estados financieros y la información que se puede revelar en relación la actividad de agricultura.

La implementación crea cambios en los métodos de medición de los activos biológicos, en el aumento de partidas en el plan de cuentas de las empresas, la separación de partidas debido a su tratamiento y a su clasificación que nos expresa la normativa a implementarse.

El tratamiento y los ajustes que se realicen a las diferentes cuentas que tiene en su balance la compañía, estarán expuestas en las políticas establecidas y aceptadas por la junta de accionistas, previa a la implementación de NIIF.

Los cambios que se realizan por uso de la normativa NIIF PYME nos traerá efectos para bien y para mal, para bien es que se conocerá la verdadera situación financiera de la empresa,

lo cual atraerá inversión de otras personas naturales como jurídicas, los efectos negativos son los impuestos que se establecen por los valores que obtiene en los estados financieros, esto puede ocasionar un golpe en el ámbito de liquidez de la compañía, ya que esta normativa NIIF PYME aplica a las pequeñas y medianas empresas, las cuales nos cuentan con una gran liquidez.

1 RESEÑA HISTÓRICA

Migcorsa S.A. es una empresa que desarrolla sus actividades en la ciudad de Quito, la constitución de esta sociedad anónima denominada Migcorsa se realizó el 27 de Junio de 1983, actualmente los principales accionistas son los señores CORNEJO MIGNONE CARMEN ELENA, CORNEJO MIGNONE DIEGO FERNANDO, CORNEJO MIGNONE JOSE ANTONIO, CORNEJO MIGNONE PABLO FRANCISCO, CORNEJO MIGNONE PEDRO SANTIAGO.

Desde que la empresa empezó sus actividades ha tenido como objeto el realizar venta al por mayor y menor de productos agrícolas, obteniendo un nivel de producción constante mediante el cuidado y la inversión en los activos biológicos que en este caso son los árboles.

En el año 1990 la empresa hizo un aumento considerable del patrimonio ya que sus accionistas quisieron crecer y aumentar el nicho de mercado.

En el año 1999-2000 la empresa realizó un nuevo aumento de capital ya que el país sufrió el periodo de transición del sucre al dólar, el capital que tenía la empresa era muy bajo, los accionistas en una junta decidieron emitir acciones a un valor considerable las mismas que fueron adquiridas por los mismos socios, este proceso tomo mucho tiempo ya que el aumento planteado era muy alto para algunos accionistas, el tramite se volvió engorroso porque todas las empresas estaban realizando lo mismo por el periodo antes mencionado de la dolarización.

En el año 2001 la empresa adquiere dos terrenos de grandes extensiones en un precio de diez mil dólares americanos (\$10.000,00), los accionistas tomaron esta decisión en una junta extraordinaria donde se planteó el tema de la adquisición de dichos activos ya que era una oportunidad que no podían desaprovechar, la transacción no demoró mucho tiempo porque el país estaba en crisis y les apremiaba las deudas contraídas a los ex propietarios de estos activos.

Con un crecimiento considerable, en la actualidad la empresa Migcorsa cuenta con 12 trabajadores de planta, en temporada alta la empresa busca empleados para la recolección y distribución de los productos.

Dentro de las etapas de la producción agrícola, Migcorsa S.A. se dedica a cosechar, deshidratar, empacar, y comercializar los bienes según sea las necesidades que tenga el cliente para poder abarcar el mayor nicho de mercado.

A lo largo de su trayectoria, la empresa ha ido compaginando su labor principal con las actividades de cosecha y venta de productos. Además es una empresa especializada en la deshidratación de semillas y frutos.

Productos que ofrece MIGCORS S.A.

A continuación se presenta la lista de productos que ofrece la empresa;

- Aguacates
- Manzanas

- Duraznos
- Limones
- Semillas diseca
- Semillas para plantar
- Bonsái de frutas

Revisión y análisis de los activos biológicos, inmueble e inventarios de la compañía

Empezaremos con la definición de lo que se considera como activo según la normativa NIIF.

Activo es un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que la misma espera obtener en el futuro, beneficios económicos.

Desde el punto de vista Patrimonial, el Activo está constituido por todos los bienes y derechos de propiedad de una persona o empresa.

Activos Biológicos: Son las plantas y animales vivientes que son controlados por una empresa como resultado de eventos pasados. Los activos biológicos incluyen aquellos controlados mediante su posesión y aquellos controlados por medio de un arreglo legal o similar y que son reconocidos como activos conforme otras Normas Internacionales de Contabilidad. (KPMG, 2008)

Cuadro N° 1: Resumen de Activos Biológicos

ACTIVO BIOLÓGICO	PRODUCTO DE LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA QUE ESTA DENTRO DEL ALCANCE DE ESTA NORMA	PRODUCCIÓN POSTERIOR QUE ESTA FUERA DEL ALCANCE DE ESTA NORMA
Árboles de Manzanas	Manzanas	Semillas deshidratadas
Árboles de Limones	Limones	Semillas deshidratadas, semillas para plantaciones
Árboles de Aguacates	Aguacates	Semillas deshidratadas
Árboles de duraznos	Durazno	Duraznos enlatados
Bonsái de frutas	Bonsai	

Fuente: (KPMG, 2008)

Elaborado por: Pablo Muñoz

La empresa Migcorsa S.A. presenta en su balance inventarios valorados en dos mil seis cientos dólares americanos (\$2600.00), el inventario no es muy alto ya que por ser productos perecibles es mejor tener un stock bajo, hay que tener en cuenta que el inventario está conformado por:

- a) Aguacate valorado en mil quinientos dólares americanos (1.500,00).
- b) Manzanas valoradas en tres cientos cincuenta dólares americanos (300,00).
- c) Duraznos valorados en dos cientos cincuenta dólares americanos (200,00).
- d) Limones valorados en seis cientos dólares americanos (\$600,00).

Vamos a analizar también las cuentas de Activo Fijo, ya que son los bienes permanentes que la empresa utiliza en el desarrollo de sus actividades, para que estos bienes sean considerados como activos fijos, deben reunir una serie de requisitos.

Los activos fijos se denominan como los “activos que producen utilidades” ya que sin planta y equipo la empresa no podría realizar su tarea diaria, ni elaborar los productos que produce, por lo tanto es necesario una buena administración.

Activos fijos son todos los bienes permanentes y derechos que la empresa utiliza en el desarrollo de sus actividades.

Para que un bien sea considerado como activo fijo debe cumplir con los siguientes requisitos: (Cámara de Comercio de Guayaquil, 2013)

- No estar dispuestos para venta.
- Tener un costo representativo.
- Ser de propiedad de la empresa.
- Poseer una vida útil de por lo menos un año.

La empresa en su balance 2011 cuenta con activos fijos valorados en cincuenta mil dólares americanos (50.000,00), los cuales están divididos de la siguiente manera:

Edificios que fueron adquiridos en el año 1997 con un valor histórico de veinte y cinco mil dólares americanos (25.000,00), con una depreciación acumulada de veinte mil dólares americanos (20.000,00) se utiliza el método de línea recta para el cálculo, el registro del

terreno a valor histórico con la implementación de la normativa deberá cambiar al valor de avalúo comercial, o revalorización por el precio de mercado.

Maquinaria, equipo e instalaciones que se tiene registrado a valor histórico es por el valor de quince mil dólares americanos (15.000,00), consta con una depreciación de doce mil dólares americanos (12.000,00) debido a que estos activos fijos se adquirieron en el año 2005 y se utiliza el método de línea recta para el cálculo de la pérdida de valor del activo por el uso.

Finalmente, el grupo de activos fijos está conformado por terrenos que tiene un costo histórico de diez mil dólares americanos (10.000,00), los cuales están conformados por los arboles de las frutas antes detalladas, los árboles que están en el terreno son alrededor de 120 árboles donde el 40% es de aguacates, el 10% es de duraznos, el 20% es de manzanas, el 30% de limones lo cual con la aplicación de la nueva normativa estos árboles deben estar separados en una cuenta independiente denominada activos fijos y no estar dentro de la cuenta terrenos.

Cuadro N° 2: Balances en NEC de la compañía en el año 2011

MIGCORSA S.A.		
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA		
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011		
1.	ACTIVO	
1.1.	ACTIVO CORRIENTE	12.610,88
1.1.03.	BANCOS	4.830,81
1.1.03.01	Banco del Pacifico	4.830,81
1.1.04.	INVENTARIOS	2.600,00
1.1.04.01	Inventarios	2.600,00
1.1.07.	CUENTAS POR COBRAR	3.079,39
1.1.09.	IMPUESTOS ANTICIPADOS	1.717,56
1.1.10.	OTROS ANTICIPOS	383,12
1.2.	ACTIVO NO CORRIENTE	18.000,00
1.2.01.	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	18.000,00
1.2.01.01.	FIJOS	18.000,00
1.2.01.01.01.	DEPRECIABLES	40.000,00
1.2.01.01.02.	NO DEPRECIABLES	10.000,00
1.2.01.01.99.	(-) DEP. ACUM. ACTIVOS FIJOS	-32.000,00
TOTAL ACTIVO		30.610,88
2.	PASIVO	
2.1.	PASIVO CORRIENTE	5.250,65
2.1.01.	CUENTAS POR PAGAR	190,25
2.1.03.	IMPUESTOS POR PAGAR	803,33
2.1.04.	EMPLEADOS POR PAGAR	4.257,07
2.2.	PASIVO NO CORRIENTE	8.885,04
2.2.01.	LARGO PLAZO	8.885,04
TOTAL PASIVO		14.135,69
3.	PATRIMONIO	
3.1.	CAPITAL SOCIAL	936
3.3.	RESERVAS	4.295,70
3.4.	RESULTADOS	11.243,49
3.4.01.	RESULTADOS ACUMULADOS	-3.836,91
3.4.02.	RESULTADOS EJERCICIO ACTUAL	15.080,40
TOTAL PATRIMONIO		16.475,19
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO		30.610,88

Fuente: (MIGCORSA)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 3: Estado de Resultados

MIGCORSA S.A.			
ESTADO DE RESULTADOS			
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011			
4.	INGRESOS		61.271,98
4.1.	VENTAS		61.266,86
4.1.01.	VENTAS	61.266,86	
4.2.	OTROS INGRESOS		5,12
5.	COSTOS Y GASTOS		40.867,62
5.2.	GASTOS		40.867,62
5.2.01.	GASTOS OPERACIONALES	40.682,99	
5.2.01.01.	GASTOS DE PERSONAL	15.805,55	
5.2.01.02.	GASTOS ADMINISTRATIVOS	19.390,30	
5.2.01.03.	GASTOS DE VENTAS	5.487,14	
5.2.02.	GASTOS FINANCIEROS	184,63	
5.2.02.01.	GASTOS BANCARIOS	30,83	
5.2.02.03.	ORGANISMOS DE CONTROL	153,8	
UTILIDAD DEL EJERCICIO			20.404,36
15% TRABAJADORES			3.060,65
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS			17.343,71
24% IMPUESTO A LA RENTA			587,71
UTILIDAD ANTES DE RESERVAS			16.756,00
10% RESERVA LEGAL			1.675,60
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO			15.080,40

Fuente: (MIGCORSA)

Elaborado por: Pablo Muñoz

2 NORMATIVA A SER INVOLUCRADA EN LA MEDICIÓN INICIAL Y POSTERIOR DE ACTIVOS BIOLÓGICOS, INMUEBLES E INVENTARIOS

2.1 SECCIÓN 13, INVENTARIOS

La aplicación de esta sección en la empresa va dentro de los activos valorados en el capítulo anterior, a continuación empezaremos definiendo brevemente lo que es y lo que implica esta sección, iremos desglosando mientras avancemos.

Alcance de esta sección

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 de las operaciones;
- b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- c) en forma de materiales o suministros que se consumirán en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Los inventarios son activos. Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Los inventarios de una entidad se clasifican de la siguiente forma:

- a) productos terminados: activos mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones;
- b) trabajo en proceso: activos en proceso de producción con vistas a esa venta;
- c) bienes fungibles: activos en forma de suministros que se consumirán en el proceso productivo; y
- d) materia prima: activos en forma de materiales que se consumirán en el proceso productivo.

Se calcula que los bienes fungibles y las materias primas se consumirán en el ciclo de operación normal de la entidad.

Los productos terminados se mantienen principalmente para negociar. (IFRS Foundation and the IASB, 2009)

En la empresa Migcorsa que se dedica a la actividad agrícola, se maneja como activo biológico a los árboles, los frutos obtenidos de dichos activos biológicos pasan a la

cuenta de inventario cuando está hecha la recolección, supervisión o control de calidad y almacenamiento de los mismos para estar listos para la comercialización, otros bienes pasan por otro proceso que el de deshidratación esto principalmente se da en las semillas.

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).
- c) Los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la Sección 34 Actividades Especiales).

Aparentemente punto c nos explica y nos dice que esta sección 13 Inventarios no tiene nada que ver con la sección 34 tratada, esto se da cuando el activo biológico está listo para la cosecha y no se realiza la recolección del fruto, por factores naturales cae el fruto en la tierra y comienza a producir nuevamente, es decir, esta sección 13 inventarios no aplica a activos biológicos que por factores propios comience a producir sin intervención de nadie.

Esta sección no se aplica a la medición de los inventarios mantenidos por:

- a) productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección 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.
- (IFRS Foundation and the IASB, 2009)

Costo de los inventarios

La entidad incluye en el costo de los inventarios todos los costos de adquisición, costos de transformación y otros costos incurridos.

En resumen se podría entender a cada costo de la siguiente manera para hacerlo más breve.

Costo de inventario = costos de adquisición + costos de transformación + otros costos.

Costos de transformación = costos directos + costos indirectos (costos indirectos de producción distribuidos).

Costos indirectos de producción distribuidos = costos indirectos fijos + costos indirectos variables de producción.

Los costos indirectos de producción no distribuidos no forman parte del costo del inventario. Son reconocidos como un gasto en la determinación de resultados del periodo en el que se incurrieron.

Distribución de los costos indirectos de producción

La entidad distribuirá los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción, esto se aplicara a la producción de las semillas deshidratadas ya que es el único bien que se realiza la transformación o un proceso adicional que los demás inventarios.

Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en promedio, a lo largo de un número de periodos o temporadas en circunstancias normales, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad procedente de las operaciones previstas de mantenimiento. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos en el periodo en que hayan sido incurridos.

Los costos indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real.

La empresa Migcorsa para el registro de sus inventarios toma muy en cuenta principalmente el costo de transformación ya sus activos biológicos necesitan de un cuidado constante para la mejor producción de los frutos también para el proceso de la deshidratación de las semillas.

Costos excluidos de los inventarios

Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios y reconocidos como gastos en el periodo en el que se incurren, los siguientes:

- a) 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, previos a un proceso de elaboración ulterior.
- c) Costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales.
- d) Costos de venta. (IFRS Foundation and the IASB, 2009)

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

La Sección 34 requiere que los inventarios que comprenden productos agrícolas, 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.

Por este motivo la entidad realiza la medición de los inventarios en el punto de cosecha o recolección de los bienes, la contabilización puede cambiar siempre y cuando se realiza un proceso de transformación, ahí aplicaremos la medición de valor razonable.

La entidad tiene permitido medir los costos de inventarios según los métodos de costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra reciente.

Los costos estándares tendrán en cuenta los niveles normales de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad.

Estos 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.

Deterioro del valor de los inventarios

La entidad tiene que evaluar al final de cada periodo sobre el que se informa si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable por daños, obsolescencia. Si una variedad del inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta que reconozca una pérdida por deterioro de valor.

Información a revelar.

Esta sección no da una información que tiene que ser revelada y esta información es:

- a) Las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costo utilizada.
- b) El importe total en libros de los inventarios y los importes en libros 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.
- e) El importe total en libros de los inventarios pignorados en garantía de pasivos.
(IFRS Foundation and the IASB, 2009)

2.2 SECCIÓN 17, PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

Alcance de esta sección

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. (IFRS Foundation and the IASB, 2009)

Las propiedades de inversión cuyo valor razonable no se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos de la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo.

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

- a) se mantienen para su uso en la producción o el suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y
- b) se esperan usar durante más de un periodo.

Las propiedades, planta y equipo no incluyen:

- (a) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola (véase la Sección 34 Actividades Especiales).
- (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Esta sección nos indica que la contabilización de los árboles y plantaciones no pueden ser tomados como propiedad planta y equipo ya que para el tratamiento de estos activo es la sección 34 de Actividades Especiales las cuales la estamos tratando, sin embargo la entidad contiene activos fijo como terrenos, edificios y maquinaria, los cuales si entran en el tratamiento de esta sección por eso es importante incluirla.

Una entidad aplicará los criterios de reconocimiento para determinar si reconocer o no una partida de propiedades, planta o equipo. Por lo tanto, la entidad reconocerá el costo de una partida de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:

(a) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con la partida, y

(b) el costo de la partida puede medirse con fiabilidad.

Los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.

Medición en el momento del reconocimiento

Una entidad medirá una partida de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.

Componentes del costo

El costo de las partidas de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente:

a) El precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.

- b) Todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

- c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro de la partida, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere la partida o como consecuencia de haber utilizado dicha partida durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

Los siguientes costos no son atribuibles de una partida de propiedades, planta y equipo, y una entidad los reconocerá como gastos cuando se incurra en ellos:

- a) Los costos de apertura de una nueva instalación productiva.

- b) Los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluidos 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 (incluidos los costos de formación del personal).

- d) Los costos de administración y otros costos indirectos generales.

- (e) Los costos por préstamos

Depreciación

Si los principales componentes de una partida de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará cada uno de estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. Otros activos se depreciarán a lo largo de sus vidas útiles como activos individuales. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian.

La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas.

La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

Para determinar la vida útil de un activo, una entidad 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 de éste.

- 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.

2.3 SECCIÓN 20, ARRENDAMIENTOS

Lo más importante de esta sección es identificar los siguientes puntos para dar el mejor tratamiento a esta sección:

- a) Identificar los acuerdos de arrendamiento que califiquen para el reconocimiento según esta norma.

- b) Distinguir entre arrendamientos financieros y operativos.

- c) Contabilizar los pagos por arrendamiento que surjan de los arrendamientos operativos en los estados financieros del arrendatario y del arrendador. (IFRS Foundation and the IASB, 2009)

d) Un arrendamiento es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero (o una serie de pagos o cuotas), el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

Clasificación de arrendamientos

Un tema fundamental en la contabilización de los arrendamientos es la clasificación de estos en las categorías de arrendamiento financiero o arrendamiento operativo.

Un arrendamiento financiero transfiere sustancialmente todos los riesgos y las ventajas de la propiedad de un activo. El arrendatario lo registra como una cuenta por cobrar ya que se transfiere el bien por un tiempo determinado y ésta dicha cuenta se reduce mediante los pagos que realice el arrendador.

Un arrendamiento operativo no realiza esta transferencia.

La categoría que normalmente se toma en cuenta en este caso es el arrendamiento financiero ya que cuando se realiza esta transacción la compañía transfiere todo el riesgo del terreno al arrendador, que el mismo decide si desea realizar ya sea en plantaciones, cría de animales, sembríos de frutas o verduras sobre el terreno arrendado.

La empresa nunca llega a realizar contratos de arrendamiento que puedan culminar con una venta del activo.

2.4 SECCIÓN 23, INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

Alcance de esta sección

Esta Sección se aplicará al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- a) La venta de bienes (si los produce o no la entidad para su venta o los adquiere para su reventa).
- b) La prestación de servicios.
- c) Los contratos de construcción en los que la entidad es el contratista.
- d) El uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías o dividendos. (IFRS Foundation and the IASB, 2009)

Es importante señalar que los ingresos percibidos por la venta de propiedad planta y equipo no se encuentra dentro de la partida ingresos ordinarios, la utilidad por la venta de propiedad planta y equipo se presentara neta, en el estado de resultados integrales.

Es también primordial realizar un análisis del rendimiento financiero del pasado y del futuro mediante un flujo de efectivo. Este análisis ayudará a pronosticar el ingreso ordinario que se podrá tener la empresa en el futuro, en que actividad realiza mejores negociaciones e inversiones.

Principios generales para la medición de ingresos de actividades ordinarias.

Para la realización o la medición más fiable de los ingresos por actividades ordinarias es primordial empezar con la elaboración de un flujo de efectivo donde contengan las variables que el negocio pueda tener, por ejemplo, descuento por pronto pago, descuentos comerciales, rebajas por volúmenes de ventas. Cuando se tiene que evaluar la entrada de efectivo o equivalentes de efectivo es importante realizarlo a valor presente con una tasa de interés imputada. El interés se reconoce usando el método del interés efectivo.

Principios generales para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

Estos ingresos deben cumplir dos criterios importantes para poder ser registrados.

- a) Que sea probable que la entidad obtenga algún beneficio económico futuro asociado con la partida de ingresos de actividades ordinarias, y
- b) Que el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad.

En la empresa que estamos realizando el estudio es muy importante efectuar el análisis de rendimiento en el futuro mediante la proyección de ingresos y gastos reflejado en un flujo de caja, el análisis y proyección se debe realizar por cada actividad económica tales como el arrendamiento de propiedad planta y equipo, la producción de alimentos, la producción de semillas deshidratadas, etc.

2.5 SECCIÓN 27, DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS

Los principales objetivos de esta sección son los siguientes:

- a) identificar y contabilizar el deterioro del valor de inventarios y la reversión de dicho deterioro;
- b) comprender los principios generales del deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios;
- c) identificar las condiciones en las que se debe realizar una comprobación del deterioro del valor (es decir, tanto los indicadores internos como externos de deterioro);
- d) realizar una comprobación del deterioro del valor, por ejemplo, medir el importe recuperable de un activo (es decir, el importe que sea mayor entre: (a) el valor razonable menos los costos de venta del activo y (b) su valor en uso);
- e) reconocer y medir la pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo, lo que incluye activos intangibles, plusvalías y propiedades, planta y equipo;
- f) comprender la contabilización para revertir el deterioro del valor de activos individuales y de los activos de una unidad generadora de efectivo;
- g) revelar información para cada clase de activo con deterioro del valor, y

- h) demostrar comprensión de los juicios profesionales esenciales que se necesitan para contabilizar el deterioro del valor de los activos. (IFRS Foundation and the IASB, 2009)

Es importante tomar en cuenta estos puntos anteriores ya que todos son indispensables para la medición del deterioro de valor de los bienes, por ejemplo, el literal d) y el literal e) son complementarios ya que nos permite realizar un análisis de flujos, proyecciones para determinar el importe recuperable del activo, tomando en cuenta dos variables importantes que son la plusvalía y el activo intangible, estas dos variables pueden hacer que el grado de deterioro no sea muy alto o por el contrario logren una reversión del deterioro.

La revelación del grado deterioro es importante ya que se debe presentar un estudio de un profesional en la materia de cada activo, por ejemplo, en una tractor el grado de deterioro lo determina el ingeniero mecánico automotriz, en una edificación el grado de deterioro tras el estudio que amerite lo mide el ingeniero civil, así sucede con las diferentes ramas que queramos determinar el importe que se debe registrar por deterioro de cada activo.

2.6 SECCIÓN 34, ACTIVIDADES ESPECIALES

La actividad agrícola hace referencia al modo en que una entidad gestiona la transformación biológica de activos biológicos, sea para destinarlos a la venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

Una entidad 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 entidad utilizará el modelo del valor razonable para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
- b) La entidad utilizará el modelo del costo para todos los demás activos biológicos.
(IFRS Foundation and the IASB, 2009)

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.

Por consiguiente, la entidad deberá aplicar el modelo del valor razonable a las clases de activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, incluso en aquellos casos que impidan a la entidad usar el modelo del valor razonable en otras clases de activos biológicos porque el valor razonable de dichos activos no es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Sin embargo, el Consejo concluyó que, debido tanto a los problemas de medición en mercados inactivos y en países en desarrollo como a las razones de costo-beneficio, se debería requerir que las PYMES utilizaran el valor razonable con cambios en resultados solo cuando el valor razonable sea fácilmente determinable sin costos o

esfuerzos desproporcionados. El Consejo concluyó que, cuando ese no sea el caso, las PYMES deben seguir el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor. (IFRS Foundation and the IASB, 2009)

La medición del valor razonable del activo biológico no cambia en mucho con la medición del valor razonable de otros activos o bienes, ya que como se cuenta con un mercado activo el valor razonable se puede obtener del mismo mercado, la única diferencia que tienen estos activos biológicos es que los costos esperados de venta se deducen al igual que el costo por transporte hasta llegar al mercado. La forma de cálculo es la misma que se utiliza la sección 27.

Deterioro del valor de los Activos.

En el registro del valor razonable del activo biológico muchas veces se le toma en cuenta al costos de transporte, a los impuestos, lo cual se está registrando dos veces este gasto ya que estos rubros citados anteriormente como el costo de transporte, impuestos, etc., se deben deducir del valor razonable y tener una cuenta especifica de costos de venta.

Información a revelar.

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

- a) Una descripción de cada clase de activos biológicos.

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

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

- d) La ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta.

- e) Los incrementos procedentes de compras.

- f) Los decrementos procedentes de la cosecha o recolección.

- g) Los incrementos procedentes de combinaciones de negocios.

- h) 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.

- i) Otros cambios. (IFRS Foundation and the IASB, 2009)

3 RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS

3.1 VALORACIÓN SEGÚN “FAIRVALUE”, EL VALOR RAZONABLE

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 costos estimados en el punto de venta, excepto en el caso, que el valor razonable no pueda ser determinado en forma confiable.

La empresa que hubiera valorado previamente el activo biológico según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la enajenación.

Llámesse enajenación a la venta de un bien o activo que no está disponible para la venta, no es el giro del negocio, es una ganancia o pérdida que se tiene eventualmente de la venta de activos, esta venta se hace por decisión de los accionistas.

Para el cálculo del valor razonable se debe tomar en cuenta los años máximos de vida de los activos biológicos, los años que tiene de vida, el florecimiento o producción, las plagas que les pueden ocurrir a los activos, el tiempo climático, la erosión del suelo.

El valor razonable de un activo biológico puede determinarse de forma confiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada solamente en el momento del

reconocimiento inicial de un activo biológico para el que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son confiables otras estimaciones alternativas del valor justo. En tal caso, estos activos biológicos deben ser valorizados según su costo menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos pueda determinarse confiablemente, la empresa debe proceder a valorar según su valor razonable, menos los costos estimados en el punto de venta.

3.2 COSTO EN EL PUNTO DE VENTA

Los costos en el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaen sobre las transferencias. En los costos se excluyen los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado. (KPMG, 2008)

3.3 DETERMINACIÓN DEL VALOR JUSTO

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. 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 desea operar.

Si no existiera un mercado activo, la empresa deberá utilizar otros datos para determinar el valor razonable, siempre que estén disponibles, como pueden ser:

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

Referencias sectoriales, tales como el valor de los cultivos expresados en función de superficies; unidades de capacidad, peso o volumen.

En muchos casos, pueden no estar disponibles los precios, determinados por el mercado, para un activo biológico en su condición actual. En tales casos, la empresa debe utilizar, para determinar el valor razonable, el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a un tipo de interés antes de impuestos definido por el mercado. (KPMG, 2008)

3.3.1 El valor actual de los flujos netos de efectivo como valor justo

Para determinar el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo, la empresa debe incorporar las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios ingresos esperados, sobre los tipos de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar el tipo de tasa

de descuento, la empresa aplicará hipótesis que pueda afectar al costo o producción de los activos biológicos de la empresa.

El nivel de ingresos para la realización de los flujos se debe considerar la media de producción normal, en los años de máxima producción o florecimiento, de igual manera se debe considerar para los gastos.

El objetivo del cálculo del valor actual de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable del activo biológico en su ubicación y condiciones actuales. 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 empresa, tales como las relacionadas con la mejora de la transformación biológica futura, con la cosecha o recolección, o venta. (KPMG, 2008)

La transformación biológica adicional es el proceso adicional que se realiza al bien más no el cuidado que se le da al activo, ni a la actividad de enjertación que se realiza con las plantaciones. Dicha actividad consiste mezclar, amarrar, sembrar dos bulbos de diferentes frutas para acelerar la producción de los activos.

La empresa no debe incluir flujos de efectivo destinados al financiamiento de los activos, ni flujos derivados de impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección, por ejemplo, los costos de replantar los árboles en una plantación forestal después de la tala de los mismos. (KPMG, 2008)

El cálculo de las ventas en fechas futuras, las empresas realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que este tipo de valor futuro pretende reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor determinado podrían acordar en una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se debe ajustar el valor razonable de un activo biológico ni de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato como el descrito.

Estos contratos se manejan con COMODITIS son transacciones que son transadas o hechas por bolsas de valores, en el contrato se estipula el bien que se va a comprar, el valor en que se transa la operación, el periodo en que se va a realizar la compra de la plantación, el grado de afectación que puede tener la plantación por motivos de plagas, heladas, caída de gusanos que dañen la producción normal. Este tipo de contratos se practican más en lo que tiene que ver con las florícolas, en el caso de esta compañía no aplica pero es bueno mencionarlo ya que en el futuro puede suceder y crecer al grado de obtener dichos contratos.

El valor de un contrato no determinara, ni influirá en el cálculo del valor razonable, a pesar de que es una variable importante al momento de la realización del flujo de efectivo para determinar la viabilidad de un proyecto o de una nueva producción con los activos biológicos. También es importante determinar el nivel de ventas y el precio de venta para proyectar en que lapso de tiempo se puede recuperar la inversión inicial.

3.4 REVELACIONES ADICIONALES CUANDO EL VALOR RAZONABLE NO PUEDE SER DETERMINADO DE MANERA CONFIABLE

Esta sección nos dice que si no se puede determinar el valor razonable de los activos biológicos de una manera confiable, la empresa valorizará el activo biológico a su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro, para esto se debe revelar la siguiente información:

- Descripción de los activos biológicos.
- Explicación de la razón por la cual no puede determinarse con fiabilidad el valor razonable, esto debe estar sustentado con el estudio de un experto, con el análisis de la impracticabilidad, el relato macro de la circunstancia del porque no es posible tomar el valor razonable.
- Si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable, la estimación se realizará con las variables más comunes como son el nivel de erosión del suelo, la productividad, las plagas que puedan atacar al activo.
- El método de depreciación utilizado, normalmente y lo más recomendable es utilizar el método del nivel de producción del bien basándose en la vida útil del activo.
- Las vidas útiles o los tipos de amortización utilizados.

- El valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la cual se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del ejercicio, el valor bruto en libros y la depreciación se registran desde la existencia del activo biológico.
- Ganancias o pérdidas que la empresa haya reconocido por causa de la enajenación de tales activos biológicos y revelación por separado de las cuantías relacionadas con esos activos biológicos
- Análisis de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente que debe incluir los siguientes rubros que, relacionadas con tales activos biológicos, y que se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta; pérdidas por deterioro del valor; Disminuciones de las pérdidas por deterioro del valor y depreciación

La medición no es confiable al método de valor razonable cuando se afecte la vida del activo, por ejemplo si se quiere transferir de una plantación a un árbol de naranja a los dos años es imposible medir el costo del activo ya que si se desplanta el árbol se estaría matando al activo.

Es muy probable que al inicio del activo no se tenga un valor razonable pero en el transcurso del año corriente o de los años se puede obtener un valor razonable que no es más que el valor de su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro, se debe revelar los siguientes elementos al cierre del ejercicio:

- Descripción de los activos biológicos, análisis breve del porque al inicio del activo biológico no se practicó el método de medición de valor razonable.
- Explicación de las razones por las que el valor razonable se ha vuelto determinable con fiabilidad, se debe sustentar el análisis del valor razonable ya sea por el mercado o por el estudio que realice un técnico en la materia.
- El efecto del cambio, como influye en el impacto económico, en el pago de impuestos, en el aumento o disminución de los activos biológicos.

3.5 RECONOCIMIENTO DE LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS

Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico según su valor justo 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 en el punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del ejercicio contable en que se producen.

La ganancia de un activo se puede dar al momento de su venta, o simplemente al momento de la medición o cálculo del valor razonable, por ejemplo, una semilla de un árbol que cuesta un dólar, más los fertilizantes, abonos que se ha invertido vemos que ahora vale el activo dos dólares, pero el grado de florecimiento de ese árbol en el mercado está valorado cinco dólares la empresa tiene que reconocer esa ganancia de tres dólares al momento de realizar la medición al valor razonable. Para cálculo de la utilidad que genera cada activo biológico tiene dos variables importantes que son:

- El año de vida que tiene el activo y el más importante,
- El grado de florecimiento que tiene el activo biológico.

Toda utilidad o pérdida de valor de los activos se debe reflejar contra el estado de resultados del año que se realice el cálculo respectivo, las ganancias y pérdidas se debe registrar al momento que sucedan.

La Norma NIC 41 no establece disposiciones transitorias. La adopción de esta Norma se debe contabilizar de acuerdo con la NIC 8 de políticas contables, cambios en estimaciones contables y errores.

La empresa en sus políticas dejara muy en claro el tratamiento contable de las cuentas de la compañía. Algunas políticas básicas que debe tener la compañía para el estudio que estamos realizando pueden ser parecidas a las siguientes:

- Método de amortización o depreciación.
- Vida útil.
- Variedad de plantación de activos.
- Cantidad de plantaciones por lotes.
- Método de costo de los activos biológicos.

4 APLICACIÓN Y EVALUACIÓN DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMATIVA

4.1 APLICACIÓN DE LAS NORMAS RELACIONADAS CON LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS Y REVELACIÓN DE LOS CAMBIOS

Para empezar la aplicación de la normativa hay que tener muy en claro las políticas contables que se realizarán a las cuentas de mayor influencia en el estudio que estamos realizando, como son:

- Inventarios.
- Edificios
- Maquinarias
- Terrenos
- Activos biológicos

Es muy importante aclarar que todas las cuentas de una compañía deben y tendrán su política contable para el tratamiento, registro y medición.

Inventarios.

La cuenta inventarios estará conformada por los frutos recolectados y dispuestos para venta.

El registro del inventario se realizará el momento que se encuentre dentro del local comercial, el valor se registrara al costo de mercado o valor razonable.

El inventario permanecerá tan solo hasta un mes para los bienes como:

- Aguacates
- Limones

El resto de inventarios como duraznos y manzanas tan solo tres semanas ya que por ser todos bienes perecibles no se puede conservar un inventario por mayor tiempo, ya que por prestigio de la empresa y calidad de los bienes.

Las semillas del vivero se registraran dentro del inventario una vez que haya culminado el proceso de deshidratación y estén dispuestos para la venta, al valor que se registrara es al valor de mercado o valor razonable.

Cuadro N° 4: Valoración Activos Biológicos

Bienes	Valorización	Periodo de duración
Aguacate	1500.00	un mes
Manzanas	300.00	tres semanas
Duraznos	200.00	tres semanas
Limones	600.00	un mes
Semillas	1800.00	tres meses

Fuente: (MIGCORSA)

Elaborado por: Pablo Muñoz

El valor de inventarios aumento ya que se toma en cuenta también las semillas ya que están dispuestas para la venta. Estos cambios se verán reflejados en el balance que se realizara utilizando la normativa al final de este capítulo.

Cuadro N° 5: Resultados acumulados por adopción de NIIF (RAANIIF)

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2011	3		
*	Inventarios	1.800,00	
*	RAANIF		1.800,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Edificio.

La cuenta edificio está conformada por el local donde se comercializa los inventarios.

El valor de edificios se registrará a valor razonable, para la normativa el valor razonable es el valor que tiene o consta en el predio como concepto de avalúo predial.

En caso de haber diferencia en el valor en libros frente al avalúo predial con lo que respecta al local comercial se reflejará en la cuenta que la misma normativa nos específica, tiene el nombre de resultados acumulados por adopción de NIIF.

La cuenta edificios se depreciará en línea recta, al mismo régimen o tiempo que estipula la ley tributaria del Ecuador en este caso es a 20 años.

Todo mantenimiento o adecuación que se realice al local comercial se registrará como gasto.

Cuadro N° 6: Valoración Activos Fijos

Edificio	Valor en Libros	Depreciación acum.	Valor neto	Valor razonable
Local	25.000,00	20.000,00	5.000,00	147.500,00

Fuente: (MIGCORSA)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Son los datos proporcionados por la empresa lo cual nos podemos fijar que hay que realizar un ajuste el valor de edificios ya que el avalúo predial del local aumento sustancialmente.

El análisis y el ajuste contable es el siguiente:

Cuadro N° 7: Cálculo Reavaluo

Paso 1:	
COSTO	25.000
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	-20.000
SALDO NETO	5.000
Paso 2:	
VALOR REVALUADO	147.500
(menos)	
VALOR LIBRO	-5.000
AUMENTO (DISMINUCIÓN)	142.500
Paso 3:	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	-20.000
FACTOR REEXPRESIÓN	28,5000
AJUSTE DEPRECIACIÓN	-570.000
DEPREC. ACUM. AJUSTADA	-590.000

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Partimos del costo histórico menos la depreciación y encontramos el valor neto luego le comparamos el con el valor razonable, como existe una diferencia, encontramos un factor de re expresión, que no es más que el aumento del activo en número de veces.

En el caso del cuadro anterior nos damos cuenta que el bien (edificios) aumento en 28,5 veces del valor en libros.

El asiento contable de este ajuste es el siguiente:

Cuadro N° 8: Resultados acumulados por adopción de NIIF (RAANIIF)

Fecha	Detalle	debe	haber
31/12/2011	x		
	Edificios	712.500,00	
	Dep. acumulada edificios		570.000,00
	RAANIIF		142.500,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

En el asiento contable le afectamos a la cuenta edificios en los números de veces que aumento el bien, con este ajuste nos podemos dar cuenta que la cuenta edificios menos la depreciación acumulada nos da un valor en libros igual al valor razonable que es de \$ 147.500,00 dólares.

El aumento del capital es de \$ 142.500,00 dólares que es el valor de la revalorización de los \$ 147.500, 00 dólares del valor del predio menos los \$ 5.000,00 dólares del valor en libros, el aumento del capital es el valor antes mencionado.

Maquinarias, equipos e instalaciones.

En esta cuenta se encuentran registrados todos los equipos y maquinarias que ocupa la empresa para el sembrío, riego, recolección de las frutas, deshidratación de las semillas, la construcción del vivero.

El valor de esta cuenta se registrará a valor razonable, para la normativa el valor razonable es el valor que tiene los bienes en el mercado. En caso de haber diferencia en el valor en libros frente al valor razonable con lo que respecta a la maquinaria, equipos e instalaciones se afectará a la cuenta que la misma normativa nos especifica, tiene el nombre de resultados acumulados por adopción de NIIF.

En el caso del vivero el registro se realizará al valor invertido para la construcción del mismo.

La cuenta maquinaria, equipos e instalaciones se depreciará en línea recta, al mismo régimen o tiempo que estipula la ley tributaria del Ecuador en este caso es a 10 años.

Todo mantenimiento o adecuación que se realice en las instalaciones sea de riego de agua, como en las instalaciones eléctricas se registrará como gasto.

Son los datos proporcionados por la empresa lo cual nos podemos fijar que hay que realizar un ajuste ya que hay diferencia en diferentes ítems que conforman esta cuenta, ya que el valor razonable es menor al valor histórico.

La política de la empresa es utilizar la cuenta que la normativa nos estipula que utilicemos que es resultados acumulados por adopción de NIIF, en caso de haber diferencia.

Análisis de la cuenta y el ajuste contable es el siguiente:

Cuadro N° 9: Bombas fungicidas eléctricas

Paso 1:	
COSTO	2.500
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	-2.000
SALDO NETO	500
Paso 2:	
VALOR REVALUADO	375
(menos)	
VALOR LIBRO	-500
AUMENTO (DISMINUCIÓN)	-125
Paso 3:	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	-2.000
FACTOR REEXPRESIÓN	-0,2500
AJUSTE DEPRECIACIÓN	500
DEPREC. ACUM. AJUSTADA	-1.500

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 10: Bombas fungicidas a gas

Paso 1:	
COSTO	3.000
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	-2.400
SALDO NETO	600
Paso 2:	
VALOR REVALUADO	500
(menos)	
VALOR LIBRO	-600
AUMENTO (DISMINUCIÓN)	-100
Paso 3:	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	-2.400
FACTOR REEXPRESIÓN	-0,1667
AJUSTE DEPRECIACIÓN	400
DEPREC. ACUM. AJUSTADA	-2.000

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 11: Instalación de riego

Paso 1:	
COSTO	3.500
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	-2.800
SALDO NETO	700
Paso 2:	
VALOR REVALUADO	600
(menos)	
VALOR LIBRO	-700
AUMENTO (DISMINUCIÓN)	-100
Paso 3:	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	-2.800
FACTOR REEXPRESIÓN	-0,1429
AJUSTE DEPRECIACIÓN	400
DEPREC. ACUM. AJUSTADA	-2.400

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Partimos del costo histórico de cada ítem que conforma la cuenta maquinaria, equipo e instalaciones menos la depreciación y encontramos el valor neto luego le comparamos el con el valor razonable, encontramos diferencias de valores en los tres ítems analizados en los cuadros anteriores, procedemos a encontrar un factor de re expresión que no es más que el aumento o la disminución del activo en número de veces.

En el caso (Cuadro N° 9) se puede observar que nos dio una disminución del activo en 0,25 veces del valor en libros del ítem Bombas fungicidas eléctricos.

En el caso (Cuadro N° 10) se puede observar que nos dio una disminución del activo en 0,1667 veces del valor en libros del ítem Bombas fungicidas a gas.

En el caso (Cuadro N° 11) se puede observar que nos dio una disminución del activo en 0,1429 veces del valor en libros del ítem instalación de riego.

El ajuste se procede con la suma de las diferencias de cada uno y se realiza el ajuste respectivo a la cuenta en conjunto denominada maquinaria, equipo e instalaciones.

El asiento contable de este ajuste sería el siguiente:

Cuadro N° 12: Asiento contable de reavaluo

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2011	x		
	Depreciación acum. Maq. Eq. e instal.	1.300,00	
	RAANIIF	325,00	
	Maquinaria, equipo e instal.		1.625

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

En el asiento contable le afectamos a la maquinaria, equipos e instalaciones en los números de veces que disminuyó el bien, con este ajuste nos podemos fijar que la cuenta maquinaria, equipos e instalaciones menos la depreciación acumulada nos da un valor en libros igual al valor razonable que es de \$ 2.675,00 dólares.

La disminución del capital es de \$ 325,00 dólares que es el valor de la revalorización de los \$ 2.675,00 dólares del valor razonable menos los \$ 3.000,00 dólares del valor en libros, la disminución del capital es el valor antes mencionado.

Terrenos.

En esta cuenta se encuentra integrada por dos ítems que es el terreno propiamente y los arboles lo cual se debe dividir en otra cuenta que se llama activos biológicos.

El valor de esta cuenta se registrará a valor razonable, para la normativa el valor razonable es el valor que se refleja en el predio del bien. En caso de haber diferencia en el valor en libros frente al valor razonable con lo que respecta al terreno se afectará a la cuenta que la misma normativa nos especifica, tiene el nombre de resultados acumulados por adopción de NIIF.

Análisis de la cuenta y el ajuste contable es el siguiente:

Cuadro N° 13: Valoración Activos Fijos

TERRENO	Valor en Libros	Valor razonable
PIFO	8.000,00	50.000,00
TABABELA	2.000,00	75.000,00

Fuente: (MIGCORSA)

Elaborado por: Pablo Muñoz

En el cuadro anterior nos podemos dar cuenta que el valor en libros es inferior al valor razonable que para la aplicación de la normativa es el valor que nos da el predio del bien.

El asiento contable de este ajuste por la diferencia es el siguiente:

Cuadro N° 14: Ajuste reavaluo

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2011	3		
	Terrenos	115.000,00	
	RAANIF		115.000,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

En el asiento contable le afectamos a la cuenta terrenos por la diferencia entre el valor razonable (valor proporcionado por el predio) y el valor en libros, con este ajuste el valor en libros es igual al valor razonable del terreno que es de \$ 125.000,00 dólares.

El Aumento del capital es de \$ 115.000,00 dólares que es el valor de la revalorización, \$ 125.000,00 dólares del valor razonable menos los \$ 10.000,00 dólares del valor en libros, el aumento de capital es el valor antes mencionado a través de la cuenta RAANIIF.

Activos biológicos.

Esta cuenta en la adopción de la normativa se separa del costo de los terrenos los cuales se valoran a valor de mercado.

El costo de los activos biológicos se van a basar a la cantidad de árboles y al costo de los mismos en el mercado, tomando en cuenta que un condicional es los años de vida de los árboles, estos son los datos proporcionados por la empresa.

Cuadro N° 15: Valoración Inventarios

Total Árboles	120
AGUACATES	48
DURAZNO	12
MANZANA	24
LIMONES	36

Fuente: (MIGCORSA)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 16: Detalle valoración activos biológicos

DETALLES		0-2 AÑOS	2-5 AÑOS	5-10 AÑOS	10- 15 AÑOS	15- 20 AÑOS		
AGUACATES	48	4	10	20	10	4		
PRECIO EN EL MERCADO		25,00	120,00	250,00	280,00	120,00		
VALOR TOTAL		100,00	1.200,00	5.000,00	2.800,00	480,00	9.580,00	TOTAL

DETALLES		0-3 MESES	4- 18 MESES	19- 36 MESES	37 - 72 MESES	73- 120 MESES		
DURAZNO	12	1	4	4	5	1		
PRECIO EN EL MERCADO		15,00	80,00	220,00	250,00	90,00		
VALOR TOTAL		15,00	320,00	880,00	1.250,00	90,00	2.555,00	TOTAL

DETALLES		0-2 AÑOS	2- 7 AÑOS	7- 12 AÑOS	12- 20 AÑOS	20 - 25 AÑOS		
MANZANA	24	2	2	9	9	2		
PRECIO EN EL MERCADO		40,00	120,00	350,00	370,00	200,00		
VALOR TOTAL		80,00	240,00	3.150,00	3.330,00	400,00	7.200,00	TOTAL

DETALLES		0-2 AÑOS	2- 7 AÑOS	7- 12 AÑOS	12- 20 AÑOS	20 - 25 AÑOS		
LIMONES	36	2	1	10	15	8		
PRECIO EN EL MERCADO		25,00	120,00	350,00	350,00	270,00		
VALOR TOTAL		50,00	120,00	3.500,00	5.250,00	2.160,00	11.080,00	TOTAL

Fuente: (MIGCORSA)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Con estos datos proporcionados por la empresa nos podemos dar cuenta que en los años resaltados en los cuadros anteriores son los valores más altos en los activos biológicos ya que son los años que más productividad tienen, por ende son más cotizados por la cantidad de frutos producen.

Con el resumen de los cuadros anteriores se observa que la empresa tiene la mayoría de sus árboles en la edad de mayor productividad, y muy pocos en la edad mayor ya que si mantiene árboles que no producen mucho es preferible talarlos y sembrar nuevos.

El asiento contable de este ajuste correspondiente es el siguiente:

Cuadro N° 17: Ajuste clasificación activos biológicos

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31/12/2011	4		
	Activos biológicos	30.415,00	
	RAANIF		30.415,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

En el asiento contable le afectamos a la cuenta activos biológicos, esta cuenta es una cuenta nueva que por la implementación de la normativa se la incluyo en el plan de cuentas, con este ajuste el valor en libros es igual al valor razonable de los activos biológicos que es de \$ 30.415,00 dólares.

El aumento de capital es el en la misma proporción que el de los activos biológicos eso quiere decir que el capital a través de la cuenta RAANIIF aumento en \$30.415,00 dólares.

4.2 CÁLCULO DEL DETERIORO DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS, INMUEBLES E INVENTARIOS

Para seguir con el análisis del deterioro de los activos, es importante conocer los principales términos que intervienen en este cálculo que se realizará en años subsiguientes a la adopción de NIIF.

Valor específico para la entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por desapropiarse del mismo al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor presente de los flujos de efectivo en que se espera incurrir para cancelarlo.

Valor razonable es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

La pérdida por deterioro es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.

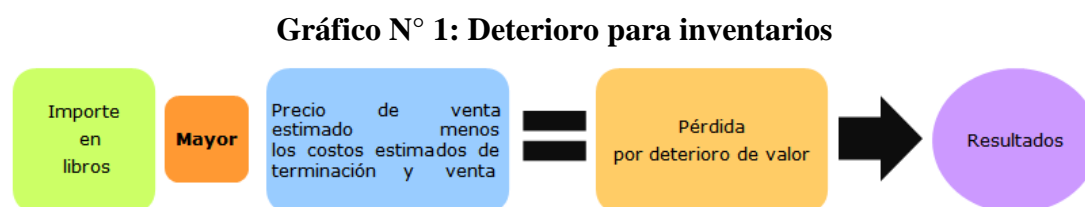
Importe recuperable es el mayor entre el precio de venta neto de un activo y su valor en uso.

El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por desapropiarse del elemento, después de deducir los costos estimados

por tal desapropiación, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Citando estos conceptos básicos se tiene que analizar cómo se registrará el deterioro, para eso vamos a dividir en dos grupos deterioro para inventarios uno y el segundo deterioro de otros activos distintos a inventarios.

Deterioro para inventarios.



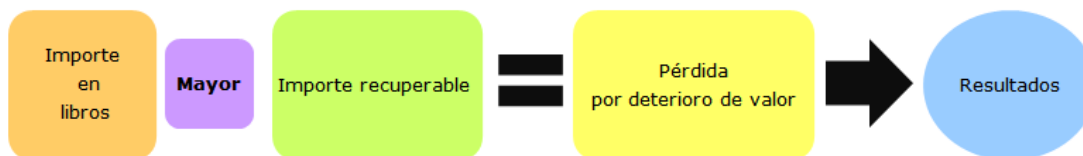
Fuente: (Parker Randall Guatemala, s.f.)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Si es impracticable determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de los inventarios, partida por partida, la entidad podrá agrupar, a efectos de evaluar el deterioro del valor, las partidas de inventario relacionadas con la misma línea de producto que tengan similar propósito o uso final, y se produzcan y comercialicen en la misma zona. (Parker Randall Guatemala, s.f.)

Deterioro de otros activos distintos a inventarios.

Gráfico N° 2: Deterioro de otros activos distintos a inventarios



Fuente: (Parker Randall Guatemala, s.f.)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que la entidad 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 NIIF aplicable a ese activo. (Parker Randall Guatemala, s.f.)

Para finalizar lo importante que se debe revelar al momento de la aplicación del deterioro de valor son dos puntos importantes:

- 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 en las que esas pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.
- 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 en que tales pérdidas por deterioro del valor revirtieron.

ANÁLISIS DEL IMPACTO ECONÓMICO POR LA ADOPCIÓN DE LA NORMATIVA

Para iniciar este capítulo se adjunta los balances en NEC, la hoja de trabajo donde se puede visualizar los ajustes que hemos mencionado en el anterior capítulo, hasta la obtención del balance en NIIF.

Vale recalcar que los ajustes, la afectación del balance de NEC a NIIF solamente se concentró en las cuentas que hemos tratado en los capítulos anteriores.

Cuadro N° 18: Balances en NEC 2011

MIGCORSA S.A.			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011			
1.	ACTIVO		
1.1.	ACTIVO CORRIENTE		12.610,88
1.1.03.	BANCOS		4.830,81
1.1.03.01	Banco del Pacifico	4.830,81	
1.1.04.	INVENTARIOS		2.600,00
1.1.04.01	Inventarios	2.600,00	
1.1.07.	CUENTAS POR COBRAR		3.079,39
1.1.09.	IMPUESTOS ANTICIPADOS		1.717,56
1.1.10.	OTROS ANTICIPOS		383,12
1.2.	ACTIVO NO CORRIENTE		18.000,00
1.2.01.	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO		18.000,00
1.2.01.01.	FIJOS	18.000,00	
1.2.01.01.01.	DEPRECIABLES	40.000,00	
1.2.01.01.02.	NO DEPRECIABLES	10.000,00	
1.2.01.01.99.	(-) DEP. ACUM. ACTIVOS FIJOS	-32.000,00	
TOTAL ACTIVO			30.610,88
2.	PASIVO		
2.1.	PASIVO CORRIENTE		5.250,65
2.1.01.	CUENTAS POR PAGAR		190,25
2.1.03.	IMPUESTOS POR PAGAR		803,33
2.1.04.	EMPLEADOS POR PAGAR		4.257,07
2.2.	PASIVO NO CORRIENTE		8.885,04
2.2.01.	LARGO PLAZO		8.885,04
TOTAL PASIVO			14.135,69
3.	PATRIMONIO		
3.1.	CAPITAL SOCIAL		936
3.3.	RESERVAS		4.295,70
3.4.	RESULTADOS		11.243,49
3.4.01.	RESULTADOS ACUMULADOS		-3.836,91
3.4.02.	RESULTADOS EJERCICIO ACTUAL		15.080,40
TOTAL PATRIMONIO			16.475,19
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO			30.610,88

Cuadro N° 19: Estado de Resultados 2011

MIGCORSA S.A.			
ESTADO DE RESULTADOS			
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011			
4.	INGRESOS		61.271,98
4.1.	VENTAS		61.266,86
4.1.01.	VENTAS	61.266,86	
4.2.	OTROS INGRESOS		5,12
5.	COSTOS Y GASTOS		40.867,62
5.2.	GASTOS		40.867,62
5.2.01.	GASTOS OPERACIONALES	40.682,99	
5.2.01.01.	GASTOS DE PERSONAL	15.805,55	
5.2.01.02.	GASTOS ADMINISTRATIVOS	19.390,30	
5.2.01.03.	GASTOS DE VENTAS	5.487,14	
5.2.02.	GASTOS FINANCIEROS		184,63
5.2.02.01.	GASTOS BANCARIOS	30,83	
5.2.02.03.	ORGANISMOS DE CONTROL	153,8	
UTILIDAD DEL EJERCICIO			20.404,36
15% TRABAJADORES			3.060,65
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS			17.343,71
24% IMPUESTO A LA RENTA			587,71
UTILIDAD ANTES DE RESERVAS			16.756,00
10% RESERVA LEGAL			1.675,60
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO			15.080,40

Fuente: (MIGCORSA)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 20: Flujo de Efectivo 2011

MIGCORSA

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO BAJO NEC
POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011

EN USD DÓLARES

MÉTODO DIRECTO

FLUJOS DE EFECTIVO EN ACTIVIDADES DE OPERACIÓN:

Recibido de clientes	60.820,03
Pagado a empleados y proveedores	-40.150,84
Intereses recibidos	-
Intereses pagados	-184,63
15% participación trabajadores	-236,42
Impuesto a la renta	-225,11
Impuestos fiscales	-218,23
Efectivo neto proveniente de actividades operativas	19.804,80

FLUJOS DE EFECTIVO EN ACTIVIDADES DE INVERSIÓN:

Compra de propiedades planta y equipo	-
Producto de la venta de propiedades planta y equipo	
Compra de intangibles	
Producto de la venta de intangibles	
Documentos por cobrar largo plazo	
Compra de inversiones permanentes	
Compra de inversiones temporales	-
Producto de la venta de inversiones temporales	
Efectivo neto usado en actividades de inversión	-

FLUJOS DE EFECTIVO EN ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO:

Obligaciones bancarias	
Porción corriente deuda largo plazo	
Préstamos a socios largo plazo	-19.102,89
Aportes en efectivo de los accionistas	
Dividendos pagados	
Efectivo neto usado en actividades de financiamiento	-19.102,89

Aumento neto en efectivo y sus equivalentes

Efectivo y sus equivalentes de efectivo al inicio de año	4.128,90
Efectivo y sus equivalentes al final del año	4.830,81

Cuadro N° 21: Conciliación Tributaria 2011

MIGCORSA

CONCILIACIÓN DE LA UTILIDAD (PERDIDA) NETA CON EL EFECTIVO BAJO NEC

POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011

EN USD DÓLARES

FLUJOS DE EFECTIVO EN ACTIVIDADES DE OPERACIÓN:

Utilidad (pérdida) neta	15.080,40
Ajustes por:	
Depreciación de propiedades, planta y equipo	2.750,00
Provisión para cuentas incobrables	31,11
Provisión para jubilación patronal	-
Provisión para Beneficios Sociales	339,7
(Ganancia) pérdida en venta de activos fijos	-
(Ganancia) pérdida en venta de intangibles	
(Ganancia) pérdida en venta de inversiones temporales	
Participación trabajadores	3.060,65
Impuesto a la renta	587,71
Reserva Legal	1.675,60
Amortización activos intangibles	-
Gasto Interés Implícito	-
Interés Ganado por Interés implícito	-
Activo Impuesto Diferido	-
Efectivo proveniente de actividades operativas antes de cambios en el capital de trabajo:	
(Aumento) disminución en cuentas por cobrar	-451,95
(Aumento) disminución en intereses por cobrar	
(Aumento) disminución en inventarios	-2.600,00
(Aumento) disminución en gastos anticipados y otras cuentas por cobrar	
(Aumento) disminución en otros activos	
Aumento (disminución) en cuentas por pagar	177,19
Aumento (disminución) en obras en proceso	
Aumento (disminución) en anticipos de clientes	
Aumento (disminución) en gastos acumulados y otras cuentas por pagar	31,51
Aumento (disminución) en beneficios empleados por pagar	-197,36
Aumento (disminución) en préstamos por cobrar empleados	
Aumento (disminución) 15% participación trabajadores	-236,42
Aumento (disminución) 25% impuesto a la renta	-225,11
Aumento (disminución) Impuestos Fiscales	-218,23
Efectivo neto proveniente de actividades operativas	19.804,80

Fuente: (MIGCORSA)**Elaborado por:** Pablo Muñoz

Cuadro N° 22: Hoja de trabajo, reflejado los ajustes

MIGCORSA S.A.					
HOJA DE TRABAJO					
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011					
1.	ACTIVO		AJUSTES NIIF		SALDOS
			DEBE	HABER	
1.1.03.01	Banco del Pacifico	4.830,81			4.830,81
1.1.04.01	Inventarios	2.600,00	1.800,00		4.400,00
1.1.07.01	->Clientes (MODULO)	3.110,50			3.110,50
1.1.07.99	(-)Provisión Cuentas Incobrables	(31,11)			(31,11)
1.1.09.07	Ret. Imp. a la Renta FUENTE – Clien	1.717,56			1.717,56
1.1.10.01	Anticipo Proveedores (MODULO)	383,12	-	-	383,12
1.2.01.01.01.01	Edificios	25.000,00	712.500,00	-	737.500,00
1.2.01.01.01.03	Maquinaria, Equipo e Insataciones	15.000,00	-	1.625,00	13.375,00
1.2.01.01.02.01	Terrenos	10.000,00	115.000,00	-	125.000,00
1.2.01.01.99.01	(-) Depreciación Acum. Edificios	(20.000,00)	-	570.000,00	(590.000,00)
1.2.01.01.99.03	(-) Dep. Acum. Maq. Equipo e Inst.	(12.000,00)	1.300,00	-	(10.700,00)
	Activos Biológicos		30.415,00	-	30.415,00
TOTAL ACTIVO		30.610,88			320.000,88
2.	PASIVO				
2.1.03.09	Impuesto a la renta. Cia x pagar	587,71	-	-	587,71
2.1.03.99	Obligaciones Tributarias por pagar	215,62	-	-	215,62
2.1.04.01	Sueldos por pagar	584,88	-	-	584,88
2.1.04.03	Décimo tercer sueldo por pagar	54,99	-	-	54,99
2.1.04.04	Décimo cuarto sueldo por pagar	284,71	-	-	284,71
2.1.04.05	Fondos de reserva por pagar	54,97	-	-	54,97
2.1.04.06	Utilidades trabajadores por pagar	3.060,65	-	-	3.060,65
2.1.04.07	Préstamos Quirog. eHipot. x pagar	75,00	-	-	75,00
2.1.04.08	IEES Aporte x pagar	141,87	-	-	141,87
2.2.01.02.01	Préstamos Accionistas por Pagar L/P	8.885,04	-	-	8.885,04
3.1.	CAPITAL SOCIAL	936,00	-	-	936,00
3.3.01	Reserva Legal	1.675,60	-	-	1.675,60
3.3.04	Otras Reservas	2.620,10	-	-	2.620,10
3.4.01.	RESULTADOS ACUMULADOS	(3.836,91)	-	-	(3.836,91)
3.4.02.01	Utilidad del Ejercicio	15.080,40	-	-	15.080,40
	RAANIIF		325,00	289.715,00	289.390,00
TOTAL PATRIMONIO		16.475,19			305.865,19
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO		30.610,88			320.000,88
			861.340,00	861.340,00	

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 23: Balances bajo NIIF

MIGCORSA S.A.			
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA			
AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011			
1.	ACTIVO		
1.1.	ACTIVO CORRIENTE		14.410,88
1.1.03.	BANCOS		4.830,81
1.1.03.01	Banco del Pacifico	4.830,81	
1.1.04.	INVENTARIOS		4.400,00
1.1.04.01	Inventarios	4.400,00	
1.1.07.	CUENTAS POR COBRAR		3.079,39
1.1.09.	IMPUESTOS ANTICIPADOS		1.717,56
1.1.10.	OTROS ANTICIPOS		383,12
1.2.	ACTIVO NO CORRIENTE		305.590,00
1.2.01.	PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO		
1.2.01.01.	FIJOS		
1.2.01.01.01.	DEPRECIABLES		750.875,00
1.2.01.01.02.	NO DEPRECIABLES		125.000,00
1.2.01.01.99.	(-) DEP. ACUM. ACTIVOS FIJOS		-600.700,00
	Activos Biológicos		30.415,00
TOTAL ACTIVO			320.000,88
2.	PASIVO		
2.1.	PASIVO CORRIENTE		5.250,65
2.1.01.	CUENTAS POR PAGAR		190,25
2.1.03.	IMPUESTOS POR PAGAR		803,33
2.1.04.	EMPLEADOS POR PAGAR		4.257,07
2.2.	PASIVO NO CORRIENTE		8.885,04
2.2.01.	LARGO PLAZO		
2.2.01.02.	PRÉSTAMOS ACCIONISTAS L/P		8.885,04
2.2.01.02.01	Préstamos Accionistas por Pagar L/P	8.885,04	
TOTAL PASIVO			14.135,69
3.	PATRIMONIO		
3.1.	CAPITAL SOCIAL		936
3.3.	RESERVAS		4.295,70
3.4.	RESULTADOS		300.633,49
3.4.01.	RESULTADOS ACUMULADOS		-3.836,91
3.4.02.	RESULTADOS EJERCICIO ACTUAL		15.080,40
	RAANIIF		289.390,00
TOTAL PATRIMONIO			305.865,19
TOTAL PASIVO + PATRIMONIO			320.000,88

Fuente: (MIGCORSA)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 24: Estado de Resultados Integral 2011

MIGCORSA S.A.			
ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL			
DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011			
4.	INGRESOS		61.271,98
4.1.	VENTAS		61.266,86
4.1.01.	VENTAS	61.266,86	
4.2.	OTROS INGRESOS		5,12
5.	COSTOS Y GASTOS		40.867,62
5.2.	GASTOS		40.867,62
5.2.01.	GASTOS OPERACIONALES	40.682,99	
5.2.01.01.	GASTOS DE PERSONAL	15.805,55	
5.2.01.02.	GASTOS ADMINISTRATIVOS	19.390,30	
5.2.01.03.	GASTOS DE VENTAS	5.487,14	
5.2.02.	GASTOS FINANCIEROS		184,63
5.2.02.01.	GASTOS BANCARIOS	30,83	
5.2.02.03.	ORGANISMOS DE CONTROL	153,8	
UTILIDAD DEL EJERCICIO			20.404,36
15% TRABAJADORES			3.060,65
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS			17.343,71
24% IMPUESTO A LA RENTA			587,71
UTILIDAD ANTES DE RESERVAS			16.756,00
10% RESERVA LEGAL			1.675,60
UTILIDAD NETA DEL EJERCICIO			15.080,40

Fuente: (MIGCORSA)

Elaborado por: Pablo Muñoz

* El valor que se encuentra en el impuesto a la renta vale recalcar que es después de realizar la conciliación tributaria.

Cuadro N° 25: Flujo de Efectivo NIIF

MIGCORSA.

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO BAJO NIIF
POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011

EN USD DOLARES

METODO DIRECTO

FLUJOS DE EFECTIVO EN ACTIVIDADES DE OPERACIÓN:

Recibido de clientes	60.820,03
Pagado a empleados y proveedores	-40.150,84
Intereses recibidos	-
Intereses pagados	-184,63
15% participación trabajadores	-236,42
Impuesto a la renta	-225,11
Impuestos fiscales	-218,23
Efectivo neto proveniente de actividades operativas	19.804,80

FLUJOS DE EFECTIVO EN ACTIVIDADES DE INVERSION:

Compra de propiedades planta y equipo	-
Producto de la venta de propiedades planta y equipo	
Compra de intangibles	
Producto de la venta de intangibles	
Documentos por cobrar largo plazo	
Compra de inversiones permanentes	
Compra de inversiones temporales	-
Producto de la venta de inversiones temporales	
Efectivo neto usado en actividades de inversión	-

FLUJOS DE EFECTIVO EN ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO:

Obligaciones bancarias	
Porción corriente deuda largo plazo	
Préstamos a socios largo plazo	-19.102,89
Aportes en efectivo de los accionistas	
Dividendos pagados	
Efectivo neto usado en actividades de financiamiento	-19.102,89

Aumento neto en efectivo y sus equivalentes

Efectivo y sus equivalentes de efectivo al inicio de año	4.128,90
Efectivo y sus equivalentes al final del año	4.830,81

MIGCORSA.
CONCILIACION DE LA UTILIDAD (PERDIDA) NETA CON EL EFECTIVO BAJO NIIF
POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2011
EN USD DOLARES

FLUJOS DE EFECTIVO EN ACTIVIDADES DE OPERACIÓN:

Utilidad (pérdida) neta	15.080,40
Ajustes por:	
Depreciación de propiedades, planta y equipo	2.750,00
Provisión para cuentas incobrables	31,11
Provisión para jubilación patronal	-
Provisión para Beneficios Sociales	339,7
(Ganancia) pérdida en venta de activos fijos	-
(Ganancia) pérdida en venta de intangibles	
(Ganancia) pérdida en venta de inversiones temporales	
Participación trabajadores	3.060,65
Impuesto a la renta	587,71
Reserva Legal	1.675,60
Amortización activos intangibles	-
Gasto Interés Implícito	-
Interés Ganado por Interés implícito	-
Activo Impuesto Diferido	-
Efectivo proveniente de actividades operativas antes de cambios en el capital de trabajo:	
(Aumento) disminución en cuentas por cobrar	-451,95
(Aumento) disminución en intereses por cobrar	
(Aumento) disminución en inventarios	-2.600,00
(Aumento) disminución en gastos anticipados y otras cuentas por cobrar	
(Aumento) disminución en otros activos	
Aumento (disminución) en cuentas por pagar	177,19
Aumento (disminución) en obras en proceso	
Aumento (disminución) en anticipos de clientes	
Aumento (disminución) en gastos acumulados y otras cuentas por pagar	31,51
Aumento (disminución) en beneficios empleados por pagar	-197,36
Aumento (disminución) en préstamos por cobrar empleados	
Aumento (disminución) 15% participación trabajadores	-236,42
Aumento (disminución) 25% impuesto a la renta	-225,11
Aumento (disminución) Impuestos Fiscales	-218,23
Efectivo neto proveniente de actividades operativas	19.804,80

Fuente: (MIGCORSA)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Luego de la implementación e ir paso a paso conociendo los ajustes, reclasificación de cuentas, la empresa al expresar sus estados financieros en NIIF el impacto económico es fuerte ya que en la cuentas de mayor incidencia son; los terrenos con un aumento de \$ 115.000,00 dólares, es decir, que esta cuenta creció en 11,5 veces más de lo que se reflejaba en el balance en NEC al 31 de diciembre del 2011.

Otra de las cuentas con incidencia en el balance de situación financiera y que por la aplicación de la normativa que se creó; es la cuenta de activos biológicos esto aumento considerablemente el valor de los activos en \$ 30.415,00 dólares.

La cuenta que también con los ajustes tomo gran representatividad, que no se veía reflejada en lo más real o razonable y afecta al activo es la cuenta de edificios ya que aumentó su valor con la aplicación de la normativa, aumento fue \$ 712.500,00 dólares de igual manera aumento la depreciación acumulada en \$ 570.000,00 dólares.

Con el aumento sustancial de estas cuentas el activo subió en 10,45 veces con relación al activo que obtuvo en los balances en NEC presentados en el año 2011.

Sin olvidarnos que todos estos ajustes afectaron a la cuenta que la normativa nos estipula que la usemos y que es parte del patrimonio, la cuenta Resultados Acumulados por Adopción de NIIF, que como vimos anteriormente tiene las siglas RAANIIF, solamente por la implementación de esta normativa se afecta a esta cuenta, en años subsiguientes se irá reduciendo esta cuenta según los ajustes necesarios en caso de ya cerrarse esta cuenta debido al movimiento de la empresa se afectará todo a resultados.

El aumento de los activos sin ser egresos de dinero afectan a la empresa con el pago de impuestos municipales como:

- Patente
- 1.5 x mil de los activos.

De igual manera aumenta los impuestos que recauda el Servicio de rentas Internas (SRI), los impuestos son:

- Anticipo impuesto a la renta

El tratamiento que se dio tras la aplicación de la nueva normativa en los años subsiguientes los presentamos a continuación, detallando el movimiento de las cuentas durante los años 2012, 2013, 2014. Aquí se refleja el alto valor que se paga por concepto de anticipo de impuesto a la renta, patente, 1.5x mil de los activos.

Análisis del impacto por ajustes NIIF año 2012.

Luego de haber realizado la implementación de las NIIF PYME a la empresa Migcorsa S.A., la contabilización de sus cuentas se realizan de acuerdo a los que las políticas de la empresa estipulan, éstas a su vez fueron redactadas y establecidas dentro de lo que establece la normativa.

Política para el tratamiento del deterioro del inventario.

La pérdida por deterioro es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.

La empresa Migcorsa S.A. calculará el deterioro de inventarios, bajo el costo de mercado, el tiempo de duración del inventario. Por ser inventarios perecibles la empresa establece un límite para el deterioro del 40%, si es mayor se dará de baja la totalidad del inventarios, esto quiere decir, que si al momento del cálculo del deterioro supera el 40% del total del inventario se realizará un ajuste para dar de baja el 100% del inventario. El ajuste se realizará siempre y cuando suceda este acontecimiento, no hay fecha ni periodicidad para el mismo. (MIGCORSA)

Luego de leer esta política que consta en la empresa Migcorsa S.A. se procedió al cálculo y a la contabilización de la cuenta deterioro de inventarios, a aplicar en el año 2012 aumentaron las siguientes partidas en el plan de cuentas; gasto deterioro de inventarios, esta es una cuenta de gasto que se ve reflejado en el estado de resultados integral; deterioro inventarios, esta es una cuenta de activo con signo negativo, considera como una cuenta correctiva para establecer el valor neto en libros del inventario, corrigen la sobrevaloración que tienen los inventarios.

Ajustes NIIF PYME al año 2012:**Cuadro N° 26: Deterioro de inventarios**

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2012	^X-		
	GASTO DETERIORO INVENTARIOS	1.930,00	
	DETERIORO INVENTARIOS		1.930,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

El stock de inventarios se elevó considerablemente lo que no beneficia en nada a la compañía, ya que son bienes perecibles, al momento del cálculo del deterioro se vio que se tuvo que ajustar en \$ 1.930,00, este valor alcanza el 12.8% del total de los inventarios que consta en el balance de situación financiera de la empresa Migcorsa S.A. al año 2012

Política para el tratamiento del deterioro de activos biológicos.

La pérdida por deterioro es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.

La empresa Migcorsa S.A. reconocerá y se contabilizará el importe por deterioro de activos biológicos siempre se tenga el estudio y el informe que realice un ingeniero agrónomo. Este procedimiento se realizará cada seis meses. (MIGCORSA)

Al aplicarla en el año 2012 esta política que consta en la empresa Migcorsa S.A. se procedió a la verificación del informe del ingeniero agrónomo y posteriormente a la contabilización de la cuenta deterioro de inventarios, esta aplicación conllevó al

aumento de las siguientes partidas en el plan de cuentas; gasto deterioro de activos biológicos, esta es una cuenta de gasto que se ve reflejado en el estado de resultados integral; deterioro activos biológicos, esta es un cuenta de activo con signo negativo, considera como una cuenta correctora para establecer el valor neto en libros de los activos biológicos, corrigen la sobrevaloración que tienen los activos biológicos.

Cuadro N° 27: Ajuste deterioro de activos biológicos

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2012	-X-		
	GASTO DETERIORO ACT. BIOLÓGICOS	2.655,00	
	DETERIORO ACT. BIOLÓGICOS		2.655,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Para el cálculo del deterioro en activos biológicos eso se hizo tras el análisis que nos entregó la empresa, la información está certificado o emitido por el ingeniero agrónomo, la empresa lo contrato para determinar el valor más ajustado a la realidad. Este estudio se basa en la edad de los activos biológicos, en la producción, en la probabilidad de plagas que afecten a los activos, esto arrojó un valor de \$ 2.655,00.

Cuadro N° 28: Detalle Activos Biológicos 2012

ARBOLES	COSTO HISTÓRICO	NUEVAS PLANTACIONES	VALOR LIBROS	DETERIORO
AGUACATES	9.580,00		9.580,00	(730,00)
DURAZNO	2.555,00	475,00	3.030,00	(370,00)
MANZANA	7.200,00		7.200,00	(680,00)
LIMONES	11.080,00		11.080,00	(875,00)
TOTALES	30.415,00	475,00	30.890,00	(2.655,00)

Fuente: (Italo, 2012)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 29: Ajuste RAANIIF absorbe la pérdida del ejercicio actual

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2012	-X-		
	RAANIIF	3560,39	
	RESULTADO DEL EJERCICIO		3560,39

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Este ajuste se realiza ya que la cuenta RAANIIF puede absorber las pérdidas del periodo corriente. Este ajuste se basa al siguiente decreto de la superintendencia de compañías.

Los ajustes de la adopción por primera vez de las “NIIF”, se registrarán en el Patrimonio en la subcuenta denominada “Resultados Acumulados provenientes de la adopción por primera vez de las NIIF”, separada del resto de los resultados acumulados, y su saldo acreedor no podrá ser distribuido entre los accionistas o socios, no será utilizado en aumentar su capital, en virtud de que no corresponde a resultados operacionales, motivo por el que tampoco los trabajadores tendrán derecho a una participación sobre éste. De existir un saldo acreedor, este podrá ser utilizado en enjugar pérdidas acumuladas y las del último ejercicio económico concluido, si las hubiere, o devuelto en el caso de liquidación de la compañía a sus accionistas o socios.

De registrarse un saldo deudor en la subcuenta “Resultados Acumulados provenientes de la adopción por primera vez de las NIIF”, éste podrá ser absorbido por el saldo acreedor de las cuentas Reserva de Capital, Reserva por Valuación o Superávit por Revaluación de Inversiones. (Superintendencia de Compañías, s.f.)

Política para el tratamiento de depreciaciones de propiedad planta y equipo.

Depreciación.- es la pérdida de costo que experimentan ciertos activos tangibles por consecuencia del uso de los mismos.

La empresa Migcorsa S.A. realizará el cálculo de depreciación de propiedad planta y equipo por el método de línea recta, el cual consiste en tomar el valor de costo histórico del activo restar el valor residual y dividir para los años de vida útil del activo. La vida útil será los mismos que los que estipula la ley de régimen tributario. (MIGCORSA)

Al aplicar la política que consta en la empresa Migcorsa S.A. el valor neto en libros de los activos se vieron afectados en igual grado de como se venía practicando con las NEC, lo que aumento en un alto grado es el gasto de depreciación y esto afecta al estado de resultados integral ya que como se revaloro los activos en el año de transición que fue el año 2011, el gasto aumento.

Cuadro N° 30: Depreciaciones de Activos Fijos

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2012	-X-		
	GASTO DE DEPRECIACIÓN	38.212,50	
	DEPRECIACIÓN ACUM. EDIFICIOS		36.875,00
	DEPRECIACIÓN ACUM. MAQ., EQ. E INSTAL.		1.337,50

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Se realizó este ajuste para conocer el verdadero valor en libros de los activos fijos, se aplicó la política de la empresa para este cálculo, que es el método de línea recta.

Cuadro N° 31: Detalle de Depreciaciones de Activos 2012

DESCRIPCION	VALOR HISTORICO	2011	2012			OBSERV.	
		DEP. ACUM.	ADQUI.	GASTO DEP.	DEP. ACUM.		VALOR EN LIBROS
EDIFICIOS	737.500,00	590.000,00		36.875,00	626.875,00	110.625,00	
Maquinaria, Equipo e Instalaciones	13.375,00	10.700,00		1.337,50	12.037,50	1.337,50	

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Todo el gasto depreciación de este año es deducible por el decreto que emitió el SRI.

La ley de régimen tributario con respecto al gasto de depreciación hasta antes del 2012 nos decía que la parte que del gasto de depreciación que corresponde al valor de re avalúos no será deducible pero en el 2012 se emitió el decreto 1180.

“Decreto ejecutivo No. 1180, los gastos cargados por depreciación de bienes re avaluados eran considerados, para efectos tributarios como gastos no deducibles, y eran sumados a la base gravable del impuesto a la renta en la conciliación tributaria. Con la eliminación de este párrafo del artículo 28, los gastos por depreciación de activos fijos re avaluados, podrán ser considerados como gastos deducibles para la liquidación del impuesto a la renta”.

(Buró Tributario, 2012)

Por este motivo es que los gastos administrativos aumento en una porción considerable ya que la depreciación de los activos re avaluados es alto.

Por esta serie de ajustes que de una u otra manera afectan a la utilidad que aspiran tener los socios, empleados, ya que sus ventas aumentaron en un 35% en comparación al año 2011, los gastos fueron subiendo producto a dichos ajustes y no en la misma proporción de las ventas, por eso se obtuvo una pérdida el resultado del ejercicio del año 2012.

Aunque no es un ajuste por la aplicación de NIIF pero es un aspecto relevante que llama la atención es el aumento del efectivo, en la adopción que se realizó vemos que partimos con un valor de \$ 4.830,81 y al terminar al año 2012 vemos que aumento en 4,90 veces su valor, esto se puede llevar a la conclusión que la empresa tiene mayor liquidez. La liquidez es importante ya que los impuestos que se tiene que cancelar son altos, por la adopción de la normativa se aumentó de activos, aumentó patrimonio, en este año se aumentaron los ingresos, aumentó los gastos y estos son variables que se toman en cuenta para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta.

Un punto importante para obtener el grado de liquidez que tiene la empresa en este año y se espera tener en los años subsiguientes, es que el interés implícito que genera las cuentas por cobrar la empresa no las asume si no que se los traslada al cliente, además que el periodo máximo de crédito es de 45 días.

Análisis del impacto por ajustes NIIF año 2013.

En el año 2013 en comparación con el año 2012 no hay mucha variación ya que la empresa se ha dedicado al cumplimiento de las políticas y de la normativa.

La junta de acciones tomaron algunas decisiones con respecto al patrimonio que tiene la compañía, ya que por la aplicación de las NIIF se pudieron dar cuenta que beneficio a su negocio porque no tienen cuentas sobrevaloradas, tienen activos a un valor más fiable, esto ha dado un cambio porque ha ayudado a tener líneas de crédito o prestamos con entidades financieras, etc.

La empresa ha obtenido varias propuesta por personas que desean invertir en la empresa.

Los ajustes al finalizar el año 2013 y bajo las políticas de la empresa que se encuentran dentro de la normativa son los siguientes:

Ajustes NIIF PYME al año 2013:

Cuadro N° 32: Deterioro de los Inventarios

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2013	-X-		
	GASTO DETERIORO INVENTARIOS	3.370,00	
	DETERIORO INVENTARIOS		3.370,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

La empresa bajo el stock de inventarios pero aun así considero que es muy alto el valor, el deterioro de esta cuenta nos da la razón de este análisis ya que subió el valor en comparación al año 2012.

Cuadro N° 33: Deterioro de Activos Biológicos

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2013	-X-		
	GASTO DETERIORO ACT. BIOLÓGICOS	220,00	
	DETERIORO ACT. BIOLÓGICOS		220,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 34: Asiento Pérdida Activos Biológicos

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2013	-X-		
	PERDIDA POR ACTIVOS BIOLÓGICOS	90,00	
	ACTIVOS BIOLÓGICOS		90,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Para el cálculo del deterioro en activos biológicos eso se hizo tras el análisis que nos entregó la empresa, la información está certificado o emitido por el ingeniero agrónomo, la empresa lo contrato para determinar el valor más ajustado a la realidad. Este estudio se basa en la edad de los activos biológicos, en la producción, en la probabilidad de plagas que afecten a los activos, el informe también nos dio a conocer que se talo un árbol de limones, debido a que su producción no era buena y todo lo que se invertía para ayudar a que recupere su producción normal no se pudo conseguir dicho fin, esto llevo a la decisión de talar el activo biológico.

Cuadro N° 35: Detalle Activos Biologicos 2013

ARBOLES	COSTO HISTÓRICO	NUEVAS PLANTACIONES	VALOR LIBROS	DETERIORO	DETERIORO ACUMULADO
AGUACATES	9.580,00		9.580,00	(220,00)	(950,00)
DURAZNO	3.030,00	90,00	3.120,00	(120,00)	(490,00)
MANZANA	7.200,00		7.200,00	330,00	(350,00)
LIMONES	11.080,00	(180,00)	10.900,00	(210,00)	(1.085,00)
TOTALES	30.890,00	(90,00)	30.800,00	(220,00)	(2.875,00)

Fuente: (Italo, 2012)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 36: Ajuste de reservas por decisión de junta

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2013	-X-		
	OTRAS RESERVAS	2.620,10	
	RESULT. ACUMULADOS		2.620,10

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

El valor de las reservas disminuyeron ya que la empresa mediante decisión de la junta accionistas, decretaron que se transfiera el valor de otras reservas a la cuenta resultados acumulados de ejercicios anteriores.

Cuadro N° 37: Ajuste Futuras Capitalizaciones

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2012	-X-		
	BANCOS	7.098,25	
	APORT. FUT. CAPITALIZA.		7.098,25

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Otra de los puntos importantes que decreto la junta accionista aumentar el capital de la empresa, esta cuenta dio origen a la cuenta aportes futuras capitalizaciones por \$

7098,25, esta decisión se basó en que la empresa ya no tiene un endeudamiento con los socios y la actualidad económica es buena.

Análisis del impacto por ajustes NIIF año 2014.

La empresa Migcorsa S.A. al iniciar el año 2014 como era de esperarse por su capital, por sus activos, en si por su balance situación atrajo algunos interesados en ser socios, en comprar la empresa, un limitante era su utilidad, pero esto se podía sustentar en que la utilidad real de la empresa era mayor ya que los ajustes por NIIF PYME inflan los gastos por la depreciación de los activos fijos revaluados, el deterioro de inventarios, deterioro de activos biológicos que no son egresos de dinero pero si representan un gasto bajo la contabilidad.

La empresa al inicio del ejercicio económico del 2014 obtuvo una propuesta de una compañía que quiso adquirir su edificio. La junta decisión aceptar la propuesta.

Los ajustes NIIF PYME que se realizaron en este año no afectaron tanto en la utilidad ya que se procedió con la venta del activo fijo, esto dio resultado a una utilidad alta porque sus ventas eran altas.

Análisis de los ajustes NIIF PYME año 2014.

En este año 2014 la compañía tuvo un giro económico fuerte ya que procedieron con la venta de su edificio, el dinero que se recibió por la venta del activo fue superior al valor en libros.

Cuadro N° 38: Asiento contable tras la venta del edificio de la empresa Migcorsa S.A.

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
01/01/2014	-X-		
	BANCOS	500.000,00	
	DEP. ACUMULADA	663.750,00	
	EDIFICIO		737.500,00
	ENAJENACION VENTA DE ACTIVOS		426.250,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 39: Activos fijos tras la venta del activo

DETALLE DE DEPRECIACIONES DE ACTIVOS 2014							
DESCRIPCIÓN	VALOR RAZONABLE	2013	2014				OBSERV .
		DEP. ACUM.	ADQUI.	GASTO DEP.	DEP. ACUM.	VALOR EN LIBROS	
EDIFICIOS	-	-		-	-	-	
Maquinaria, Equipo e Insatallaciones	15.875,00	13.625,00		250,00	13.875,00	2.000,00	

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Por decisión de la junta de accionistas rubro que recibió por la venta del activo fijo, se puso en un depósito a plazo fijo en tres instituciones financieras por lo que contablemente la cuenta se denomina inversiones.

Cuadro N° 40: Ajuste Inversión

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
01/01/2014	- X -		
	INVERSIONES A LARGO PLAZO	500.000,00	
	BANCOS		500.000,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 41: Deterioro de los inventarios

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2013	-X-		
	GASTO DETERIORO INVENTARIOS	350,00	
	DETERIORO INVENTARIOS		350,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

El stock de inventarios es más razonable en comparación al año 2013 ya que la cuenta deterioro de inventarios ayuda a corregir la sobre valoración que tiene la cuenta de inventarios.

Cuadro N° 42: Deterioro de activos biológicos

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2013	-X-		
	DETERIORO ACTIVOS BIOLÓGICOS	2.489,00	
	GASTO DETERIORO ACT. BIOLÓGICOS		2.489,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 43: Ajuste Activos Biológicos

FECHA	DETALLE	DEBE	HABER
31/12/2013	-X-		
	ACTIVOS BIOLÓGICOS	215,00	
	BANCOS		215,00

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Para el cálculo del deterioro en activos biológicos eso se hizo tras el análisis que nos entregó la empresa, la información está certificado o emitido por el ingeniero agrónomo, la empresa lo contrato para determinar el valor más ajustado a la realidad. Este estudio se basa en la edad de los activos biológicos, en la producción, en la probabilidad de plagas que afecten a los activos. En este informe y por medidas que el estado ecuatoriano dicto sobre la restricción a las importaciones, de frutas como manzanas, duraznos, naranjas el precio de los activos biológicos aumentaron, esto nos permite reversar el valor por deterioro de activos biológicos en \$ 2.489,00.

Otro dato que nos proporcionaron fue que se plantaron nuevos árboles de duraznos para poder cubrir la demanda de los clientes, esto aumento el valor del activo biológico en \$215,00, estos árboles tienen un promedio de edad de cinco meses según el informe que nos fue proporcionado.

Cuadro N° 44: Detalle Activos Biológicos 2014

ARBOLES	COSTO HISTÓRICO	NUEVAS PLANTACIONES	VALOR LIBROS	DETERIORO	DETERIORO ACUMULADO
AGUACATES	9.580,00		9.580,00	1.140,00	190,00
DURAZNO	3.120,00	435,00	3.555,00	(445,00)	(935,00)
MANZANA	7.200,00	(220,00)	6.980,00	1.595,00	1.245,00
LIMONES	10.900,00		10.900,00	199,00	(886,00)
TOTALES	30.800,00	215,00	31.015,00	2.489,00	(386,00)

Fuente: (Italo, Resumen análisis de activos biológicos Migcorsa S.A., 2014)

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 45: Detalle de Activos Biológicos al 31 de diciembre 2014

EMPRESA MIGCORSA S.A.							
DETALLE DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL 31 DE DICIEMBRE 2014							
DETALLES		0-2 AÑOS	2-5 AÑOS	5-10 AÑOS	10- 15 AÑOS	15- 20 AÑOS	OBSERVACIONES
AGUACATES	48	2	11	18	12	5	
PRECIO EN EL MERCADO		35,00	140,00	280,00	285,00	130,00	
VALOR TOTAL		70,00	1.540,00	5.040,00	3.420,00	650,00	10.720,00 TOTAL
DETALLES		0-3 MESES	4- 18 MESES	19- 36 MESES	37 - 72 MESES	73- 120 MESES	OBSERVACIONES
DURAZNO	25	5	7	6	5	2	SE PLANTARON 10 ARBOLES
PRECIO EN EL MERCADO		12,00	75,00	250,00	260,00	80,00	
VALOR TOTAL		60,00	525,00	1.500,00	1.300,00	160,00	3.545,00 TOTAL
DETALLES		0-2 AÑOS	2- 7 AÑOS	7- 12 AÑOS	12- 20 AÑOS	20 - 25 AÑOS	OBSERVACIONES
MANZANA	23	2	1	10	9	1	SE TALO UN ARBOL
PRECIO EN EL MERCADO		60,00	165,00	420,00	430,00	220,00	
VALOR TOTAL		120,00	165,00	4.200,00	3.870,00	220,00	8.575,00 TOTAL
DETALLES		0-2 AÑOS	2- 7 AÑOS	7- 12 AÑOS	12- 20 AÑOS	20 - 25 AÑOS	OBSERVACIONES
LIMONES	35	1	2	8	17	7	SE TALO UN ARBOL
PRECIO EN EL MERCADO		30,00	122,00	390,00	375,00	190,00	
VALOR TOTAL		30,00	244,00	3.120,00	6.375,00	1.330,00	11.099,00 TOTAL
TOTAL ACTIVOS BIOLÓGICOS							
				33.939,00			

Fuente: Investigación realizada
Elaborado por: Pablo Muñoz

Este año aumenta el valor del pago del 15% utilidad a trabajadores, por el superávit que genero la venta del activo, otro rubro que aumenta es el anticipo impuesto a la renta que se cancela en el año 2015.

Cuadro N° 46: Conciliación Tributaria

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA	
MIGCORSA S.A.	
AÑO 2014	
UTILIDAD BRUTA DEL EJERCICIO	425.136,25
15% UTILIDAD DE TRABAJADORES	63.770,44
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	361.365,81
(-)INGRESOS EXCENTOS	426.250,00
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES	1.870,00
(+) 15% UTILIDAD DE TRABAJADORES	63.657,00
UTILIDAD GRAVADA	642,81
IMPUESTO A LA RENTA	141,42
RETENCIONES DE CLIENTES	432,77
IMPUESTO A PAGAR	-
CREDITO TRIBUTARIO RETENCIONES	291,35
BASE IMPONIBLE	501,39
RESERVA LEGAL	50,14

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Cuadro N° 47: Cálculo del Anticipo Impuesto a la Renta

0,20%	TOTAL PATRIMONIO	1.341,65
0,20%	TOTAL COSTOS Y GASTOS	91,6975
0,40%	TOTAL ACTIVOS	3.003,53
0,40%	TOTAL INGRESOS	1.883,94
	ANTICIPO IMPUESTO A LA RENTA	6.320,81
	RETENCIONES AÑO 2014	432,77
	ANTICIPO A LA RENTA A PAGAR	5.888,04
	‘JULIO 2015	2944,02085
	‘SEPTIEMBRE 2015	2944,02085
	IMPUESTO A LA RENTA POR LIQUIDAR	432,77

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Después de haber realizado el análisis de los años subsiguientes a la adopción de las NIIF, revisando los asientos contables que se realizaron para obtener los balances dentro de lo que la normativa nos estipula (NIIF 1), es importante realizar un análisis financiero de lo que fue la transición de NEC a NIIF para obtener o visualizar el impacto que tuvo la aplicación de esta normativa a la empresa PYME, Migcorsa S.A.

Para eso vamos a analizar algunos índices financieros comprando el balance en NEC y el balance NIIF 2011.

Cuadro N° 48: Razón de liquidez

RAZÓN	Saldo bajo NEC	Saldo bajo NIIF
Activo circulante ————— Pasivo Circulante	2,40	2,74

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

Este índice permite saber si los Activos Circulantes de la empresa pueden servir para cubrir las obligaciones del pasivo Corriente.

Podemos observar que el índice Bajo NEC eran inferiores ya con la aplicación de la nueva normativa (NIIF) aumentaron los activos circulantes y por ende se mejoró la razón de liquidez, esto quiere decir que la empresa tiene mayor recursos para cubrir sus deudas firmes en corto plazo.

Razón deuda sobre activos.

Para conocer como la empresa financia sus activos, se utiliza este índice. El endeudamiento sobre los activos permite medir el grado de compromiso que la empresa tiene al financiar sus activos con deudas de terceros, es decir, mide el porcentaje de los activos financiados con deuda de terceros.

Cuadro N° 49: Razón deuda sobre activos

RAZÓN	Saldo bajo NEC	Saldo bajo NIIF
$\frac{\text{Pasivo Total}}{\text{Activo Total}}$	0,46	0,04

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

La variación de este índice es considerable puesto a que el valor en libros de los inventarios, propiedad planta y equipo están bajo el valor razonable y con los ajustes por la variaciones que ocurrieron aumento el activo.

Razón Deuda sobre Patrimonio.

Permite conocer si la deuda con terceros es mayor, igualo menor que el patrimonio que posee la empresa. Mientras mayor sea el endeudamiento con terceros en relación al patrimonio de la empresa, así como la parte de deuda a corto plazo, mayor será el riesgo financiero.

Cuadro N° 50: Razón Deuda sobre Patrimonio

RAZÓN	Saldo bajo NEC	Saldo bajo NIIF
$\frac{\text{Pasivo Total}}{\text{Patrimonio}}$	0,86	0,04

Fuente: Investigación realizada

Elaborado por: Pablo Muñoz

En este caso podemos observar que nuestro riesgo financiero con la aplicación de NIIF es menor, ya que el patrimonio aumento cuantiosamente por los ajustes por revalorización de los activos y reconocimientos de nuevos activos.

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

La implementación y aplicación de las NIIF para pymes ocasionan una inversión en tiempo, recursos humanos y económicos. Esta situación es más significativa para empresas pequeñas y medianas, la intención de toda empresa es minimizar sus gastos, aumentar sus ingresos pero para la aplicación de esta normativa es un gasto necesario y alto para empresas como Migcorsa S.A.

Se pudo detectar al momento de realizar el análisis del impacto que tuvo este proceso de adopción, la empresa Migcorsa S.A. no cuenta con un sistema de control administrativo, financiero y operativo, por lo cual no se encuentra correctamente orientado para el cumplimiento de los objetivos, generando un impacto poco favorable para la organización, planificación, dirección, y control de la información que se maneje en la empresa bajo la nueva normativa.

Para poder proceder con el plan se tomó muy en cuenta algunas secciones de la NIIF para PYMES que tiene una incidencia directa con la problemática que se analizó en este estudio, como fue la sección 13; de inventarios, la sección 17; propiedad planta y equipo, sección 20; arrendamientos, sección 23; ingresos ordinarios, sección 27; deterioro de valor de los activos.

En el desarrollo de la transición de los estados financieros ajustados nos podemos dar cuenta que la empresa necesito revalorar y reclasificar las cuentas de los activos según nos establece la normativa, los edificios que bajo NEC el costo histórico estaba en \$ 25.000,00, una depreciación acumulada de \$ 20.000,00, un saldo neto en libros de \$ 5.000,00; bajo NIIF al realizar la revalorización aumento en el costo histórico de \$ 737.500,00, la depreciación acumulada se elevó a \$ 590.000,00, un saldo neto en libros de \$ 142.500,00. Otro ajuste relevante que se realizó bajo la normativa fue el de los terrenos el cual bajo la anterior normativa se veía reflejado en un costo histórico de \$ 10.000,00, cuando se aplicó la revaloración del bien se elevó a un costo histórico a \$ 125.000,00, también hay que tomar en cuenta que tras la aplicación se de la normativa el terreno se reclasifico en dos cuentas, el terreno propiamente dicho y el activo biológico que bajo las NEC no se tomaba en cuenta esta partida, la cual tiene una valorización de \$ 30.415,00. Se realizó el estudio de mercado para obtener el valor razonable de la cuenta maquinaria equipo e instalaciones el cual se obtuvo una variación negativa disminuyendo el costo histórico en \$ 1.625,00, la depreciación acumulada bajo en \$ 1300,00. Todos estos ajustes se afectaron a la cuenta Resultados Acumulados por adopción de NIIF (RANIIF) cuenta de patrimonio.

Para la empresa y por ende para los accionistas se obtuvo un balance fiable a la realidad, este hecho ayuda para atraer inversiones de nuevos accionistas. A pesar de que el aumento no fue en efectivo si no simplemente de modo subjetivo ya que aumenta el valor en libros de los bienes por la revalorización, se ve un aumento en el capital.

La adopción por primera vez de esta normativa nos refleja que no tiene ninguna afectación en el efectivo en el corto plazo ya que tan solo es reclasificación de cuentas, en caso de haber una revalorización como fue el caso de los activos en la empresa Migcorsa, el ejemplo claro lo podemos tener en el flujo de efectivo que se realizó en NEC y el flujo de efectivo bajo NIIF.

La empresa también se ve perjudicada a mediano y largo plazo en lo económico, con la adopción de la normativa, porque, sabemos que todos los impuestos se calculan del estado de situación financiera y del estado de resultados integral, estos impuestos son varios como el anticipo del impuesto a la renta, patente, 1.5 x mil, contribución a la superintendencia de compañías, en los balances del año 2011 se pudo observar que la empresa no cuenta con una liquidez suficiente para poder cubrir el pago de estos impuestos, los pagos de costos y gastos relacionados con la actividad económica, para esto la empresa en los años subsiguientes tomo la decisión tener mayor liquidez para poder cubrir estos rubros antes mencionados, esta decisión sin duda ayuda a la empresa para no solicitar un préstamos a una institución financiera por falta de liquidez suficiente, para cubrir rubros con las entidades de control y gastos directos que tienen que ver con la actividad económica de la empresa.

La empresa al realizar la venta del activo fijo, es verdad que esta transacción no grava el 12% de IVA y retenciones, pero no libra del aumento del anticipo impuesto a la renta, 1.5 x mil, patente ya que por la venta se obtuvo una utilidad alta, por esta razón además del aumento en el pago de los impuestos antes mencionados también se ve afectada el pago de utilidades a los trabajadores, a pesar de que en la conciliación tributaria se resta este ingreso por enajenación en venta de activos fijos (ingresos

exentos), se suma los gastos no deducibles, se suma el 15% utilidad a trabajadores de la parte de la renta exenta y así se obtiene la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, esto beneficia para no pagar alto impuesto a la renta.

5.2 RECOMENDACIONES

Se sugiere a la empresa Migcorsa S.A. implementar un sistema administrativo para automatizar los procesos, de tal manera que la empresa pueda evolucionar y adaptarse a los requerimientos que exige la normativa ya que ahora la información es globalizada para el buen tratamiento de las NIIF.

Para que los estados financieros de Migcorsa S.A. suministren la información fiable, relevante y comprensible sobre la situación financiera, los rendimientos, los flujos de efectivo es necesario utilizar las delimitaciones y exenciones que están en el manual de políticas contables conforme a la las Normas Internacionales de Información Financiera.

Para un buen manejo de la normativa se debe actualizar periódicamente los rubros de las cuentas, principalmente de las que tienen mayor incidencia sobre la empresa como son terrenos, edificios, los activos biológicos. Los ingresos se deben registrar cuando se haga efectivo no antes. El tratamiento contable para reconocer los ingresos por venta de los bienes se realizará cuando se hayan transferido sustancialmente todos los riesgos y ventajas que posee sobre ellos, esto ayudara a la empresa a que no pague impuestos por sobre algo que todavía no es seguro obtener el ingreso.

La empresa debería solicitar un préstamo a una entidad bancaria para obtener una mayor liquidez, proceder a implementar o crear un departamento de control, desarrollo y explotación eficiente y eficaz de los activos biológicos ya que sus ingresos se basan en la producción y venta de estos activos.

Presentar a los accionistas los efectos que hubo por la aplicación de esta normativa y lo que representa los mismos en el balance de la compañía, demostrando concretamente que el balance es fiable, que no se obtuvo ingresos monetarios pero si un aumento en el capital, por los avalúos que se realizó a los activos y la contabilización de los mismos, siendo claros que se afectará la liquidez de la empresa por el aumento de tasas, tributos, que genero el aumento del capital.

La empresa cuando realice una venta de sus activos fijos debe analizar el costo beneficio a mediano y largo plazo, ya que en el año 2015 va a tener que pagar un valor alto por concepto de utilidades a los trabajadores sin que este rubro ser un aporte de los trabajadores al momento de la adquisición y venta del bien.

REFERENCIAS

1. Buró Tributario. (08 de 2012). *Burotributario.blogspot.com*. Obtenido de <http://burotributario.blogspot.com/2012/08/deducibilidad-de-gastos-por.html>
2. Cámara de Comercio de Guayaquil. (2013). *www.lacamara.org*. Obtenido de <http://www.lacamara.org/ccg/Seminarios/Materiales/M-NIC41-MODULOVII-27-MAYO-10.pdf>
3. IFRS Foundation and the IASB. (2009). <http://www.ifrs.org/>. Obtenido de Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES: http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/Spanish%20IFRS%20for%20SMEs%20Modules/13_Inventarios.pdf
4. Italo. (2012). *Resumen análisis de activos biológicos de Migcorsa S.A.* Quito.
5. Italo. (2014). *Resumen análisis de activos biológicos Migcorsa S.A.* Quito.
6. KPMG. (Diciembre de 2008). *Kpmg*. Obtenido de Accounting Advisory Services - NIC 41 - Activos biológicos y prácticas Europeas de aplicación: <http://www.kpmg.com/CL/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/2008-12-kpmg-advisory-activo-biologico.pdf>
7. KPMG. (12 de 2008). *www.kpmg.com*. Obtenido de <https://www.kpmg.com/CL/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/2008-12-kpmg-advisory-activo-biologico.pdf>
8. MIGCORS A. (s.f.). *Balance a 2011*.
9. Parker Randall Guatemala. (s.f.). *www.niifpymes.com*. Obtenido de Deterioro del valor de los activos: www.niifpymes.com/deterioro-del-valor-de-los-activos
10. Superintendencia de Compañías. (s.f.). Obtenido de <http://blog.smsecuador.ec/2012/04/reglamento-para-ciertas-cuentas-niif-del-patrimonio/>