



**UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPIRITU SANTO**

**FACULTAD DE ECONOMIA Y CIENCIAS EMPRESARIALES**

**TITULO:**

**MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA  
NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU  
AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.**

**AUTOR:**

Suárez Orellana, Brenda Sabrina

**Trabajo de Titulación que se**

**presenta como requisito previo a optar el grado de Contador Público Autorizado**

**C.P.A**

**TUTOR:**

Yolanda Pinzón Belalcázar

**SAMBORONDON, DICIEMBRE, 2017**

# MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

## RESUMEN

El sector bananero es uno de los más importantes del Ecuador, por las divisas que generan sus exportaciones, dicho sector, no está exento de acogerse a las disposiciones de las normativas contables exigidas por el ente regulador, entre las que se encuentra la NIC 41, la cual establece la valoración de los activos biológicos a través de la aplicación de métodos que permitan determinar su valor razonable.

La investigación inicia con la caracterización teórica de los métodos de valoración de activos biológicos propuestos por la NIC 41, a través de la revisión de la norma y la presentación de los registros contables; luego, se revisa la normativa tributaria vigente para el sector, para finalmente determinar si existe afectación en el cálculo del Impuesto a la Renta aplicando la norma contable; con esta revisión, se pudo concluir que no se puede hablar de una afectación en el cálculo del Impuesto a la Renta de las empresas bananeras de forma generalizada, debido a que existen varias exigencias de la normativa tributaria, que hacen que existan dos enfoques para poder realizar el cálculo de este impuesto y que para ambos casos, la aplicación de la NIC 41 no es opcional si no de aplicación obligatoria.

**Palabras Claves:** Activos Biológicos, agricultura, Normas Internaciones de Información Financiera, NIC 41, Ley de Régimen Tributario Interno, Código Tributario, Reglamento Para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario.

## ABSTRACT

The banana sector is one of the most important in Ecuador, because of the foreign exchange generated by its exports, this sector is not exempt from the provisions of the accounting regulations required by the regulator, among which is IAS 41, which establishes the valuation of biological assets through the application of methods to determine their fair value.

The research begins with the theoretical characterization of the valuation methods of biological assets proposed by IAS 41, through the revision of the standard and the presentation of the accounting records; then, the current tax regulations for the sector are reviewed, in order to finally determine if there is an impact on the calculation of Income Tax by applying the accounting standard; with this review, it was concluded that one

## MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

cannot speak of an impact on the calculation of the income tax of the banana companies in a generalized manner, due to the fact that there are several requirements of the tax regulations, which mean that there are two approaches to be able to perform the calculation of this tax and that for both cases, the application of IAS 41 is not optional it is mandatory.

**Keywords:** Biological Assets, Agriculture, International Financial Reporting Standards, IAS 41, Internal Tax Regime Law, Tax Code, Regulations for the Application of the Tax Regime Law.

# MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

## INTRODUCCION

Las Normas Internacionales de Contabilidad [NIC] y las Normas Internacionales de Información Financiera [NIIF], surgen como una respuesta a las necesidades de regulación comparable, que permitan aumentar la transparencia de las empresas, con el objetivo de lograr un mercado financiero integrado teniendo en cuenta la tendencia de la globalización del mundo de hoy. (Gómez Villegas, 2004; Verón, Marcolini, Alcira, & Pozzi, 2013)

Según Hinke & Stárová (2014), las NIIF se aplican en general a todos los campos de actividades de las empresas. Sin embargo, la creación de una regulación contable dedicada a la actividad agrícola se hacía necesaria. Y es que la agricultura, asume un papel fundamental en la economía en la mayoría de los países, por el significativo aporte en el Producto Interno Bruto [PIB].

Y es por la importancia ya mencionada, que el Consejo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad [IASC] consideró necesaria que se emita la NIC 41: “Agricultura” en el 2000, misma que entrarían en vigencia a partir del año 2003. Esta norma, introdujo métodos de valoración contable para todos los activos biológicos en la agricultura, lo que supuso un cambio relevante en las prácticas de contabilidad establecidas para el sector. (Argilés, Garcia-Blandon, & Sabata, 2012).

Desde 1952, año en el que el Ecuador se convirtiera en el primer exportador de banano, se ha considerado por historia a la producción y exportación de banano, como uno de los principales ejes de la economía del Ecuador, detrás de la producción y comercialización del petróleo, que continúa siendo en la actualidad la principal fuente de ingreso. (Acosta Espinosa, 2006) El banano representa el 4% aproximadamente del PIB total, ingresos que se obtienen para el desarrollo y sostenibilidad de la economía nacional. Datos del Banco Central indican que el 35% del Comercio Mundial del Banano lo realiza el Ecuador.

En el caso de las empresas dedicadas a la producción y comercialización de productos agrícolas, aceptar la aplicación de la normativa contable (NIC 41) para la valoración de sus activos biológicos, resulta complicado, puesto que, se considera que con esta norma la valoración de este tipo de activos no puede determinarse con fiabilidad, por lo que, el registro contable de las ganancias o pérdidas, así como el cambio de valor, cambios físicos

## MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

o de precios, resulta un problema para los contadores de las empresas del sector. (Arimany, Farreras, & Rabaseda, 2013) Siendo estas circunstancias, el motivo por el cual muchas de las empresas, entre estas las bananeras de Ecuador, no aceptan la norma al momento de la valoración de sus activos biológicos, causando finalmente, que la presentación de los estados financieros no cumpla con la esencia de las NIIF en lo que respecta a la información fiable para los usuarios.

Aunque la agricultura es una parte importante de la economía mundial, en contabilidad la misma aún tiene muchas deficiencias. La adopción de la NIC 41 ha tratado de mejorar esta situación y aumentar la comparabilidad de los estados financieros de las entidades del agro. (Feleagă, Feleagă, & Răileanu, 2012)

La metodología seguida para el presente trabajo es deductiva, permitiendo que la investigación pase de lo general a lo particular. Parte de los aportes teóricos sobre las descripciones generales, que permitan abordar la problemática contable de las empresas que desarrollan sus actividades en el sector bananero, específicamente sobre la valoración y el tratamiento contable de sus activos biológicos, analizando los métodos de valoración propuestos por la NIC 41, para luego realizar un análisis de la afectación de la norma contable en el cálculo del Impuesto a la Renta.

# MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

## MARCO TEÓRICO

Cuando se habla de conceptos de contabilidad, se puede hallar un sinnúmero de definiciones realizadas por varios autores con un sentido muy análogo. Pero ¿Cuál es la definición correcta para el concepto de contabilidad? La respuesta podría resultar poco relevante, por ser un tema que no forma parte del enfoque de este trabajo, es así que, para efectos de la presente revisión se toma el concepto más generalizado entre todos los consultados.

Galeano Niño & García Fronti (2003) definen a la contabilidad como un sistema de información que se encarga de registrar y clasificar, en términos cuantitativos y monetarios, las transacciones financieras realizadas por una entidad, que luego son resumidas en los estados financieros. Es importante decir también, que la contabilidad trata de mostrar que los estados financieros están realizados de manera confiable y que pueden dar seguridad a los inversionistas o terceros.

Debido a la necesidad de llevar un orden y control de todas las operaciones comerciales, de bienes o de servicios, en sus diferentes etapas, sean éstas de explotación o producción, la contabilidad se convierte en un sistema de elemental aplicación para la obtención de información financiera para la toma de decisiones. (International Accounting Standards Board, 2003) Según esto, la toma de decisiones que se realizan en una entidad, deben ser fundamentadas con base en lo que se registra aplicando la contabilidad.

Las empresas del agro se caracterizan por sus complicados y a veces incontrolables fases de producción, que, a diferencia de las empresas de los sectores como el comercial, industrial o de prestación de servicios tienen. Las empresas agrarias dependen más de factores que son difíciles de predecir y más aún de controlar. (Gonçalves & Lopes, 2014)

A pesar de que la agricultura desempeña un papel esencial en la economía global, la contabilidad de sus actividades ha atraído menos atención, hasta antes de que la NIC 41 fuera adoptada (Argilés Bosch, 2002). Siendo una rama que forma parte de la contabilidad general, la contabilidad agrícola surge, al igual que la financiera, de la necesidad de las empresas del agro de llevar un control de los registros de las transacciones efectuadas al

## MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

ejercer sus actividades, permitiéndoles una mayor comprensión de los resultados económicos obtenidos. (Gonçalves & Lopes, 2014)

A nivel mundial, son pocos los países que tienen regulaciones contables dirigidas a la agricultura (Argilés Bosch, 2002), por lo que, durante los últimos años debido a la importancia económica del sector y las exigencias de información financiera con datos fiables por parte de los multiusuarios, hicieron que las entidades de normalización contable, como el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), emitiera la primera norma importante para el sector.

Argilés & Slof, (2001) consideran que, para las empresas dedicadas a la agricultura, los beneficios de los informes contables no llegan a superar el costo y los esfuerzos de prepararlos o de siquiera aprender a hacerlos. Sin embargo, si se brindan las herramientas apropiadas, se puede esperar que las empresas del agro produzcan y utilicen esta información contable a su favor.

Para Bohušová, Svoboda, & Nerudová, (2012) la contabilidad agrícola no ha recibido mucha atención de los profesionales de la investigación o los organismos pertinentes, y que, a pesar de su utilidad, los estados financieros no son generalmente presentados de forma satisfactoria para los interesados. La llegada de la NIC 41 ofrece la oportunidad de cambiar esta situación, pero su contribución es principalmente a nivel conceptual y requiere herramientas adicionales para su implementación.

### *Actividad agrícola*

Para lograr claridad del análisis de la aplicación de la norma contable de agricultura, es preciso abordar no sólo los conceptos, sino ciertas características generalizadas del sector agrícola, así como también del sector bananero, que es finalmente dónde se centra el presente trabajo de investigación.

La actividad agrícola es una de las más antiguas, desarrolladas por el hombre después de la caza. En la mayoría de los países del mundo, asume un papel fundamental en sus economías, por el aporte significativo que esta actividad representa en el Producto Interno Bruto (PIB). Cerca del 40% y en algunos países hasta el 60% de los ingresos nacionales son generados por la producción de productos del agro (café, banano, cacao, trigo, caña de

## MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

azúcar, entre muchos otros) convirtiéndose en fuente importante de ingresos. (Acosta Espinosa, 2006)

Tradicionalmente, se asociaba el adjetivo de país subdesarrollado con aquellos países que centran sus economías en la actividad del agro y es probable que se siga manteniendo este pensamiento. Sin embargo, puesto que el sector de la agricultura ha crecido y se ha mostrado cada vez más fuerte en los mercados internacionales, son muchos los países que están invirtiendo e impulsando el sector. (Do Carmo Azevedo, 2007).

El ambiente en el que la agricultura se desenvuelve es muy cambiante, incierto en muchas ocasiones y es frecuentemente afectado por factores naturales como sequías, inundaciones, plagas, entre otros, que son difíciles de predecir, además que, por su relación con la alimentación y su capacidad para lograr satisfacer múltiples demandas resulta vulnerable también a factores políticos y sociales. (Gómez-Limón, Picazo-Tadeo, & Reig Martínez, 2008)

Los incrementos de la productividad agrícola se han convertido en una fuente de mejora del bienestar económico global en la sociedad de hoy, primero gracias a que la productividad del sector se ha desarrollado con celeridad y segundo debido a que muchas empresas han volcado sus inversiones de capital, de tecnología y de trabajo en este sector, convirtiéndose en su principal factor de producción, contribuyendo así al crecimiento económico y al empleo en general. (Food and Agriculture Organization, 2004)

### *Sector bananero*

Es conocido que el sector bananero es importante para la economía de muchos países en desarrollo, entre ellos se encuentra el Ecuador. Según el Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones (2016) en el 2015, la producción de banano por hectárea se incrementó en un 5% en comparación con el 2014, la principal razón de este incremento se debe, según el instituto, a que los precios de venta en el mercado externo mejoraron, mientras que los precios oficiales establecidos por el gobierno se mantuvieron bajos.

El Ecuador sigue siendo el mayor exportador de banano, tanto así que cerca del 30% de la oferta mundial la aporta el país. Esto representa, el 15% del valor total de las exportaciones, siendo así, el segundo ingreso más importante dentro de los productos exportados. En los

## MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

últimos tres años, las exportaciones de banano ecuatoriano han tenido un crecimiento sostenido, debido a la alta demanda proveniente de nuevos mercados. (Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones, 2016)

### *Normas internacionales de información financiera*

Las NIIF son las normas emitidas por el IASB y “establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros”. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2008, p. 62). Hoy ya no se habla de normas contables de cada país, las que se acoplaban a una realidad interna específica; hoy las NIIF son generalizadas a nivel internacional.

Como consecuencia de los diferentes factores de tendencia mundial como tecnología, nuevos mercados, formas de hacer negocios y hasta el propio internet, a lo cual, si se le suma la falta de un denominador común para reportar transacciones comerciales y los diferencias en criterios contables en los países, se ha hecho necesario un marco regulatorio de carácter global, por lo que, distintas entidades de regulación contable en el mundo han desarrollado e incentivado al uso de normas como herramienta para lograr una armonización y generar información financiera que pueda ser comparable entre los diferentes países. (Arimany et al., 2013)

En el año 2001 se crea el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), este organismo cumple con varias funciones. En primer lugar, está el desarrollo de normas contables únicas que sean de carácter mundial, las cuales deberán exigir información que sea comparable, transparente en los estados financieros; con la finalidad de que esta pueda ayudar a los participantes en los mercados de capitales en todo el mundo y al resto de usuarios, a tomar decisiones económicas. Segundo, se encargarán de incentivar el uso y aplicación de las normas que se emitan, haciendo de obligado cumplimiento y finalmente deberán trabajar en conjunto con los encargados de emitir normas nacionales, a fin de lograr concordancia entre las normas contables nacionales y las internacionales. (International Accounting Standards Board, 2008)

## MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

La aprobación de la NIC 41: Agricultura, por el IASB, se da tras aceptar que las actividades agrícolas requerían de un tratamiento específico para la valoración de los activos biológicos y no la aplicación de modelos contables tradicionales que no iban acorde con la tendencia internacional, ni las exigencias por parte de instituciones de financiamiento y de control sobre la información presentada en los estados financieros. (Marchese, 2013)

Antes de que se emitiera la NIC 41, ya se venían haciendo varios intentos de encontrar un marco regulatorio del sector agrícola. Primero se publicó un borrador de Declaración de Principios, en el año 1996, que fue sometido a comentarios, recibiendo varias críticas a la propuesta; luego en 1999 se da paso al Proyecto de Norma E65, Agricultura, la cual también recibió comentarios. Finalmente, en diciembre de 2000 se logra corregir los dos borradores anteriores propuestos, aprobando así la publicación de la NIC 41 "Agricultura" que se encuentra actualmente activa luego de que entrara en vigencia para su aplicación en el 2003. (International Accounting Standards Board, 2006)

La NIC 41 norma el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a revelar relacionada con la actividad agrícola. El límite de su área de intervención para el reconocimiento contable de los activos biológicos, durante su período de crecimiento, degradación, producción y procreación; termina con el proceso de la cosecha o recolección. (International Accounting Standards Board, 2003). En otras palabras, la NIC 41 se deja de aplicar una vez que los activos biológicos terminan sus fases de transformación ya definidas, pasando a formar parte del inventario de la entidad, donde serán valorados aplicando la norma específica para los mismos.

Argilés & Slof (2001) concluyen que al revisar las principales contribuciones de la NIC 41, éstas proporcionan un marco conceptual sólido, pero podría necesitar otros instrumentos que faciliten su implementación en la práctica, dadas las limitaciones que tiene el sector agrícola.

### *Activos biológicos*

Las plantas y los animales pueden tener características diferentes en sus fases de existencias, como el tiempo de vida o duración, cuidados, alimentación, entre otras, sin

## MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

embargo, también comparten características comunes generalizadas como el proceso de gestación, crecimiento, degradación, producción y procreación, que son observables y que se enmarcan en una misma norma contable destinada a determinar su valoración en cada uno de los procesos de cambio. (Arimany et al., 2013)

Para la NIC 41, se entiende como un activo biológico el animal vivo o planta, que están destinados a la venta o generación de otros productos agrícolas a lo largo de un periodo de tiempo y cuya transformación biológica en sus atributos físicos, puede generar un aumento o disminución de los beneficios económicos futuros para las empresas. (International Accounting Standards Board, 2003) ¿Se debe afirmar entonces que todo animal o planta es un activo biológico? Según lo que indica la norma, deberá ser tratado como activo biológico a toda especie de la diversidad de la naturaleza, que pase a formar parte de una actividad económica, cuya variación de su valor genera impactos en los resultados económicos de las empresas, siempre que cumpla con las especificaciones establecidas en el texto normativo, lo cual establece que existirán sus excepciones.

### *Sistema y normativa tributaria*

Como parte de la gestión que realiza el estado en el manejo de la política económica del país, se encuentra el sistema tributario; un conjunto de normativas que se convierte en el instrumento del gobierno y un medio importante de recaudación de ingresos para el desarrollo del país.

Para el año 2007, en el Ecuador se empezaron a dar profundas reformas tributarias propuestas por el nuevo gobierno que asumía el mandato del país; seguido de la aprobación de la constitución del año 2008, el sistema tributario del país pasó a ser parte de una estrategia política con tendencia socialista. (Paz & Cepeda, 2015)

En su artículo 285 de la constitución (ASAMBLEA CONSTITUYENTE NACIONAL, 2008), se señala que la política fiscal del Ecuador tendrá por objetivo lo siguiente:

1. *El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.*
2. *La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.*

## MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

- 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.*

El cuerpo normativo legal en el que se fundamenta en la actualidad todos los impuestos que se recaudan en el país es la Ley de Régimen Tributario Interno, la misma que tiene su reglamento para la aplicación de los tributos.

### *Impuesto a la renta*

Los impuestos según nuestra normativa son los tributos que los contribuyentes o los responsables, deben pagar al estado de manera obligatoria, al momento de verificarse el hecho generador que se prevé en la ley. (CÓDIGO TRIBUTARIO, 2004, Art 15.)

El Impuesto a la Renta es el segundo rubro más importante en la recaudación tributaria. Para el año 2016, este impuesto representó el 33% aproximado de la recaudación de impuestos, según las estadísticas del Servicio de Rentas Internas. Este impuesto se impone a las personas naturales y jurídicas nacionales o extranjeras, que obtengan ingresos de fuente ecuatoriana según lo indica la ley tributaria. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2016, Art.1 y 2)

# MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

## **Metodología de Investigación Científica**

Este trabajo utiliza como métodos de investigación para alcanzar los objetivos que fueron planteados en la investigación, el análisis exploratorio y descriptivo respecto a la afectación de la NIC 41 en el cálculo del pago del Impuesto a la renta de las empresas bananeras.

Se realizó una revisión bibliográfica a través de la información de libre disponibilidad en la página web del IASB, respecto a la normativa contable sobre los activos biológicos (NIC41) así como la revisión de la normativa legal disponible en la página web del Servicio de Rentas Internas. Se revisaron trabajos investigativos, libros, foros y revistas contables con la finalidad de tener una amplia información sobre la aplicación de los métodos para el reconocimiento de los activos biológicos.

# MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

## NIC 41: AGRICULTURA

### *Objetivo y alcance*

Como ya se mencionó en una breve cronología de la publicación de la NIC 41, esta norma fue adoptada en el año 2001 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, para finalmente ser emitida en el año 2003. La norma, determina no sólo el tratamiento contable que deberá tener la actividad agrícola, sino también la presentación de los estados financieros y su información a revelar. (International Accounting Standards Board [IASB], 2014)

Según indica la NIC 41, esta debe aplicarse a: activos biológicos, exceptuando las plantas consideradas como productoras; también se aplica a los productos agrícolas que se encuentren en el punto de cosecha; y a las subvenciones del gobierno.

En la tabla 1 se muestran ejemplos descritos por la norma de los activos biológicos, los productos agrícolas y los productos procesados luego de la cosecha o recolección.

**Tabla #1**

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento
Ovejas	Lana	Hilo de lana
Caña de azúcar	Caña cortada	Azúcar
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Ganado lechero	Leche	Queso

Elaboración: IASB y autor

Fuente: IASB. Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura, 2014

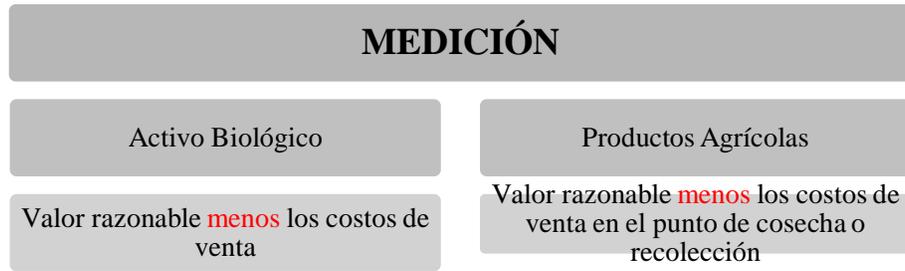
### *Reconocimiento y medición*

Se deberá reconocer un activo biológico o un producto agrícola siempre que, las entidades puedan controlar el activo, el mismo que debe ser el resultado de sucesos pasados; deberán generar beneficios económicos futuros a la entidad y su valor razonable o su costo pueda ser medido de forma fiable.

La medición inicial tanto de los activos biológicos, así como de los productos agrícolas, será a su valor razonable.

# MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

**Figura 1**

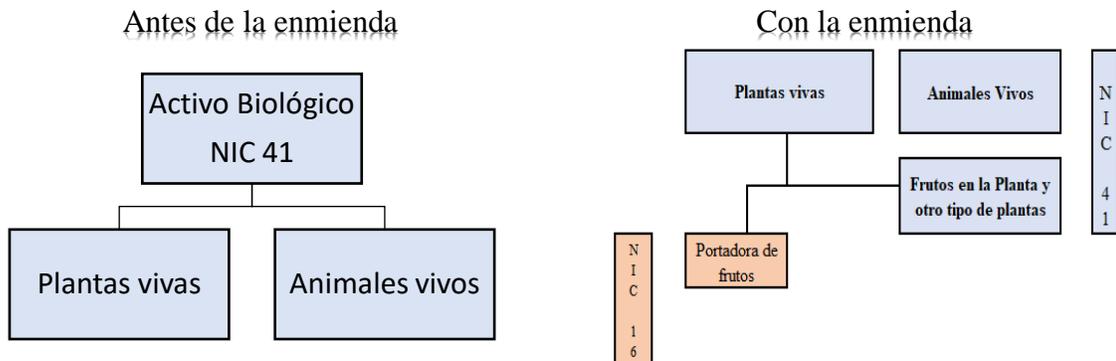


Elaboración: IASB y autor.

Fuente: IASB. Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura, 2014

En junio del 2014 el IASB publicó enmiendas que modificaron la NIC 16: Propiedad, Planta y Equipo y la NIC 41: Agricultura, en la cual las plantas productoras (portadoras de frutos) dejan de ser normadas bajo la NIC 41 y pasa a estar bajo el alcance de la NIC 16, cambios que entran en vigencia a partir del enero del 2016.

**Figura 2**



Elaboración: IASB y autor

Fuente: IASB. Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura, 2014

Las empresas que se dedican a la actividad bananera deben aplicar la NIC 41 para la medición de sus activos biológicos. Como se muestra en la figura 1, esta norma establece que los activos biológicos pueden ser medidos a su valor razonable menos los costos de venta (VR-CV) siempre que se presuma que esta medición puede ser fiable, caso contrario se utilizará para la valoración el método del costo. Los cambios que resulten de esta diferencia se registrarán directamente a resultados. De igual forma ocurre con los productos agrícolas, estos se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de

MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

cosecha o recolección; la entidad tendrá que reconocer una ganancia o si fuera el caso, reconocer una pérdida en el valor razonable y deberá ser registrada en el resultado del periodo. (International Accounting Standards Board [IASB], 2014)

Bajo las especificaciones antes mencionada, en las empresas bananeras, la planta de banano se considera como una planta productora debido a que es portadora de frutos, en este caso, el racimo de banano los cuales se producen de forma perenne durante más de un periodo. Bajo estos preceptos, la planta deberá ser contabilizada como propiedad, planta y equipo bajo el alcance de la NIC 16 y el racimo será considerado como el activo biológico y se deberá aplicar la NIC 41 para su contabilización.

Para ilustrar lo antes detallado, se considera los siguientes datos, didácticos, para reflejar el registro del reconocimiento inicial de la propiedad, planta y equipo y del activo biológico. En el ejemplo, se considera que el terreno es preparado por primera vez para la siembra de banano.

**Tabla 2**

<i>Detalle</i>	<i>Monto</i>
<i>Preparación de la tierra</i>	100.500
<i>Compra de meristemas</i>	85.000
<i>Herbicidas y fertilizantes</i>	10.000
<b><i>TOTAL</i></b>	<b>195.500</b>

Elaboración: Autor

Fuente: Consulta a Analista de Costo de Empresa Bananera

Según los datos detallados, el registro que corresponde a realizarse, según indica la norma es el siguiente:

**Tabla 3**

<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Propiedades, Planta y Equipo	195.500	
Caja - Bancos		195.500

Elaboración: IASB y autor

Fuente: IASB. Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura, 2014

## MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

Los meristemas de banano, más lo desembolsado en la preparación de la tierra y la colocación de herbicidas y fertilizantes para cuidar y asegurar su crecimiento, únicamente hasta que los meristemas sean sembrados en la tierra, según la norma, se lo debe contabilizar bajo NIC 16 como propiedad, planta y equipo.

A partir del momento que fuera contabilizada la planta de banano, deberá reconocerse una depreciación como cualquier otro activo de esta clase. La vida útil para el cálculo de la depreciación dependerá mucho de las condiciones naturales de la plantación.

**Tabla 4**

<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Gasto de depreciación	X.XXX	
Depreciación Acumulada (Planta productora)		X.XXX

Elaboración: IASB y autor

Fuente: IASB. Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura, 2014

Dado que se trata de una planta productora, esta entra en un proceso de crecimiento hasta que aparezcan los frutos, el racimo de banano, tiempo en el que se necesita incurrir en otros costos como herbicidas, riego, drenaje, mano de obra, entre otros; dichos costos se los podría enviar directamente a resultados porque la norma no es específica en su tratamiento y corresponden al desarrollo del activo biológico. Por lo cual, debería realizarse un registro como el que sigue por el monto desembolsado por los conceptos antes mencionados:

**Tabla 5**

<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Costos de Producción	X.XXX	
Caja - Bancos / Cuentas por pagar		X.XXX

Elaboración: IASB y autor

Fuente: IASB. Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura, 2014

Llegado el cierre del año contable, para Ecuador el 31 de diciembre, se debe realizar una valoración de los activos, pero lo cual se debe establecer una metodología a usar, para llegar a un valor razonable de estos activos. La norma en su párrafo quince establece que, para valorar este activo, una alternativa sería agruparlos por cualidades, como puede ser la

## MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

calidad o la edad del activo y compararlos con las cualidades usadas en el mercado para la fijación de precios. (International Accounting Standards Board [IASB], 2014).

En el caso del banano, es habitual que se clasifique la siembra por semanas, desde la semana 0 hasta la semana 38 aproximadamente, tiempo en el que se puede realizar la cosecha de la fruta. Sin embargo, no existe un mercado en el que se fijen precios para cada una de las semanas de crecimiento, ni la existencia de un activo biológico que resulte similar y que a su vez pueda ser comparable para fijar un valor al activo biológico.

En los casos en que exista una imposibilidad de poder medir el valor razonable de forma fiable de los activos biológicos, estos pasarán a ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada, así como cualquier pérdida acumulada por deterioro del activo. Esta opción sólo se aplica cuando se trata del reconocimiento inicial, luego de este, se presume que el valor razonable del activo podrá ser medido con fiabilidad. (International Accounting Standards Board [IASB], 2014)

El registro contable que debería realizarse para registrar el activo biológico reconocido inicialmente, así como también el registro de valorización antes de finalizar el periodo es el siguiente:

**Tabla 6**

<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Activo Biológico	X.XXX	
Ganancia medición Valor Razonable		X.XXX

Elaboración: IASB y autor

Fuente: IASB. Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura, 2014

### **EL IMPUESTO A LA RENTA ÚNICO Y SU APLICACIÓN**

Como tema importante a tratar sobre la afectación que tiene la aplicación de la NIC 41 en el cálculo de Impuesto a la Renta de las empresas bananeras, se puede poner a consideración los siguientes puntos:

- El registro del reconocimiento del activo biológico de la planta de banano generará que en el estado de resultados se presente una ganancia relacionada a este concepto, ganancia que aún no se puede llamar como realizada, dado que no se ha vendido el

MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

activo biológico y por consiguiente no existe una entrada de efectivo para la empresa.

En diciembre de 2014, se reforma la Ley de Régimen Tributario Interno con el decreto ejecutivo n°539 emitido por la presidencia de la república, en el cual se reconocen los activos y pasivos por impuestos diferidos para nueve casos en específico, entre esos al reconocimiento y medición de activos biológicos por aplicación de la norma contable.

Dada esta normativa y la aplicación de la NIC 41, se debería reconocer en la conciliación tributaria para el cálculo del impuesto a la renta, un pasivo por impuesto diferido, a la diferencia obtenida de restar el activo registrado bajo NIC 41 versus el valor del activo biológico según norma tributaria, resultado al cual se le deberá aplicar la tarifa impositiva vigente, que en la actualidad se encuentra en un 22%. El registro se ilustra de la siguiente forma en la tabla 7 y 8:

**Tabla 7**

<i>CUENTA</i>	<i>VALOR CONTABLE</i>	<i>BASE FISCAL</i>	<i>DIFERENCIA</i>	<i>TARIFA</i>	<i>IMP. DIFERIDO</i>
<b>Activo biológico</b>	350.000	230.000	120.000	22%	26.400

Elaboración: IASB y autor

Fuente: SRI. Ley de régimen tributario, 2014

**Tabla 8**

<b>Detalle</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
Gasto por Impuesto a la Renta	26.400	
Pasivo por Impuesto Diferido		26.400

Elaboración: IASB y autor

Fuente: SRI. Ley de régimen tributario, 2014

Este impuesto que se registra a la ganancia figurada, se lo deberá cancelar al estado una vez que el banano sea vendido efectivamente. Cabe mencionar que esta ganancia en el año que se declara será exenta del pago del Impuesto a la Renta, así como sus gastos asociados a esta ganancia serán considerados como no deducibles.

- En noviembre 24 de 2011 se aprueba la ley de Fomento ambiental y optimización de ingresos del Estado (“Registro Oficial Suplemento 583 - Ley de Fomento

## MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado,” 2011), la misma regiría a partir de enero del 2012; con esta ley nace el Impuesto a la Renta Único para la actividad productiva del banano; con la finalidad de simplificar el pago de tributos de este importante sector del país. En esta ley se agrega el artículo 27 a la Ley de Régimen Tributario Interno en el que se determina lo siguiente:

*"Artículo 27.- Impuesto a la renta único para la actividad productiva de banano.- Los ingresos provenientes de la producción y cultivo de banano estarán sujetos al impuesto único a la Renta del dos por ciento (2%). La base imponible para el cálculo de este impuesto lo constituye el total de las ventas brutas, y en ningún caso el precio de los productos transferidos podrá ser inferior a los fijados por el Estado. Este impuesto se aplicará también en aquellos casos en los que el exportador sea, a su vez, productor de los bienes que se exporten” (“Registro Oficial Suplemento 583 - Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado,” 2011)*

Este artículo fue reformado por última vez en diciembre del 2015, estableciendo que la tarifa para el pago del impuesto único se establecería según rangos de número de cajas de banano por semana, tarifa que irían del 1% hasta el 2% máximo. (Segundo Suplemento Sumario 660, 2015)

**Tabla 9**  
**Venta local de banano producido por el mismo sujeto pasivo**

<b>Numero de cajas por semana</b>	<b>Tarifa</b>
De 1 a 500	1%
De 501 a 1000	1.25%
De 1001 a 3000	1.5%
De 3001 en adelante	2.%

Elaboración: Servicio de Rentas Internas y autor

Fuente: Servicio de Rentas Internas. Segundo Suplemento Sumario 660, 2015

MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

**Tabla 10**  
**Exportación de banano no producido por el mismo sujeto pasivo**

<b>Numero de cajas por semana</b>	<b>Tarifa</b>
De 1 a 30.000	1.50%
De 30.001 en adelante	1.75%

Elaboración: Servicio de Rentas Internas y autor

Fuente: Servicio de Rentas Internas. Segundo Suplemento Sumario 660, 2015

A diferencia del punto anterior sobre el Impuesto a la Renta, en el cual este se paga al siguiente año del periodo fiscal terminado, el Impuesto a la Renta Único para la actividad productiva de banano, se lo cancela de forma mensual, dentro del mismo periodo fiscal transcurrido.

Cabe mencionar que para acogerse a la tarifa diferenciada del Impuesto único existe la condición de que la empresa bananera se dedique exclusivamente a la venta de banano. En el caso de que esta mantenga más líneas de negocio, deberá acogerse al pago del Impuesto a la renta del 22% o el que se encuentre vigente.

# MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

## CONCLUSIONES

La aplicación de la NIC 41 y su afectación al cálculo del impuesto a la renta, se debe considerar bajo dos enfoques. El primero, considerando que la entidad mantiene como actividad única la venta de banano y segundo considerando que esta se dedica a otro sector de la agricultura o mantiene otras líneas de negocio.

En el primero de los casos, se puede concluir que la aplicación de la NIC 41 no influye en el cálculo del pago del Impuesto a la Renta, dado que este tipo de empresas se rigen bajo una única tarifa, la misma que es aplicada al total de sus ventas brutas sin considerar los costos y gastos que mantengan. Sin embargo, por cumplimiento de normativa contable, no se excluye de la obligatoriedad de la aplicación de la norma para el reconocimiento y por ende la contabilización de sus activos biológicos. Para el segundo de los casos, la aplicación de la norma contable, si influye en el cálculo del pago del impuesto a la renta, porque debe considerarse la ganancia no realizada en el reconocimiento y medición de sus activos biológicos como una ganancia exenta, para evitar incurrir en un pago que no debería realizarse hoy si no en el futuro, cuando se venda la fruta, lo cual obliga a las entidades a reconocer un impuesto a pagar diferido.

No se puede hablar de que el sistema de cálculo del Impuesto a la Renta Único para la actividad productiva de banano es un beneficio, con base a la diferencia de tarifas (2% y 22%) dado que la tarifa del impuesto único se aplica directamente a las ventas brutas totales sin deducir los costos que esta mantenga. Sin embargo, si es un beneficio la simplicidad del cálculo de este impuesto y la forma de pago en la que se lo realiza.

Finalmente, un beneficio sin duda, que no se debe dejar de mencionar, es que este sector se encuentra exonerado del pago del anticipo del impuesto a la renta, siempre y cuando se dedique exclusivamente a la venta de banano.

MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

**BIBLIOGRAFÍA**

Acosta Espinosa, A. (2006). Breve historia económica del Ecuador. *Corporación Editora Nacional, Segunda Ed.* Retrieved from <http://www.sidalc.net/cgi-bin/wxis.exe/?IsisScript=EARTH.xis&method=post&formato=2&cantidad=1&expression=mn=010159>

Argilés, J. M., Garcia-Blandon, J., & Sabata, A. (2012). A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review, 15*(1), 109–142. [http://doi.org/10.1016/S1138-4891\(12\)70040-7](http://doi.org/10.1016/S1138-4891(12)70040-7)

Argilés, J. M., & Slof, E. J. (2001). New opportunities for farm accounting. *European Accounting Review, 10*(July), 361–383. <http://doi.org/10.1080/09638180126640>

Argilés Bosch, J. (2002). Importancia de la información contable para el análisis y predicción de la viabilidad de las explotaciones agrícolas. *Universitat Pompeu Fabra, 35*. Retrieved from <https://repositori.upf.edu/handle/10230/971>

Arimany, N., Farreras, M. A., & Rabaseda, J. (2013). Alejados de la NIC 41: ¿Es correcta la valoración del patrimonio neto de las empresas agrarias? *Economía Agraria Y Recursos Naturales, 13*(1), 27–50. <http://doi.org/10.7201/earn.2013.01.02>

ASAMBLEA CONSTITUYENTE NACIONAL. (2008). CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR 2008. <http://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>

Bohušová, H., Svoboda, P., & Nerudová, D. (2012). Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue? *Agricultural Economics (Czech Republic), 58*(11), 520–532.

Código Tributario. (2004), (2004), 1–8.

Decreto Ejecutivo No. 539 - REGLAMENTO A LA LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL (2014).

MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

- Do Carmo Azevedo, G. M. (2007). The Impact of International Accounting Standard 41 “Agriculture” in the Wine Industry. *SSRN Electronic Journal*. <http://doi.org/10.2139/ssrn.975508>
- Feleagă, L., Feleagă, N., & Răileanu, V. (2012). Theoretical considerations about implementation of IAS 41 in Romania. *Theoretical and Applied Economics Volume, XIX(2)*, 31–38.
- Food and Agriculture Organization. (2004). *Política de desarrollo agrícola. Política de desarrollo agrícola: conceptos y principios*.
- Galeano Niño, C. L., & García Fronti, I. M. (2003). Algunas consideraciones para la reconstrucción del concepto de contabilidad para el presente siglo. *Innovar: Revista de Ciencias Administrativas Y Sociales*.
- Gómez-Limón, J. A., Picazo-Tadeo, A., & Reig Martínez, E. (2008). Agricultura, desarrollo rural y sostenibilidad medioambiental. *Revista de Economía Pública, Social Y Cooperativa, N° 61, Agosto 2008, Pp. 103-126*, 103–126.
- Gómez Villegas, M. (2004). Una evaluación del enfoque de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde la teoría de la contabilidad y el control. *Innovar: Revista de Ciencias Administrativas Y Sociales*, (24), 112.
- Gonçalves, R., & Lopes, P. (2014). Accounting in Agriculture: Measurement Practices of Listed Firms. *Economics and Management*, (March), 1–34. Retrieved from <http://www.fep.up.pt/investigacao/workingpapers/wp530.pdf>
- Hinke, J., & Stárová, M. (2014). The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic. *Procedia Economics and Finance*, 12(2014), 213–220. [http://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00338-4](http://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00338-4)
- Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones. (2016). SECTOR ANALYSIS BANANO 2016. *Pro Ecuador, Instituto de Promoción de Exportaciones E Inversiones*.

MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS APLICANDO LA NIC 41 EN LAS EMPRESAS BANANERAS, UN ANÁLISIS A LA NORMA Y SU AFECTACIÓN EN EL CÁLCULO DEL PAGO DE IMPUESTO A LA RENTA.

International Accounting Standards Board. (2003). Norma Internacional de Contabilidad n° 41 ( NIC 41 ) Agricultura, *41*(Nic 41), 1–13.

International Accounting Standards Board. (2006). Norma Internacional de Contabilidad n° 41 “Agricultura,” 2143–2184.

International Accounting Standards Board. (2008). Prólogo a las Normas Internacionales de Información, 65–70.

International Accounting Standards Board. (2014). NIC 41: Agricultura, 1511–1528.

Ley de Régimen Tributario Interno. (2016), (Suplemento 463), 1–60.

Marchese, D. (2013). La aplicación del valor razonable (fair value) en la medición de los activos biológicos de largo plazo sin mercado activo. *Journal of Chemical Information and Modeling*, *53*(9), 1689–1699. <http://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>

Paz, J. J., & Cepeda, M. (2015). *Historia de los Impuestos en Ecuador. Visión sobre el régimen impositivo en la historia económica nacional.*

Registro Oficial Suplemento 583 - Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado. (2011), (325).

Segundo Suplemento Sumario 660. (2015), 1–12.

Verón, C., Marcolini, S., Alcira, C., & Pozzi, N. (2013). La concepción de valor razonable y su aplicación en los activos biológicos de largo plazo. *Elsevier Espana.*