

UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA

**TESIS PARA OPTAR POR EL GRADO DE
LICENCIATURA EN LA CARRERA DE
CONTADURÍA PÚBLICA**

**ELABORACIÓN DE UN MANUAL DE
PROCEDIMIENTOS Y DISEÑO CONTABLE EN LA FINCA
GANADERA HACIENDA EL SAINO, CONFORME A LA
NIC 41, 2018.**

Sustentante:

Fabián Alberto Monge Mena

TUTOR:

Alexander Cordero Céspedes, MBA

I CUATRIMESTRE, 2018

DECLARACIÓN JURADA

DECLARACIÓN JURADA

Yo Fabián Alberto Monge Mena, cédula de identidad número 1-1428-0824, en condición de egresado de la carrera de Contaduría Pública de la Universidad Hispanoamericana, advertido de las penas con las que la ley castiga el falso testimonio y el perjurio, declaro bajo la fe del juramento que dejo rendido en este acto, que: A) mi trabajo de graduación para **"Implementación de un manual de procedimientos y diseño contable en la finca ganadera Hacienda El Saino, conforme a la NIC 41, 2018"**, es una obra original y para su realización he respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos, número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en La Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982, incluyendo el numeral 70 de dicha ley en el que se establece: *"Es permitido citar un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que estos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original."* B) conozco y acepto que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. C) conozco los reglamentos y procedimientos que rigen la modalidad de Proyectos y acepto los términos de éstos. Firmo, en fe de lo anterior, en la ciudad de Heredia, el día 13 de agosto de 2018.



Firma del estudiante

Cédula 1-1428-0824

CARTA DEL TUTOR

CARTA DEL TUTOR

San José, 13 de agosto de 2018

Destinatario
Carrera de Contaduría Pública
Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

El estudiante Fabián Alberto Monge Mena, cédula de identidad número 1-1428-0824, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado "Implementación de un manual de procedimientos y diseño contable en la finca ganadera Hacienda El Saino", el cual ha elaborado para optar por el grado académico de Tesis.

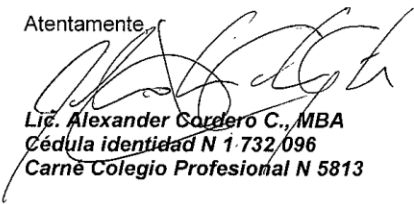
En mi calidad de tutor, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación; antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos; conclusiones y recomendaciones.

De los resultados obtenidos por el postulante, se obtiene la siguiente calificación:

a)	ORIGINAL DEL TEMA	10%	10
b)	CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES	20%	17
c)	COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION	30%	25
d)	RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	20%	18
e)	CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO	20%	20
	TOTAL		90

En virtud de la calificación obtenida, se avala el traslado al proceso de lectura.

Atentamente,


Lic. Alexander Cordero C., MBA
Cédula identidad N 1-732,096
Carné Colegio Profesional N 5813

CARTA DEL LECTOR



Lic. Gustavo Adolfo Chaves Vargas
CPA # 5268 / IAI # 635

Asesorías Contables, Financieras, Tributarias, Administrativas, Servicios de Auditoría y Certificación para Partidos Políticos.

CARTA DEL LECTOR

San José, 26 de Octubre del 2018

MBA. Edgar Francisco Chaves Valerio
Director Carrera Contaduría Pública
Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

El estudiante Fabián Alberto Monge Mena, cédula de identidad número 1-1428-0824, me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado "ELABORACIÓN DE UN MANUAL DE PROCEDIMIENTOS Y DISEÑO CONTABLE EN LA FINCA GANADERA HACIENDA EL SAINO, CONFORME A LA NIC 41, 2018", el cual ha elaborado para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública.

He revisado y he hecho las observaciones relativas al contenido analizado, particularmente, lo relativo a la coherencia entre el marco teórico y el análisis de datos; la consistencia de los datos recopilados y la coherencia entre estos y las conclusiones; asimismo, la aplicabilidad y originalidad de las recomendaciones, en términos de aporte de la investigación. He verificado que se han hecho las modificaciones correspondientes a las observaciones indicadas.

Por consiguiente, este trabajo cuenta con mi aval para ser presentado en la defensa pública.

Atentamente,

**Gustavo A.
Chaves Vargas**

Firmado digitalmente por Gustavo A. Chaves Vargas
DN: cn=Gustavo A. Chaves Vargas
gn=Gustavo A. Chaves Vargas c=Costa Rica
i=CR ou=CPA, IAI e=chavesvg@gmail.com
Motivo: Soy el autor de este documento
Ubicación: San Antonio de Coronado
Fecha: 2018-10-26 11:25:06:00

Lic. Gustavo Adolfo Chaves Vargas

Cédula identidad No. 01-0904-0350
Carné Colegio Profesional No. 5268

CARTA DE LA FILÓLOGA

San Rafael de Heredia, 8 de noviembre de 2018

Señor
Universidad Hispanoamericana

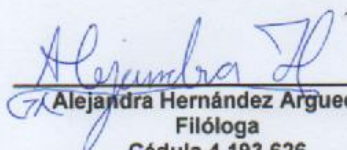
Estimado señor:

En mi calidad de filóloga, hago constar que he revisado el trabajo para optar por el grado de licenciatura en Contaduría Pública, bajo el título:

ELABORACIÓN DE UN MANUAL DE PROCEDIMIENTOS Y DISEÑO CONTABLE EN LA FINCA GANADERA HACIENDA EL SAINO, CONFORME A LA NIC 41, 2018, elaborado por el estudiante Fabián Alberto Monge Mena.

La revisión se hizo en la parte morfosintáctica, forma, estilo, redacción, puntuación y ortografía; por lo cual este trabajo está listo en tales aspectos para ser presentado ante la Universidad.

Atentamente,


Alejandra Hernández Arguedas
Filóloga
Cédula 4 193 626
Carné 66820 del Colegio de
Licenciados y Profesores en Letras,
Filosofía, Ciencias y Artes

Alejandra Hernández Arguedas
Filóloga
Teléfono 22 37 61 66
San Rafael de Heredia

TABLA DE CONTENIDOS

DECLARACIÓN JURADA	ii
CARTA DEL TUTOR	iii
CARTA DEL LECTOR	iv
CARTA DE LA FILÓLOGA	v
TABLA DE CONTENIDOS	vi
ÍNDICE DE TABLAS	x
ÍNDICE DE FIGURAS	xi
DEDICATORIA	xii
AGRADECIMIENTO	xiii
CAPÍTULO I PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	1
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	2
1.1.1 Antecedentes del problema	2
1.1.2 Problematización del problema.....	3
1.1.3 Justificación del problema.....	6
1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	7
1.3 OBJETIVOS	8
1.3.1 Objetivo general.....	8
1.3.2 Objetivos específicos	8
1.4 ALCANCES Y LÍMITES DEL PROBLEMA.....	9
1.4.1 Alcances	9
1.4.2 Limitaciones	9
CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO.....	10
2.1 CONTEXTO HISTÓRICO	11
2.1.1 Historia de la empresa	11
2.2 CONTEXTO TEÓRICO	12
2.2.1 Actividad ganadera en Costa Rica.....	12
2.2.2 Razas de ganado importadas en Costa Rica.....	24
2.2.3 Entorno de la actividad agropecuaria en Costa Rica	24
2.2.4 Descripción del negocio ganadero.....	26
2.2.5 Definiciones relativas al ganado	27
2.2.6 Reglamento a la Ley de Control de Ganado Bovino, Prevención y Sanción de su robo, hurto y receptación.....	29

2.2.7 La contabilidad y su marco de referencia	35
2.2.8 Estándares contables internacionales	36
2.2.9 Vigencia y aplicación de las normas internacionales en Costa Rica.....	41
2.2.10 Norma Internacional de Contabilidad n.º 1 Presentación de Estados Financieros	53
2.2.11 Norma Internacional de Contabilidad n.º 41 Agricultura	56
2.2.12 Norma Internacional de Contabilidad n.º 2 Inventarios	65
2.2.13 Sistema contable	67
2.2.14 Manual de procedimientos contables.....	71
2.2.15 Políticas de registro contable	72
2.2.16 Aspectos legales.....	72
2.3 HIPÓTESIS	73
2.3.1 Variable independiente	74
2.3.2 Variable dependiente	75
2.4 OPERACIONALIZACIÓN DE LA HIPÓTESIS	76
CAPÍTULO III MARCO METODOLÓGICO.....	77
3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	78
3.1.1 Finalidad	78
3.1.2 Dimensión temporal	79
3.1.3 Marco	79
3.1.4 Naturaleza	80
3.1.5 Carácter	81
3.2 SUJETOS Y FUENTES DE INVESTIGACIÓN.....	82
3.2.1 Sujetos de información	82
3.2.2 Fuentes de primera mano	82
3.2.3 Fuentes de segunda mano	83
3.2.4 Fuentes de tercera mano.....	84
3.3 SELECCIÓN DEL MUESTREO	84
3.3.1 Población	85
3.3.2 Muestra probabilística	86
3.3.3 Muestra no probabilística	86
3.4 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA RECOLECTAR LA INFORMACIÓN.....	87
3.4.1 Técnica de información.....	87

3.4.2 Técnica de la entrevista	88
3.5 DEFINICIÓN CONCEPTUAL, OPERATIVA E INSTRUMENTAL DE LAS VARIABLES	89
3.5.1 Variable independiente	90
3.5.2 Variable dependiente	90
3.5.3 Cuadro de operacionalización de las variables.....	92
CAPÍTULO IV DESCRIPCIÓN E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS	94
4.1 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS DE LA INVESTIGACIÓN	95
4.1.1 Resultado de los objetivos basados en la entrevista al personal de la finca Hacienda El Saino, con el fin de determinar si cuenta con un manual de procedimientos para el tratamiento contable de los activos biológicos según la NIC 41	95
4.1.2 Resultado de los objetivos basados en el análisis de los estados financieros de la finca Hacienda El Saino	117
4.1.3 Resultado de los objetivos basados en el análisis de los registros contables de la finca Hacienda El Saino.....	129
CAPÍTULO V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	131
5.1 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	132
5.1.1 Conclusión y recomendación del objetivo general	132
5.1.2 Conclusiones y recomendaciones de los objetivos específicos	133
CAPÍTULO VI PROPUESTA.....	137
6.1 PROPUESTA DE LA INVESTIGACIÓN.....	138
6.2 LUGAR DE DESARROLLO, ORGANIZACIÓN.....	138
6.3 OBJETIVOS.....	139
6.3.1 Objetivo general.....	140
6.3.2 Objetivos específicos	140
6.4 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES.....	140
6.5 PRESUPUESTO NECESARIO PARA SU IMPLEMENTACIÓN	141
6.6 Propuesta.....	142
6.6.1 Requisitos técnicos y de control previos a implementar la propuesta para el correcto registro, presentación y revelación de los procedimientos contables de los activos biológicos conforme a la NIC 41-Agricultura.....	142

6.6.2 Condiciones que se deben cumplir para el registro contable de los activos biológicos según la Norma Internacional de Contabilidad 41 Agricultura.....	143
6.6.3 Propuesta del manual de procedimientos contables del activo biológico conforme a la NIC 41	149
6.6.4 Propuesta la correcta presentación de los estados financieros de los activos biológicos.....	159
6.6.5 Propuesta de la metodología para la revelación en los estados financieros de los activos biológicos	166
BIBLIOGRAFÍA	173
GLOSARIO.....	177
ANEXOS	180
Anexo n.º 1. Cuestionario aplicado al administrador, contador, auxiliar contable y jefe de peones de la finca Hacienda El Saino	181
Anexo n.º 2. Cuadro de proyección ganadera.....	187
Anexo n.º 3 Imágenes.....	188

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	76
Tabla 2	92
Tabla 3	96
Tabla 4	97
Tabla 5	98
Tabla 6	99
Tabla 7	101
Tabla 8	102
Tabla 9	103
Tabla 10	104
Tabla 11	105
Tabla 12	106
Tabla 13	107
Tabla 14	108
Tabla 15	109
Tabla 16	110
Tabla 17	111
Tabla 18	112
Tabla 19	113
Tabla 20	114
Tabla 21	115
Tabla 22	116
Tabla 23	117
Tabla 24	119
Tabla 25	120
Tabla 26	121
Tabla 27	122
Tabla 28	123
Tabla 29	141
Tabla 30	165

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1	96
Figura 2	97
Figura 3	98
Figura 4	99
Figura 5	101
Figura 6	102
Figura 7	103
Figura 8	104
Figura 9	105
Figura 10	106
Figura 11	107
Figura 12	108
Figura 13	109
Figura 14	110
Figura 15	111
Figura 16	112
Figura 17	113
Figura 18	114
Figura 19	115
Figura 20	116
Figura 21	117
Figura 22	119
Figura 23	120
Figura 24	121
Figura 25	122
Figura 26	123
Figura 27	146
Figura 28	170
Figura 29	171
Figura 30	172

DEDICATORIA

Quiero dedicar este trabajo a Dios, por darme la fortaleza, la virtud y el conocimiento para poder llegar a alcanzar esta meta tan anhelada.

A mi amada madre Hannia Mena Garro, ejemplo de esfuerzo y dedicación, a quien le debo todo lo que soy hoy, la que me ha guiado al camino del éxito y sin importar las circunstancias siempre me demuestra su gran amor.

A mi abuelo Lorenzo Mena Robles, que a pesar de ya no estar junto a nosotros, me dejó un gran legado sobre valores morales y éticos para llegar a ser un gran profesional.

A Manuel Vargas Marín, quien me inculcó disciplina, por su apoyo incondicional y por ser un gran ejemplo a seguir.

A mi hermano José Andrés Vargas Mena, por darme la oportunidad de demostrarle que con esfuerzo y dedicación se puede llegar a alcanzar las metas que uno se propone.

A mi novia Alexandra Tapia, que me brindó su apoyo incondicional para poder concluir este proyecto.

AGRADECIMIENTO

Quiero darle mi mayor agradecimiento a mi madre, por guiarme y apoyarme durante todo el proceso de mi carrera.

A Manuel Vargas Marín, por ser indirectamente mi profesor de Contaduría Pública y dejarme aprender un poquito del gran conocimiento que tiene en la materia.

Además, un agradecimiento a mis amigos, compañeros universitarios y profesores de la carrera de Contaduría Pública, por su motivación y ayuda para poder culminar con éxito este proyecto.

CAPÍTULO I

PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1 Antecedentes del problema

La ganadería es una actividad de tipo económico muy antigua que consiste en la crianza de animales para su posterior aprovechamiento. De acuerdo a la especie ganadera que se trabaje, se obtienen distintos productos derivados: carne, leche, entre otros.

Sin embargo, este trabajo de investigación se plantea porque muchos criadores de ganado no llevan a cabo su actividad agropecuaria manejándola como una empresa y controlando adecuadamente su gestión a fin de conocer cuáles son sus ingresos, sus costos y sus gastos para poder medir su eficiencia; sino como una actividad basada en la experiencia familiar.

Este es uno de los elementos que influyen en el estancamiento de la actividad agrícola en el país. Al respecto, los criadores de ganado no cuentan con sistemas de información apropiados, incluidos los sistemas de contabilidad, los cuales les permitan conocer las variables que afectan los resultados de su actividad, por lo tanto no se pueden corregir oportunamente los errores que están cometiendo en su operación.

Así, la aplicación de la NIC 41-Agricultura en las empresas ganaderas facilita observar principalmente la diferencia entre los métodos de valoración de los activos biológicos, con el fin de poder evaluar de manera correcta los resultados económicos de las empresas del sector.

1.1.2 Problematización del problema

En cuanto a la problematización del problema, Hernández, Fernández y Batista (2014) comentan:

Una vez que se ha concebido la idea de investigación y el científico, estudiante o experto social han profundizado en el tema y han elegido el enfoque cuantitativo, se encuentran en condiciones de plantear el problema de investigación.

En realidad, plantear el problema no es sino afinar y estructurar más formalmente la idea de investigación. El paso de la idea al planteamiento del problema puede ser en ocasiones inmediato, casi automático, o bien tardar un tiempo considerable; depende de cuán familiarizado esté el investigador con el tema de su estudio, la complejidad misma de la idea, la existencia de estudios de antecedentes, el empeño del investigador y sus habilidades personales. Seleccionar un tema o una idea no lo coloca inmediatamente en la posición de considerar qué información habrá de recolectar, con cuales métodos y cómo analizará los datos que obtenga (p. 33).

Álvarez (2011) explica que el problema de investigación es:

Afinar y estructurar formalmente la idea de investigación, con claridad y sin ambigüedad, bajo la modalidad de pregunta. Es conveniente que previo a la presentación de la pregunta se realice una descripción de la situación

que ha llevado a la detección del problema o de la situación problemática del tema de investigación (p. 16).

Por su parte, Tamayo y Tamayo (2015) expone:

(...) que todo problema surge a raíz de una dificultad; ésta se origina a partir de una necesidad en la cual aparecen dificultades sin resolver. De ahí la necesidad de hacer un planteamiento adecuado del problema a fin de no confundir efectos secundarios del problema a investigar con la realidad del problema que se investiga. Por tanto, el planteamiento debe establecer la vía del estudio para lograr ciertos objetivos, de manera que los datos se recolectan teniendo en mente esos objetivos a fin de darles el significado que les corresponde (p. 37).

En Costa Rica se cuenta con un amplio mercado en el sector agropecuario, llámese así el mercado de cultivo en el campo y el mercado de ganado. Para una optimización de sus funciones, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) n.º 41 habla sobre el tratamiento contable que se les debe dar a los activos biológicos, además de la presentación de estados financieros y la información que se va a revelar a terceros.

Este trabajo de investigación tiene su trasfondo en el hecho de poder brindar un control adecuado a la finca Hacienda El Saino ya que esta no cuenta con mecanismos ni controles apropiados para registrar de manera correcta las ventas y compras de ganado, ni los costos y gastos asociados a lo largo del período de

crecimiento, degradación, producción y procreación de los semovientes conforme a la NIC 41-Agricultura.

Hacienda El Saino es una finca ganadera dedicada a la crianza y venta de ganado. Su ciclo contable comprende del 01 de octubre al 30 de setiembre del siguiente año. La misma cuenta con un manual de procedimientos contables, pero en este no se incluyen los procedimientos contables del control de activos biológicos adecuados, lo cual hace que sus pérdidas sean muy elevadas, ocasionando gran preocupación a la Administración. Por lo tanto, la finca necesita poder llevar un amplio control contable basado en la NIC 41 para optimizar el registro, valuación y presentación de los costos e inventarios y que se reflejen apropiadamente en los estados financieros.

De esta manera, la investigación surge porque muchos ganaderos no llevan a cabo su actividad agropecuaria manejándola como una empresa y controlando de modo adecuado su gestión a fin de conocer cuáles son sus ingresos, sus costos y sus gastos para poder medir su eficiencia; sino como una actividad basada en la experiencia familiar.

Este es uno de los elementos que influyen en el estancamiento de la actividad agrícola en el país y la provincia. Los agricultores no cuentan con sistemas de información apropiados, incluidos los sistemas de contabilidad, los cuales les permitan conocer las variables que influyen en los resultados de su actividad, por consiguiente no se pueden corregir de forma oportuna los errores que están cometiendo en su operación.

1.1.3 Justificación del problema

Maya (2013) indica acerca del desarrollo de la justificación del problema, lo siguiente:

Justificar quiere decir que el investigador debe sustentar las razones por las cuales elige un tema como proyecto de investigación. Es decir, debe explicar la importancia del tema que eligió, el cual puede ser el resultado de una inquietud personal o de la necesidad de profundizar en el conocimiento de algún tema en particular, ya que la información de la que se dispone es escasa y poco profunda en el campo de estudio elegido. En ese caso se trata de un interés intelectual, o bien obedece a la necesidad de proponer estrategias operativas encaminadas a la solución de un determinado problema (p. 26).

Además, Hernández et al. (2014) señalan: “Las temáticas que justifican una investigación son: de conveniencia; relevancia social; implicaciones prácticas; valor teórico; o utilidad metodológica” (p. 16).

En este caso, cabe resaltar primero que ocurre un cambio en el modelo para la contabilización de las actividades agropecuarias, de acuerdo con los procedimientos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) n.º 41, vigente en Costa Rica, con carácter obligatorio a partir del periodo fiscal, año 2002; sin embargo, se da muy poca difusión acerca de la naturaleza de este cambio, las consecuencias de su aplicación, su armonización con los modelos contables vigentes y los posibles efectos en el pago de los impuestos tributarios.

Por lo tanto, la motivación principal para el desarrollo de este tema es el poco conocimiento que se tiene en Costa Rica sobre el correcto registro contable de los activos biológicos conforme lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad n.º 41 (NIC 41) y así mejorar la correcta valuación y presentación de los estados financieros de la finca Hacienda El Saino.

Esta investigación tiene un impacto académico y social, ya que cada día se actualizan los procesos para llevar un optimo registro y control de las actividades económicas a nivel mundial, lo cual hace que el sector costarricense involucrado en la actividad ganadera se acople a las exigencias establecidas por entes mundiales, que en este caso es la NIC 41-Agricultura, y la regulación tributaria costarricense.

Se considera que al final de esta investigación se puede demostrar el posible desarrollo de un mecanismo de registro contable especializado para activos biológicos que ayude a brindar información adecuada para la toma de decisiones.

1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cómo se debe elaborar un manual de procedimientos y diseño contable en la finca Hacienda El Saino conforme a la NIC 41-Agricultura para la contabilización y adecuada presentación de los activos biológicos en los estados financieros de setiembre 2018?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo general

Para desarrollar la investigación, se establece el siguiente objetivo general:

Proponer la elaboración de un manual de procedimientos contables, el cual refleje el óptimo registro, presentación y revelación de los activos biológicos de la finca Hacienda El Saino en los estados financieros, de acuerdo a la NIC 41-Agricultura, para que los resultados de sus actividades se presenten y valoren de forma fiable, exacta y oportuna.

1.3.2 Objetivos específicos

Para desarrollar la investigación, se establecen los siguientes objetivos específicos:

- Analizar si se cuenta con un manual de procedimientos contables para el tratamiento de los activos biológicos según lo estipula la NIC 41-Agricultura.
- Identificar la normativa contable que debe utilizar la Administración para contabilizar la información que proviene de la actividad ganadera, con la finalidad de exponer saldos razonables en los estados financieros de la finca Hacienda El Saino.
- Definir el registro contable de los semovientes para tener un óptimo control basado en la NIC 41-Agricultura.
- Elaborar un manual de procedimientos contables para la actividad agropecuaria que lleva la finca Hacienda El Saino, según la Norma Internacional de Contabilidad n.º 41.

1.4 ALCANCES Y LÍMITES DEL PROBLEMA

1.4.1 Alcances

La investigación se orienta al establecimiento de una metodología para el tratamiento contable, la presentación y la revelación en los estados financieros, tomando como referencia la norma internacional vigente establecida para las actividades agrícolas, denominada NIC 41-Agricultura.

La actividad de la finca comercial que es objeto de estudio en el presente trabajo es la siguiente:

- Ganadería de cría

En el desarrollo del trabajo se considera el registro contable, presentación e información por revelar de la actividad citada con anterioridad.

1.4.2 Limitaciones

Para el desarrollo de esta investigación, a pesar de que la ganadería de cría es una actividad que lleva muchos años ejerciéndose en el país, se cuenta con escaso material bibliográfico que aborde el tema en específico, lo cual genera dificultad para obtener información de fuentes secundarias.

CAPÍTULO II
MARCO TEÓRICO

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO

2.1.1 Historia de la empresa

La finca Hacienda El Saino es adquirida hace 35 años por parte del señor Manuel Borge Carvajal y se ubica en Pital de San Carlos. Al principio se inicia con una parte de ganadería de cría y la otra parte de lechería. Originalmente cuenta con 2 500 hectáreas, pero debido a los problemas financieros que pasa el país en los años 80, se opta por la medida de vender la mayoría del terreno, quedando solo 500 hectáreas hasta la actualidad, por lo cual además se da por terminada la actividad de lechería.

Acerca del lugar donde se encuentra la finca, la Municipalidad de San Carlos (s.f.) señala las siguientes características:

El distrito Pital tiene un área de 375,43 km², lo que lo convierte en el tercer distrito del cantón de San Carlos por superficie. Se encuentra situado a una elevación de 100 metros sobre el nivel del mar. Está ubicado a poca altitud, porque gran parte del distrito se ubica en las llanuras de San Carlos.

La economía se basa en el cultivo extensivo de piña con fines de exportación. La ganadería de carne y leche también tiene una gran relevancia en la zona, ya que actualmente Pital es el segundo distrito que más leche produce en el cantón.

Pital centro cuenta con servicios de salud, educativos, financieros, alimentación y algunos lugares de alojamiento. El comercio está representado por supermercados, tiendas y locales en los que destaca la

venta de comidas rápidas, abarrotes, zapatos, ropa y electrodomésticos y accesorios en general.

2.2 CONTEXTO TEÓRICO

2.2.1 Actividad ganadera en Costa Rica

La Corporación Ganadera (CORFOGA) (2017) brinda en su página una reseña en relación con los acontecimientos más importantes de la actividad ganadera en Costa Rica, la cual se expone a continuación:

1561: Llegan los primeros bovinos a Costa Rica, los animales de origen europeo ingresaron con fines de alimentación, provenientes de Honduras y Nicaragua, durante la expedición capitaneada por el conquistador español Juan de Caballón. En torno al Golfo de Nicoya se establecen las primeras poblaciones de bovinos de Costa Rica. Posteriormente Juan Vásquez de Coronado trajo reses desde Granada, Nicaragua a las regiones de Nicoya, Bagaces, Chomes y al valle de Landecho del Río Grande de Esparta.

Año 1568: Para solucionar la falta de ganado el gobernador de Costa Rica, Perafán de Rivera, importa 400 bovinos provenientes de Honduras y se fundan los primeros semovientes para cría. El ganado, con encastes de diferentes grupos raciales *Bos taurus* fueron traídos de la península Ibérica en el siglo XVI; en Costa Rica se les dio el nombre de criollo.

Años 1600-1700: (época de la Colonia). Aparecen las primeras haciendas ganaderas, especialmente en Bagaces y Esparza; así como en el Valle Central. En la zona de Talamanca se establecen los primeros hatos de la costa Atlántica, con animales llevados de Cartago y de las

Antillas. Se dan las primeras exportaciones provenientes del sector ganadero, las cuales se concentraron en sebo y cuero hacia el mercado de Panamá, ya que la carne y leche no eran un buen negocio; incluso se menciona que la mayor cantidad de carne se votaba, porque no había quien la comiera. El cuero era un producto importante de la ganadería por sus múltiples aplicaciones en el mercado interno y fue la base para los primeros productos de la pequeña industria colonia.

Año 1571: Censo de Nicoya, practicado por el Vicario Tomás Tenorio señala la existencia de 19 649 vacunos y 34 haciendas.

Año 1778: Censo de la región de Bagaces, hecho por el gobernador de Costa Rica, Tomás Acosta, señala que existían 17 haciendas y 18 000 cabezas de ganado vacuno.

Año 1817: Se reportan problemas en la ganadería de Bagaces por murciélagos, coyotes y la peste de la morriña (se cree que pudo ser carbón sintomático) que diezmó en un 50 % el hato.

Año 1859: Don Santiago Fernández y don Bartolomé Castro importan de Inglaterra machos y hembras de la raza Durham (también conocidos como Shorthorn), a partir de los cuales inicia el mejoramiento de la ganadería por los buenos resultados del mestizaje.

Año 1880: Introducción de los primeros animales de raza Holstein por parte del Sr. Jenaro Bonilla y animales de la raza Jersey por parte del Sr. José Lorenzo y Barreto. Don Mecho Tinoco y don Manuel de Jesús Jiménez importan animales Jersey de Kentucky. De Inglaterra se importaron varios animales, algunos directamente de la Isla de Jersey, por diversos ganaderos, entre ellos se menciona el nombre de Rosario

Fernández de Güell, Ezequiel Gutiérrez, Rafael Gutiérrez, José Mercedes Rojas, Napoleón Millet, Enrique Carazo, Luis Fernández, entre otros.

Año 1890: Don Alberto González Soto organiza la primera lechería en gran escala en el país, primero con animales de la raza Ayrshire y luego se pasó a vacas de la raza Jersey, en la ganadería de San Juan de Chicué.

Año 1900: Inicia la exportación de ganado vacuno en escala apreciable, se exportan 2 017 novillos cebados a Cuba, por un valor de \$ 45 562.

Año 1903: Don Ricardo Jiménez Núñez presentó y logró que se aprobara la Ley n.º 83, la cual estableció impuestos a la importación de bovinos flacos, excepto para reproductores y hembras aptas para la reproducción; además exonera a los insumos utilizados para la alimentación animal. Se crea la primera asociación, conocida como la Sociedad Nacional de Agricultura; a la cual se asoció un importante número de destacadas personas de la vida intelectual y política de Costa Rica.

Año 1908: Se realizó la primera feria ganadera, auspiciada por la Sociedad Nacional de Agricultura.

Año 1910: Se identifican enfermedades contagiosas en la ganadería y el interés por la inmunización de los hatos. Posteriormente el Estado impulsa un programa de vacunación voluntaria contra el ántrax y el carbón sintomático, pero con poca difusión por la falta de personal capacitado y medios de comunicación adecuados.

Año 1911: El Estado hace la primera introducción de semillas de forrajes sobre bases técnicas e inicia su evaluación y experimentación en el Campo de Ensayos Agrícolas de Guadalupe y de Orotina. Se recolectan y

clasifican zacates de potreros naturales: Jengibrillo, Pitilla, Setilla, Zacate amargo, etc.

Año 1917: Se extiende por todo el territorio nacional la enfermedad del carbón sintomático.

Año 1920: Inicio de la importación constante de ganado de razas lecheras de origen europeo en las zonas frías de la Cordillera Volcánica Central.

Año 1924: Se facultó a la Secretaría de Fomento para facilitar la importación de sementales vacunos de raza y se dispone que en el término de 5 años, el Estado pagará los fletes a los que importen cualquier clase de animales. Estos elementos permitieron aumentar la capacidad productiva del hato nacional, particularmente en lo que respecta al hato de carne.

Año 1929: Se publica la Ley n.º 13 a través de la cual el Estado destina \$ 60 000 para que en un plazo de 3 años, se otorguen en calidad de préstamo los recursos para la importación de animales de razas lecheras y toros para Guanacaste; los beneficiarios están obligados a vender en remate los machos (1 de cada 3 crías) con el fin de que el beneficio de los toros importados se pueda llevar al mayor número de ganaderos.

Año 1932: Se promulga la Ley de Protección a la Ganadería Nacional (conocida como la ley proteccionista), Ley n.º 13, por el gobernante y estadista Ricardo Jiménez Oreamuno; con el fin de aumentar la cría de ganado importando vientres, en lugar de novillos flacos para engorde. Esta ley produjo una transformación de la ganadería, haciéndola en una actividad próspera. Esta Ley establece una serie de elementos importantes

como: Impuestos de importación por cabeza de vacuno, incrementan en el tiempo por un período de 5 años. Duplica los impuestos al ganado gordo importado respecto al flaco. Exonera el pago de impuestos de importación de animales de raza fina y hembras de menos de 4 años. Les reintegra a los importadores el flete terrestre y marítimo; así como la prima del seguro para el ganado de raza fina. Exonera las exportaciones de cuero. El impuesto de destace por cabeza se mantiene para apoyar la Municipalidad, Juntas de Educación y pensiones de maestros. Prohíbe la matanza de hembras menores de 8 años aptas para la reproducción. Regula la actividad de las fincas fronterizas y el fierro que utilicen. Cualquier infracción implica el decomiso y multa por el doble del impuesto. Destina recursos para crear una Estación Experimental Agrícola en la provincia de Guanacaste, que se dedicará al mejoramiento de la ganadería y al control de plagas y enfermedades.

Año 1934: El censo ganadero señala que existen 328 171 cabezas de ganado, 17 494 cabezas menos que en el censo de 1891.

Año 1943: Se funda el Ministerio de Agricultura, responsable de los destinos de la agricultura y ganadería; el Sr. Mariano Montealegre Carazo es designado como ministro.

Año 1946: Se fundó la Dirección General de Ganadería, con 3 secciones: sección de industria animal, sección de veterinaria y sección de industria lechera. Creación del Programa de Prueba de Semovientes de Producción, luego denominado Programa de Prueba y Mejoramiento de Semovientes Lecheros. Creación del Servicio de Inseminación Artificial. Creación del Registro Genealógico de Ganado de Costa Rica por parte de

la Secretaría de Agricultura, siendo director de Ganadería el Sr. Romano Orlich.

Año 1950: El censo agropecuario indica que existen 28 288 fincas ganaderas, con 592 402 cabezas de ganado vacuno, de las cuales 220 807 son hembras de más de 2 años; 91 761 son hembras de manos de 2 años; 23 626 machos mayores de 2 años, 64 451 machos de engorde; 219 979 vacas lecheras, 88 202 vacas de ordeño y una producción diaria de leche de 344 434 botellas.

Año 1951: La Cooperativa de Productores de Leche RL, alcanza los 200 asociados, se instala en Barrio Luján la planta procesadora de productos lácteos y se utiliza el nombre Dos Pinos como la marca para denominar varios productos como el queso y la mantequilla.

Año 1952: Sale a la venta la primera leche procesada y pasteurizada en planta de la Cooperativa de Productores de Leche RL, así como la mantequilla. Bajo la iniciativa de la Cámara de Ganaderos de Guanacaste, el Gobierno y el Banco Nacional otorgan un crédito al sector ganadero y se hace la primera importación de sementales desde Texas, Estados Unidos; de las razas Brahmán Blanco, Brahmán Gris y Guserat, entre otros, la importación se hizo en cuatro grupos de 50 o 60 animales cada uno. Estos animales fueron adquiridos por ganaderos de Liberia, Nicoya, Las Juntas y Tilarán.

Año 1953: El censo ganadero reporta un importante aumento del hato para un total de 695 913 animales, distribuido de la siguiente forma: 270 700 vacas; 102 529 novillas; 89 943 terneras, 17 471 toros, 22 178 toretes; 73 300 novillos y 47 540 bueyes. Se reportan las primeras

exportaciones de ganado con destino a Curazao y Aruba, por un total de 596 cabezas

Año 1954: El censo ganadero reporta un total de 761 661 cabezas de las cuales 278 230 son vacas, 118 238 novillas; 93 216 terneras; 84 421 terneros; 19 806 toros; 75 355 novillos y 45 262 bueyes. Se exportan 1 000 novillos gordos a Perú y el Ministerio de Agricultura reporta la inspección de 1 535 800 kilos de carne para exportación (3 378 762 libras) a Estados Unidos y Curazao, con un promedio de US\$ 0.66 por kilo (US\$ 0.30 por libra). El Registro Genealógico de Ganado pasa al Ministerio de Agricultura e Industrias. Se funda la Cámara de Ganaderos de Abangares, institución clave para el desarrollo ganadero de la zona, cuyos aportes contribuirían a beneficiar la actividad ganadera en toda la provincia de Guanacaste y a nivel nacional, gracias a los proyectos, servicios e interacción con otras instituciones.

Año 1955: Se instaló la Subestación Experimental Ganadera El Capulín, en Liberia, Guanacaste con el fin de respaldar la labor de extensión ganadera; la cual estuvo bajo el control de la Estación Experimental Ganadera El Alto

Año 1956: Se dan las primeras exportaciones de carne bovina congelada por un volumen de 4 000 toneladas, para lo cual fue necesario sacrificar cerca de 15 000 cabezas de ganado

Año 1964: En marzo abre operaciones el matadero Nacional de Montecillos, el cual es un modelo en su campo; procesa la carne de exportación y para consumo interno.

Años 70: La carne bovina se convierte en el tercer producto de exportación; se envía a países como Perú, Venezuela, Panamá, Curazao y Estados Unidos. La industria de los alimentos para animales registró un crecimiento notable en cuanto al volumen de producción y mejoramiento de la calidad. El Consejo Nacional de Producción juega un importante papel en el desarrollo de la economía ganadera y agrícola; en sus bodegas y silos se almacenan granos y en sus frigoríficos se guarda carne a un bajo costo; importo sementales y vaquillas y las distribuyó en diferentes zonas para mejorar la producción de carne y leche. Además fija las cuotas de exportación y de consumo interno de ganado, vigila el crecimiento y la capacidad de extracción del hato y se pone de acuerdo con los ganaderos mediante la suscripción de documentos legales. Se pone en operación la planta de alimentos para animales. Operan tres plazas de ganado, la de Montecillos de Alajuela, Cartago y San Isidro del General. Implementación de módulos lecheros, los cuales eran proyectos específicos de desarrollo rural en la región Norte y Atlántica. La Cooperativa de Productores de Leche RL (Dos Pinos) inicia la recolección de la leche en las fincas de los asociados.

Años 80: El impacto tecnológico de los módulos lecheros, en combinación con medidas coyunturales económicas, sociales y culturales, hacen que la zona Norte se constituya en la región mayor productora de leche y con un alto predominio de pasto estrella africana. El pasto ratana, por sus características de adaptación, propagación, resistencia a condiciones de estrés (suelos poco fértiles, climas húmedos y sobrepastoreo), dominancia e invasión, es la especie predominante en

zonas húmedas. Factores negativos importantes como la baja producción de materia seca y poca palatabilidad brindan condiciones poco deseables en las fincas con nivel tecnológico bajo, donde la gran mayoría de dedica a la cría y doble propósito (leche y carne).

Año 1988: Los datos de la Encuesta Ganadera Nacional, indican que el hato bovino es de 2 190 189 animales, lo que representa 1 683 726 unidades animales y un total de 2 420 118 hectáreas de pastos. Según los datos de SEPSA, la extracción ganadera fue de 488.5 miles de bovinos. Inicia la utilización del programa VAMPP, a través del Proyecto Salud del Hato del Convenio entre la Universidad Nacional y la Universidad de Utrecht financiado por el Ministerio de Cooperación del Gobierno del Reino de los Países Bajos (Holanda); ha creado un Sistema de Información Pecuaria que colabora con la generación, el almacenaje, el análisis, la interpretación y la disseminación de información y conocimientos relacionados con la salud y producción animal.

Años 90: El Programa de Reactivación de la Ganadería de Carne, el cual es un componente del Programa de Desarrollo Ganadero y Sanidad Animal (PROGASA), trabaja en la difusión de prácticas para obtener una mayor eficiencia productiva.

Año 1993: Entre el MAG y MINAE se ejecuta el Programa de Reforestación en Fincas Ganaderas, por un período de 3 años, con el apoyo técnico y económico de la Agencia de Desarrollo de Ultramar del Reino Unido; este programa se ejecutó en la región del Pacífico Central y Chorotega; con el objetivo de revertir la degradación en fincas ganaderas,

causada por el uso inadecuado de los recursos naturales y a la vez mejorar la productividad.

Año 1994: El MAG instauro el Programa Nacional de Carne, bajo la conducción de un gerente responsable de coordinar acciones a nivel institucional y regional, para elevar la eficiencia productiva, rentabilidad y competitividad de la ganadería de carne. Por Decreto Ejecutivo n.º 23108-RE se crea el Programa para la Erradicación del Gusano Barrenador del Ganado en Costa Rica MAG-USDA, el cual es un acuerdo cooperativo para la erradicación de esta plaga, con un presupuesto estimado de US\$ 34 millones, de los cuales el USDA aporta el 85 %. Según los datos del CNP, la extracción ganadera fue de 448.5 miles de bovinos, lo cual representa un 7.5 % de incremento respecto a 1992.

Año 1998: La Ley n.º 7837 crea la Corporación Ganadera (CORFOGA), la cual es la organización responsable del liderazgo en la generación de política sectorial, del fomento de la actividad, de la modernización y defensa integral del sector ganadero. Se realiza en Costa Rica, la I Reunión de la Comisión para establecer una Organización Centroamericana de Ganadería de Carne e Industrias Afines, con el apoyo de la Secretaría del CORECA, en esa reunión se nombra una comisión transitoria y finalmente se creó la Federación Centroamericana del Sector Cárnico Bovino (FECESCABO), como una Asociación Privada Internacional, sin fines políticos ni de lucro.

Año 2000: Según los datos del censo ganadero realizado por CORFOGA, con el apoyo de los técnicos del Programa del Gusano Barrenador, el hato bovino es de 1 358 209 animales, lo que representa

1 043 238 unidades animales, un total de 1 349 628 hectáreas de pastos y 38 431 productores ganaderos.

Año 2001: Se crea el Instituto Nacional de Innovación y Transferencia en Tecnológica Agropecuaria (INTA), Ley n.º 8149, adscrito al Ministerio de Agricultura y Ganadería; como la institución responsable de la investigación, innovación y transferencia de tecnología del Sector Agropecuario.

Año 2003: La Corporación Ganadera define en conjunto con la Federación Centroamericana del Sector Cárnico Bovino (FECESCABO) la posición técnica del sector ante el Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica–Estados Unidos–República Dominicana. CORFOGA desarrolla un proceso participativo en toda la cadena sectorial y define lo que será el Plan Estratégico de largo plazo de la institución, a través del cual se pretende incrementar la competitividad del sector.

Año 2004: La Corporación Ganadera presenta al Poder Ejecutivo los proyectos que el sector cárnico bovino requiere para incrementar la competitividad sectorial, en el marco de la agenda complementaria de competitividad del Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica –Estados Unidos–República Dominicana, los diversos proyectos tienen un valor de US\$ 26 millones.

Año 2005: Se establece el Convenio CORFOGA-MAG-BNCR a través del cual se ofrece una línea de crédito para la reactivación ganadera con énfasis en ganadería de carne y doble propósito, con un monto de ₡ 2 500 millones, el cual es ampliado a un monto de ₡ 4 000 millones por la demanda de recursos; el proyecto integra tasas de interés competitivas,

plazos acordes al ciclo ganadero y asistencia técnica directa. Los datos de la Proyección del hato ganadero, realizado por CORFOGA indican que el hato bovino es de 1 739 225 animales.

Año 2006: Es aprobada la Ley n.º 8495 la cual crea el Servicio Nacional de Salud Animal (SENASA). Además CORFOGA realiza un estudio de Hábitos de Consumo de la Carne.

Año 2007: Es publicado el Reglamento Técnico RTCR 400:2006. Etiquetado de la carne cruda, molida, marinada, adobada, tenderizada y víscera.

Año 2010: Creación de la Ley de Control de Ganado Bovino, Prevención y Sanción de su Robo, Hurto y Receptación 2011-2012: Se lleva a cabo el Muestreo Ganadero, Proyecto Conjunto del CORFOGASENASA-INEC- Programa de Vigilancia Epidemiológica del Gusano Barrenador.

Año 2013: Se crea el Reglamento a la Ley de Control de Ganado Bovino, Prevención y Sanción de su Robo, Hurto y Receptación. Además, la Organización Mundial de la Salud Animal (OIE) reconoce a Costa Rica en la categoría de país con riesgo controlado de Encefalopatía Espongiforme.

Año 2014: Inicia el Programa Piloto Nacional de Ganadería Baja en Emisiones de Gases de Efectos Invernadero realizado por CORFOGA en conjunto con el MAG (Programa de 4 años), con un total de 100 fincas alrededor del territorio nacional. Además el INEC realiza un censo agropecuario a nivel nacional.

Año 2015: Se implementa el Piloto Nacional de Rastreabilidad Individual; e inicia el desarrollo del Proyecto Nacional de Andrología, proyecto liderado por CORFOGA y SENASA.

Año 2016: La OIE certificada a Costa Rica como país de riesgo insignificante de Encefalopatía Espongiforme Bovina (EEB). Además, se publica el Decreto Ejecutivo n.º 40006-MEICMAG que corresponde a una reforma al decreto ejecutivo n.º 33744-meic del 22 de marzo de 2007 de etiquetado de la carne cruda, molida, marinada, adobada, tenderizada y vísceras.

2.2.2 Razas de ganado importadas en Costa Rica

La Corporación Ganadera (CORFOGA) (2017) menciona que con el propósito de mejorar la ganadería, se importan toros y vacas de las mejores razas, como:

- Holstein de Holanda, leche.
- Jersey de Irlanda, leche.
- Ayrshire de Escocia, leche.
- Brown Swiss de Suiza, leche.
- Angus de Escocia, carne.
- Brahmán de India, carne.

2.2.3 Entorno de la actividad agropecuaria en Costa Rica

Costa Rica tiene una vocación agropecuaria que se remonta a tiempos de la colonia, es a partir de 1960 cuando la orientación varía para dedicar más recursos a la industria, con la política de sustitución de las importaciones. Esto presenta un país que se especializa en la actividad agropecuaria y en productos bien definidos

como: el café, banano, caña de azúcar, arroz y en la parte pecuaria: ganado vacuno de leche y carne y, especialmente, para consumo nacional se producen: legumbres, tubérculos y vegetales. La mayoría de los pequeños y medianos productores son dueños de sus fincas y se dedican ellos mismos a explotar los productos agropecuarios.

En la producción de estos artículos puede verse que la tradición familiar influye en gran manera, pues en la mayoría de los casos, los hijos continúan con el negocio de su padre, por lo que las técnicas de producción son también heredadas, así como el destino que se le da a la tierra. Al respecto, se encuentran zonas que se especializan en un solo cultivo, tales como en Guanacaste con el arroz y el ganado de carne; Cartago con las papas y cebollas; San Carlos con el ganado lechero; Limón con el banano; Heredia, Alajuela y San José con el café; y Turrialba con la caña de azúcar.

Los productores medianos y pequeños de estos artículos se especializan en el ciclo de producción, conociendo detalladamente cada una de las divisiones del ciclo; esta especialización no se presenta en el área administrativo contable.

2.2.3.1 Situación actual

El sector agropecuario es una de las principales fuentes de ingresos y de trabajo para el país, muchas empresas dependen directamente de los productos agrícolas y pecuarios para su labor diaria, por ejemplo, las dedicadas al procesamiento de la leche, las que fabrican el calzado, las arroceras, los ingenios, los beneficios y las empresas que venden productos de primera necesidad.

No obstante lo anterior, el sector agropecuario carece de una estructura administrativa acorde con la importancia que su actividad posee, por lo cual las labores de planeación, organización, control y determinación del rendimiento de la producción, en la mayoría de los casos, se limitan a la observación del administrador o dueño de la finca y a las anotaciones en un cuaderno de los ingresos o gastos de la cosecha o de los gastos de alimentación del ganado.

La Ley de Impuesto sobre la Renta, n.º 7092, del 21 de abril de 1988, indica que las empresas que poseen ganado para la leche o carne, lo deben considerar como activos fijos, y deben llevar un sistema contable adecuado que permita acumular el costo del ganado para poder identificar los egresos con cada grupo de animales en desarrollo, con el objetivo de que cuando estén en la etapa de producción, el costo pueda ser amortizado, o en el caso del ganado para carne, pueda asociarse el costo con el ingreso (Decreto Ejecutivo n.º 18445, 1988).

Con esta ley, las empresas dedicadas a esta actividad son obligadas a mejorar sus sistemas contables y de información, lo que beneficia al productor, quien puede contar con más datos sobre el comportamiento de los costos de la finca.

2.2.4 Descripción del negocio ganadero

Ramírez, Córdova, Vega y Zapata (2016) describen este tipo de negocio:

La explotación ganadera consiste en una serie de procedimientos para la procreación, engorde, crecimiento y venta de animales (activos biológicos)

y en el mantenimiento de los mismos para la obtención de productos derivados. (...)

Las formas de producción que se siguen en estos negocios difieren dependiendo de los fines que persiguen, es decir, si se trata de la producción de carne se utilizan razas que permitan ser explotados de esta manera y las actividades a seguir serían el de la recría, crecimiento y engorde de este ganado para su venta, considerando las unidades animales excedentes sobre los límites de pie de cría como la base de la explotación lucrativa (p. 8).

En este tipo de negocios, se deben cubrir a diario los requerimientos de alimentación de los animales, la cual en la mayoría de casos se obtiene de los mismos terrenos en los que se desarrolla la actividad.

Los dueños de estos negocios son los encargados de la administración de los recursos y quienes realizan también las decisiones sobre la cantidad de animales que pueden mantener con respecto a la extensión del terreno que poseen y la cantidad de machos y hembras que se necesita. Sin embargo, lo más importante es que tienen el poder de ejecutar las inversiones en el negocio y necesitan evaluar los rendimientos obtenidos.

2.2.5 Definiciones relativas al ganado

El ganado es el elemento más relevante del negocio por lo cual es necesario conocer su clasificación y características:

- Ganado de cría: (...). Es el ganado que se mantiene como activo biológico en el negocio pues está conformado por las mejores especies para la producción. Las bajas en este conjunto de animales se da cuando ya han llegado a su límite de rendimiento o cuando han presentado un defecto que haga se den de baja.
- Ganado para la venta: (...) son generalmente aquellos que han llegado ya a su límite de crecimiento cuando se trata de machos o bien de hembras que ya han llegado a su límite de fertilidad (...)
- Ganado para engorde: (...) están abarcados todos los animales que son integrados al negocio para lograr su engorde y los que aún no están en condiciones adecuadas para su venta.

Los animales con respecto a su edad y peso se clasifican de la siguiente manera:

Hembras:

- Becerra: Se encuentra en periodo de lactancia y el destete ocurre entre los siete y nueve meses de edad.
- Novilla: Es toda hembra joven que nunca ha parido, cuya edad varía entre doce y treinta y seis meses.
- Vaca: Hembra bovina adulta que ha tenido uno o más partos.

Machos:

- Becerro: No ha llegado a la madurez sexual. Posee un año de edad aproximadamente.
- Novillo: Macho joven que ha sido castrado en los primeros meses de vida antes de alcanzar la maduración sexual y cuya edad puede variar entre doce y cuarenta y dos meses

- Torete: Bovino castrado que ha desarrollado las características físicas necesarias de un toro maduro, con edad entre siete y doce meses.
- Toro: Animal que ya ha desarrollado las características físicas necesarias y está listo para fecundar. Tiene una edad de treinta meses en adelante (Ley Ganadera del estado de Nuevo León, publicada en el periódico oficial del estado de fecha 16 de mayo de 1994) (Madera, 2004, pp. 54-56).

2.2.6 Reglamento a la Ley de Control de Ganado Bovino, Prevención y Sanción de su robo, hurto y receptación

En el Decreto Ejecutivo n.º 37918-MAG-S-SP-MOPT (2013) a la Ley de Control de Ganado Bovino, Prevención y Sanción de su Robo, Hurto y Receptación¹, se señalan los procedimientos, mecanismos y responsabilidades para controlar, regular, prevenir y sancionar el destace, la matanza, el apoderamiento, el robo, el hurto, la movilización, el transporte, la comercialización, el contrabando y la negociación de ganado bovino, así como de sus productos y subproductos, en el territorio nacional.

En la citada ley se establece referente a la guía oficial de movilización² lo siguiente:

¹ Ley de Creación del Ministerio de Obras Públicas y Transportes n.º 4786 del 5 de julio de 1971.

² Formulario autorizado por el Servicio Nacional de Salud Animal que permite el transporte y la movilización de ganado por el territorio nacional en calles y caminos públicos siempre que dicho formulario esté debidamente lleno en sus estipulaciones y requerimientos y la información consignada en él sea verídica. Es un documento público, oficial y la información contenida tiene el carácter de declaración jurada por parte del propietario, legítimo poseedor o responsable de los animales. Se presume que el propietario de los animales es el emisor del documento salvo declaración expresa contenida en la misma. A efectos del presente reglamento, este documento se denomina “guía de movilización”.

Artículo 6. La persona que movilice ganado bovino dentro del territorio nacional deberá contar con la Guía Oficial de Movilización de conformidad con lo establecido en la Ley n.º 8799 del 17 de abril de 2010 y en este Reglamento; en caso contrario, su actuación se presume ilícita.

Las guías de movilización constituyen la autorización para el traslado de los bovinos desde el establecimiento desde donde se origina el movimiento de los mismos y hasta el destino final consignado en la guía.

La guía de movilización será requerida también en todo caso y a toda persona que adquiera, negocie o ingrese ganado, previamente movilizado, a un sitio de sacrificio o comercialización o a un establecimiento de producción primaria.

Artículo 7. Además de la guía de movilización, el ganado deberá estar debidamente identificado con la marca de fierro que debe encontrarse inscrita en el Registro de Marcas del Registro Público, de conformidad con las disposiciones de este Reglamento y la Ley n.º 2247 de 7 de agosto de 1958.

Artículo 8. Es responsabilidad única y exclusiva del propietario, legítimo poseedor, o representante del propietario de los animales incluir los datos requeridos en la guía de movilización, en forma correcta, fidedigna y total, en el establecimiento donde inicie la movilización de los animales o el embarque.

Artículo 9. La información contenida en la guía de movilización tiene carácter de declaración jurada por parte de los sujetos descritos en el Artículo 8 y es válida para un único destino y por un período no mayor de 24 horas después de su emisión.

Artículo 10. Cuando se trate de ganado bovino puro registrado y dada la necesidad de que la marca de ganado del criador se mantenga sin alteración durante toda la vida del animal, se permitirá que dichos animales puedan ser movilizados sin que en las correspondientes guías oficiales se declare la marca que corresponde al último propietario y en su lugar señalándose en el espacio correspondiente para la marca en la guía de movilización la leyenda 'ganado puro registrado'. Además deberá indicarse en el espacio reservado para la identificación de los animales, el número del animal otorgado por la Asociación Registrante de cada uno de los individuos a movilizar. En el reverso de la guía deberá dibujarse la marca de ganado del criador, que se encuentra estampada con hierro candente, de marcación en frío, tatuaje con tinta indeleble, o cualquier otro procedimiento en la piel del bovino o bovinos a movilizar.

Todo bovino puro que se movilice en estas condiciones deberá acompañarse de la correspondiente certificación individual de registro genealógico original emitida por la Asociación de criadores autorizada por el MAG o copia certificada de la misma.

Artículo 11. Las personas que movilicen ganado por la vía pública, entre los terrenos del mismo establecimiento de producción primaria, a una distancia no mayor de 4 Km, ordinaria, podrán optar por una guía de movilización permanente, la cual tendrá un período de vigencia de un año. Para los presentes efectos deberá demostrarse ante el SENASA la habitualidad o periodicidad de la práctica cultural ganadera en atención a las condiciones de manejo respecto a la actividad productiva que se desarrolle.

La habitualidad y periodicidad de la práctica cultural generadora de la presente excepción deberá demostrarse a través de declaración jurada, sin necesidad de que esta sea rendida ante Notario Público.

Dichas guías de movilización permanente se deberán solicitar por parte de las personas que se encuentran registradas oficialmente como propietarios, poseedores o representantes debidamente autorizados de dichos establecimientos de producción primaria, en las oficinas del SENASA o en aquellas oficinas habilitadas al efecto. (...)

Artículo 13. Cuando el movimiento de los bovinos se origine en una feria, exposición o evento taurino o cuando la movilización de los animales se haya originado fuera del país, el Médico Veterinario Oficial del puesto de control fronterizo o el Médico Veterinario Regente del evento deberá suministrar, a solicitud del propietario o responsable de los animales, una guía de movilización provisional para el traslado de los bovinos al establecimiento de destino, la cual será válida para un único destino y por un período no mayor de 24 horas después de su emisión.

Artículo 14. Cuando se declare emergencia sanitaria o cuando se presente un evento sanitario de interés epidemiológico y por ello la condición sanitaria de un animal o un hato imposibilite el transporte de los animales en condiciones regulares, el SENASA inhabilitará las guías de movilización para un ámbito geográfico definido o para un establecimiento específico y en su lugar autorizará el transporte únicamente mediante una guía sanitaria para un destino definido y bajo las condiciones de movilización que defina el SENASA con base en el riesgo sanitario asociado.

Artículo 15. El diseño de la guía de movilización para cada tipo de establecimiento y los datos requeridos por la misma serán definidos mediante directriz que para los fines específicos de este Reglamento establezca la Dirección General del SENASA.

Artículo 16. Las subastas, plazas de ganado, ferias o exposiciones ganaderas y en general otras organizaciones ligadas al Sector Pecuario podrán solicitar al SENASA autorización para tramitar, recibir y entregar guías de movilización a propietarios, poseedores o representantes debidamente autorizados de un establecimiento de producción primaria.

Artículo 19. El SENASA llevará un registro de las guías de movilización otorgadas a cada responsable de los establecimientos inscritos, asignándole una secuencia de numeración única e irreplicable. Dichas guías no son transferibles solo se podrán utilizar para el transporte y movilización del ganado bovino desde el establecimiento al cual fueron asignadas y por su correspondiente propietario, poseedor o su representante registrado.

El propietario, poseedor o su representante, previamente registrado, debe mantener la custodia de los formularios de guías y velar por su correcto uso. Igualmente deberá reportar de forma inmediata al SENASA, OIJ o la Delegación Policial competente, sobre la pérdida, robo o uso no autorizado del talonario o sus formularios, en cuyo caso el SENASA deberá anular su vigencia. (...)

Artículo 20. Cuando el movimiento se origine en una subasta o plaza de ganado deberá indicarse en la guía de movilización, el nombre y cédula del comprador y vendedor de los animales. En estos casos el comprador o su

representante, deberá de firmar la guía en calidad de responsable de los animales.

El nombre de vendedor deberá corresponder al emisor de la guía de movilización de origen salvo expreso señalamiento de cambio de titularidad o propiedad efectuado por éste en la correspondiente guía de movilización.

Artículo 21. La guía de movilización deberá ser entregada al transportista al momento del embarque de los animales; el propietario, legítimo poseedor o su representante conservará una copia de la misma adherida al talonario, mismo que formará parte del registro de su establecimiento por un período de cuatro años, en aquellos casos en que no haya tenido que solicitar nuevos talonarios al SENASA y por ello haber entregado dichas copias.

Artículo 22. Todo transportista deberá exigir al propietario o responsable de los animales o a su representante, la guía oficial al momento del embarque y retiro de los animales de la finca o establecimiento desde donde se origina el movimiento y completar en la misma la información correspondiente al transporte, según el procedimiento y los instructivos que para tales fines indique el SENASA. Asimismo, deberá entregar la guía original en el lugar de destino de los animales.

Artículo 23. Se consideran parte de un mismo embarque, aquellos animales que tengan un mismo origen y destino. Si en un mismo medio de transporte se moviliza más de un embarque, el transportista debe de portar una guía de movilización por cada uno y asegurarse de que los animales de cada embarque se encuentren separados dentro del vehículo o en su

defecto, se encuentren identificados de manera que permita asociar los animales con la guía oficial que les corresponda.

2.2.7 La contabilidad y su marco de referencia

La contabilidad es la técnica que resume, clasifica, registra e interpreta los resultados, en términos económicos, de las transacciones, la actividad comercial y financiera de las empresas en general, para luego exponerla en los estados financieros dirigidos a múltiples usuarios, con diferentes propósitos, para la toma de decisiones.

Las empresas comerciales son aquellas que compran artículos terminados que no requieren ningún procesamiento de fábrica, para destinarlos a la venta. Las mercancías en existencia al final de un período contable se describen como inventario de productos terminados o inventario de mercancía.

La contabilidad financiera es el proceso que termina con la elaboración de los estados financieros relacionados con la empresa completa para uso de usuarios internos o externos (Kieso, Weygandt y Waterfield, 2016).

En contraste, la contabilidad administrativa es el proceso de identificación, medición, acumulación, análisis, elaboración, interpretación y comunicación de la información financiera que usa internamente la gerencia para planear, evaluar y controlar los recursos de una organización, y asegurar el uso y registro apropiado de dichos recursos (Kieso et al., 2016).

Por otro lado, la contabilidad tributaria incluye la preparación de declaraciones de renta y anticipación de los efectos tributarios de las transacciones de negocios y de su estructuración, de tal forma que minimice la carga del impuesto sobre la renta (Meigs, Williams, Haka y Bettner, 2016).

La contabilidad de costos se encarga de la clasificación, registro, asignación e información de los costos actuales y prospectivos. Proporciona el medio a través del cual los directivos pueden controlar los costos de producción (Meigs et al., 2016).

Las empresas están orientadas al logro de planes y metas que se derivan de un objetivo general. Las operaciones de las empresas son productivas, comerciales, administrativas, contables y financieras. El propósito de todos los inversionistas es incrementar el monto de su inversión por medio de las utilidades.

La información contable es indispensable para que usuarios internos y externos tomen decisiones referidas al giro del negocio o a la intención de inversión, líneas de crédito y otras relacionadas.

2.2.8 Estándares contables internacionales

Los estándares internacionales son las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), conocidas en inglés como IFRS (*International Financial Reporting Standard*). Estas son emitidas por el IASB, con sede en Londres. Constituyen el manual del contador, ya que en tal documento se establecen los

lineamientos para llevar la contabilidad de la forma como es aceptable en el mundo.

El término normas internacionales de información financiera (NIIF) tiene un significado específico y, a la vez, uno más amplio. Específicamente, las NIIF se refieren a la nueva serie numerada de pronunciamientos que la IASB está emitiendo, como distintas de la serie de normas internacionales de contabilidad (NIC) emitidas por su predecesora. Más ampliamente, las NIIF se refieren a un cuerpo entero de pronunciamientos de la IASB, incluyendo estándares e interpretaciones aprobados por la IASB y las NIC y las interpretaciones SIC aprobadas por su predecesora el Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad, con sus siglas en inglés IASC (International Accounting Standards Committee).

Las series de NIIF emitidas por la IASB incluyen:

NIIF 1 Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera.

NIIF 2 Pagos basados en acciones.

NIIF 3 Combinaciones de negocios.

NIIF 4 Contratos de seguro.

NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales.

NIIF 7 Instrumentos financieros: información por revelar.

NIIF 8 Segmentos de operación.

NIIF 9 Instrumentos financieros.

NIIF 10 Estados financieros consolidados.

NIIF 11 Acuerdos conjuntos.

NIIF 12 Información por revelar sobre participaciones en otras entidades.

NIIF 13 Mediciones del valor razonable.

NIIF 14 Cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

NIIF 16 Arrendamientos.

Por su parte, las interpretaciones emitidas por la IASB Incluyen:

CINIIF 1 Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares.

CINIIF 2 Aportaciones de los socios de entidades cooperativas e instrumentos similares.

CINIIF 4 Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento.

CINIIF 5 Derechos por la participación en fondos para el desmantelamiento, la restauración y la rehabilitación medioambiental.

CINIIF 6 Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos-residuos de aparatos eléctricos y electrónicos.

CINIIF 7 Aplicación del procedimiento de la reexpresión según la NIC 29- Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.

CINIIF 8 Alcance de la NIIF 2.

CINIIF 9 Nueva evaluación de los derivados implícitos.

CINIIF 10 Información financiera intermedia y deterioro del valor.

CINIIF 11 NIIF 2—Transacciones con Acciones Propias y del Grupo.

CINIIF 12 Acuerdos de concesión de servicios.

CINIIF 17 Distribución de activos no monetarios a accionistas.

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board* o IASB por sus siglas en inglés) es un organismo independiente de la Fundación IFRS que se dedica al establecimiento de normas contables de carácter internacional.

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad es fundada el 1 de abril de 2001, como sucesora del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Committee* o IASC por sus siglas en inglés). Es responsable del desarrollo de normas internacionales de información financiera, y de fomentar el uso y la aplicación de estas (*Qué es el IASB*, s.f.).

Para la emisión de una norma, el Comité estudia diferentes reglas promulgadas y produce una norma internacional, que armonice tanto como sea posible, la diversidad de normas de los diferentes países, estandarizando esos tratamientos.

Por lo tanto, esta pauta se enmarca dentro del proceso de globalización de la economía, aplicado particularmente a la contabilidad de las organizaciones privadas, que busca “fomentar la transparencia y claridad en la forma de

presentar los estados financieros de las empresas” y “proveer una respuesta técnica apropiada a los problemas que tratan” (Reglamento n.º 18, 1999), y en el caso particular que ocupa, a la contabilidad de las actividades agropecuarias.

Así, por ejemplo, cuando las empresas tienen negocios en diferentes naciones, deben considerar la aplicación de normas distintas según el país, lo cual dificulta consolidar las operaciones en un solo informe resumen e interpretar los datos presentados en este.

En 1999, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad lo integran organizaciones de profesionales de 103 países y las normas emitidas se aplican en muchos otros, aunque no sean miembros de la organización.

Al inicio del nuevo milenio (2001), el Comité se transforma en el Consejo Internacional de Normas Internacionales de Contabilidad, y dado que las normas constantemente se revisan y actualizan, para el año 2003 el Consejo Internacional rearmoniza todas las normas vigentes en ese momento, denominándolas ahora normas internacionales de información financiera (NIIF).

Dentro de estas normas, existen unas de carácter general como: NIC 1 sobre presentación de estados financieros; y otras de carácter más específico, tales como: contabilización de propiedad planta y equipo, contabilización de las inversiones, y en particular la NIC 41 “prescribe el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información por revelar relacionados con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras normas internacionales de contabilidad” (IASB, 2000).

Con la debida aprobación del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo, en el diario oficial de la Unión Europea se publican las normas internacionales de contabilidad que están vigentes a partir del 1° de enero del 2005 para las empresas europeas con cotización oficial, ya que para otras firmas europeas, entran a regir en enero del 2007.

2.2.9 Vigencia y aplicación de las normas internacionales en Costa Rica

Luego de ser modificado el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta (2003), se establece que:

(...) el sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese Colegio llegare a adoptar y aprobar en el futuro (Decreto Ejecutivo n.º 30410, 2002).

Dicho decreto afecta a todos los contribuyentes del impuesto, independientemente de que se trate de pequeñas, medianas o grandes empresas, ya sean de actividades industriales, de servicios, comerciales, agroindustriales o agropecuarias.

En el caso de Costa Rica, “los estados financieros del periodo fiscal 2001 en adelante, deben prepararse de conformidad con las NIIF aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica” (Dirección General, 2001).

El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica en la Circular n.º 06-2014 (2014) informa:

Primero. Que la Junta Directiva en la sesión No 27-2001 del 27 de agosto del 2001, publicado en la Gaceta No. 167 del 31 de agosto del 2001, adoptó en forma total las Normas Internacionales de Contabilidad, hoy conocidas como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el propósito de fomentar la calidad, comparabilidad, claridad y la transparencia en la preparación de los estados financieros de las empresas.

Segundo. Que es responsabilidad del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, según lo establece el artículo 14 de la Ley N° 1038 del 19 de agosto de 1947 y sus reformas, promover el progreso de la ciencia contable y cuidar del adelanto de la profesión en todos sus aspectos.

Tercero. Que el Colegio ha convenido en atender el plan de acción con la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas al inglés) que conlleva la observancia a las Declaraciones sobre las Obligaciones de los Miembros -DOM- (Statements of Membership Obligations (SMOs, siglas en inglés) que ofrecen claros marcos de referencia para ayudar a los organismos miembros, actuales y potenciales, de la IFAC, a asegurar un desempeño de alta calidad por parte de los contadores públicos autorizados. Las DOM cubren las obligaciones que tienen los organismos miembro de apoyar las actividades de IFAC, y las obligaciones relacionadas con la seguridad sobre la calidad, la investigación y disciplina de la profesión y fundamentalmente esta circular está en observancia con

la DOM 7: Normas internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Cuarto. Que las NIIF son normas e interpretaciones contables preparadas y publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que tiene como objetivo desarrollar, buscando el interés público, un conjunto de normas de información financiera universalmente aceptadas, que sean de alta calidad, comprensibles, basados en principios claramente articulados, de acatamiento obligatorio y que exijan información comparable y transparente en la preparación de estados financieros, y ese objetivo coincide con el propio del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. El IASB está integrado por miembros con previa experiencia en auditoría, contabilidad, analistas de estados financieros, sector académico, industrial, grandes firmas y usuarios de esta información. El IASB sigue un procedimiento a escala internacional en el que participan los organismos de la profesión contable de todo el mundo, reguladores, comunidad empresarial, bolsas de valores, y otros individuos interesados, para aprobar dichas normas.

Quinto. Que al existir una evidente modernización e integración de la economía mundial, se ha generado una mayor demanda, de parte de los diferentes agentes económicos de productos y servicios que tienen también un carácter y uso generalizado. Esta realidad de la economía actual, obliga a los profesionales en Contaduría Pública a responder de manera similar, a las exigencias cada vez mayores de gobiernos, accionistas e inversionistas nacionales y extranjeros.

Sexto. Que es necesario mantener un enfoque integral, coherente y lógico, en materia de la normativa contable y financiera, ya que los estados financieros de empresas industriales, comerciales o negocios en general, ya sea en el sector público o privado, los usuarios confían como su principal fuente de información financiera para la adecuada toma de decisiones, por lo que al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, por ley le corresponde dictar.

Sétimo: La circular 06-2005 del 14 de noviembre de 2005, fecha en que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, tomó el acuerdo de actualizar la normativa, ya que el IASB ha modificado, derogado y emitido nuevas Normas e interpretaciones, siendo requisito indispensable la debida actualización de la circular; en consecuencia, la Comisión de Normas del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, ha motivado en que se derogue la circular 06-05 para reafirmar la normativa vigente sin que riña con que las modificaciones, o nuevas emisiones que realice la Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera y sean tomados en consideración al consolidar las buenas prácticas de la profesión y reiterar la ratificación a la adopción realizada según lo indicado en el considerando primero.

Octavo: Que todo obligado tributario de conformidad con el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta de la modificación realizada el 7 de febrero de 2002 y de acuerdo con la reforma efectuada el 10 de setiembre de 2012 al artículo 128 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios la llevanza de la contabilidad debe hacerse con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera.

Noveno: Se hace indispensable que el Consejo Nacional de Enseñanza Superior Universitaria Privada (CONESUP) y el Consejo Nacional de Rectores (CONARE), exijan a todas las universidades que sus programas de estudio se encuentren alineados con las últimas normas aquí indicadas y que se mantenga como materia obligatoria de la carrera de contaduría pública, las Normas Internacionales de Información Financiera, para que de esta manera contribuya con la adecuada formación de un profesional de calidad en Contaduría Pública.

Décimo: Que corresponde a la Junta Directiva emitir los pronunciamientos relativos a principios de contabilidad, los que son de acatamiento obligatorio para la preparación de los estados financieros.

POR TANTO DISPONE:

Primero: Ratificar que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica ha adoptado el conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus respectivas interpretaciones, como principios de contabilidad generalmente aceptados en el país, al reconocerse que esas normas contables establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y eventos económicos que son importante en los estados financieros con propósitos generales y sectores específicos. Esta ratificación mediante esta circular está de conformidad con la observancia de la Declaración sobre las Obligaciones de los Miembros aprobadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) No. 7: 'Normas internacionales de Información Financiera que son emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)'.

Segundo: Que las NIIF utilizan terminología y conceptos que son apropiados para preparar los estados financieros de toda empresa o entidad que tienen como objetivo la generación de utilidades o con el ánimo de lucro. Entre las entidades con ánimo de lucro se incluyen las que desarrollan actividades comerciales, industriales, financieras u otras similares, ya estén organizadas en forma de sociedades o revistan otras formas jurídicas. También se incluyen organizaciones tales como cooperativas, mutuales y asociaciones, que suministren a sus miembros asociados o participantes, dividendos u otros beneficios de forma directa y proporcional. Aunque las NIIF no están diseñadas para ser aplicadas a las entidades sin ánimo de lucro en los sectores privado, público, ni en las administraciones públicas, las entidades que desarrollen estas actividades pueden encontrarlas apropiadas. Se hace manifiesto que las NIIF se aplican a todos los estados financieros con propósito de información general.

Tercero: Que las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas podrían no coincidir con las leyes vigentes o normas dictadas, dentro del campo de su competencia por entes reguladores, como el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero (CONASSIF) integrado por la Superintendencia General de Entidades Financieras, la Superintendencia General de Valores o la Superintendencia de Pensiones, Superintendencia General de Seguros y otras como la Autoridad Reguladora de Servicios Públicos (ARESEP). Para cumplir con estas disposiciones específicas, las empresas o entidades reguladas prepararán para efectos locales los Estados Financieros según la normativa

establecida por alguno de esos entes reguladores. No obstante, dicha presentación será solamente para esos efectos regulatorios y el Contador Público Autorizado deberá seguir los lineamientos que se indica en la Norma Internacional de Auditoría No. 800: 'Consideraciones especiales auditoría de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos' aprobada por la Federación Internacional de Contadores para emitir una opinión sobre los estados financieros en dichos casos.

Cuarto: Que toda modificación a las Normas o Interpretaciones en vigor, las nuevas Normas o Interpretaciones que sean en el futuro debidamente aprobadas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, se considerarán automáticamente incorporadas a la normativa de aplicación obligatoria en Costa Rica, sin perjuicio de que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica pueda hacer una evaluación y recomendación de forma total o parcial para su aplicación concreta en el país.

Quinto: El texto en español, de las Normas Internacionales de Información Financiera, que se utilice es el que directamente el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), publica en el link <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/OfficialUnaccompanied-IFRS-Translations.aspx#>es que se encuentra en el sitio www.iasb.org, o también puede hacerlo a través de la página web del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica en el siguiente link www.ccpa.or.cr. No obstante, se advierte que en preferencia el texto en consulta debe ser el que ofrece el IASB en su versión original en inglés; en caso de que exista duda con

respecto a su traducción, deberá referirse al texto en inglés publicado por el IASCF.

Sexto: Que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica de conformidad con el artículo 14 a la Ley n.º 1038 en que debe promover el progreso de la ciencia contable y afines; y procurar el mejor desarrollo de la enseñanza en el ramo se pone a disposición del Consejo Nacional de Enseñanza Superior Universitaria Privada (CONESUP) y Consejo Nacional de Rectores (CONARE), con el propósito de coadyuvar en la revisión de las mallas curriculares para actualizar los programas de estudio que ofrecen las Universidades en la carrera de Contaduría Pública y se garantice que las Universidades imparten dentro de sus programas de educación incorporen la enseñanza de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Transitorio: Sin menoscabo de posibles cambios, modificaciones o exclusiones señalado en el por tanto cuarto las Normas Internacionales de Información Financiera comprenden:

Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

NIIF 1 Adopción, por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera

NIIF 2 Pagos Basados en Acciones

NIIF 3 Combinaciones de Negocios

NIIF 4 Contratos de Seguro

NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones
Discontinuadas

NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales

NIIF 7 Instrumentos Financieros–Revelaciones

NIIF 8 Segmentos de Operación

NIIF 9 Instrumentos Financieros

NIIF 10 Estados Financieros Consolidados

NIIF 11 Acuerdos Conjuntos

NIIF 12 Información a Revelar sobre Participaciones en otras Entidades

NIIF 13 Medición del Valor Razonable

NIIF 14 Cuentas regulatorias diferidas

NIIF 15 Ingreso de contratos con clientes* (vigente a partir año 2017).

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

NIC 1 Presentación de Estados Financieros

NIC2 Inventarios

NIC 7 Estados de Flujo de Efectivo

NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y
Errores

NIC 10 Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa

NIC 11 Contratos de Construcción* (sustituirá por NIIF 15)

NIC 12 Impuesto a las Ganancias

NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo

NIC 17 Arrendamientos

NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarios* (la sustituirá NIIF 15)

NIC 19 Beneficios a los Empleados

NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales

NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

NIC 23 Costos por Préstamos

NIC 24 Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas

NIC 26 Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro

NIC 27 Estados Financieros Separados

NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos

NIC 29 Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación

NIC 33 Ganancias por Acción

NIC 34 Información Financiera Intermedia

NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos

NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

NIC 38 Activos Intangibles

NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición

NIC 40 Propiedades de Inversión

NIC 41 Agricultura

Interpretaciones:

CINIIF-1 Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares

CINIIF-2 Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares

- CINIIF-4 Determinación de si un acuerdo contiene arrendamiento.
- CINIIF-5 Derechos por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y rehabilitación del Medioambiental.
- CINIIF-6 Obligaciones surgidas de la participación de mercados específicos-residuos de aparatos eléctricos y electrónicos.
- CINIIF-7 Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29- Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias.
- CINIIF-10 Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor
- CINIIF-12 Acuerdo de Concesión de Servicios
- CINIIF-13 Programa de Fidelización de Clientes* (la sustituirá NIIF 15)
- CINIIF-14 NIC19- El límite de un activo por beneficios definidos, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción
- CINIIF-15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles* (la sustituirá NIIF 15)
- CINIIF-16 Coberturas de una inversión neta en un negocio del extranjero
- CINIIF-17 Distribuciones, a los propietarios, de activos distintos al efectivo
- CINIIF-18 Transferencias de activos procedentes de clientes*(la sustituirá NIIF 15)
- CINIIF-19 Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio
- CINIIF-20 Costos de desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto
- CINIIF-21 Gravámenes
- SIC 7 Introducción del Euro

SIC 10 Ayudas Gubernamentales-Sin relación específica con Actividades de Operación

SIC 15 Arrendamientos Operativos-Incentivos

SIC 25 Impuestos a las Ganancias-Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas

SIC27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento

SIC 29 Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar

SIC 31 Ingresos Ordinarios-Permutas de Servicios de Publicidad* (la sustituirá NIIF 15)

SIC 32 Activos Intangibles-Costos de Sitios Web

Esta circular deroga la circular 06-2005 del 14 de noviembre de 2005, así como las normas de igual o menor rango que se opongan a la presente circular, aprobado en la sesión de la Junta Directiva del sesión ordinaria n.º 28-2014 del trece de octubre de 2014 con el Acuerdo n.º 727-2014 SO28.

Entre las nuevas normas actualmente vigentes, la norma n.º 41, específicamente establece: “el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras normas” (IASB, NIC 41, 2000); por lo tanto, se trata de una norma especializada estrictamente en el tema agropecuario.

A nivel internacional, incluyendo a Costa Rica, esta norma rige a partir de periodos fiscales cuyo inicio sea desde el 1º de enero del 2003; sin embargo, en

Costa Rica, de acuerdo con el Colegio de Contadores Públicos, dicha norma rige a partir del periodo fiscal 2002, anticipándose la aplicación de dicha norma en Costa Rica a su vigencia internacional.

2.2.10 Norma Internacional de Contabilidad n.º 1 Presentación de Estados Financieros

A continuación se indica el objetivo de la NIC 1 y los puntos de interés de la norma para el presente trabajo, citada en la Resolución 0002-1 (2012) de Contabilidad Nacional:

Objetivo

El objetivo de esta Norma consiste en establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, esta Norma establece, en primer lugar, requisitos generales para la presentación de los estados financieros y, a continuación, ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre su contenido. (...)

Los estados financieros reflejarán razonablemente, la situación, el desempeño financiero y los flujos de efectivo de la entidad. En la práctica totalidad de los casos, la presentación razonable se alcanzará cumpliendo con las NIIF aplicables.

Toda entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. En los estados financieros no se declarará que se cumplen las NIIF a menos que aquellos cumplan con todos los requisitos de éstas.

Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene la entidad para continuar en funcionamiento. Los estados financieros se elaborarán bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. (...)

Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, la entidad elaborará sus estados financieros utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

Un conjunto completo de estados financieros incluye:

- (a) balance;
- (b) estado de resultados;
- (c) un de cambios en el patrimonio o bien:
 - (i) todos los cambios habidos en el patrimonio neto; o
 - (ii) los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios del mismo, cuando actúen como tales;

(d) un estado de flujos de efectivo; y

(e) notas, en las que se incluirá un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas.

La presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros se conservará de un periodo a otro, a menos que:

Cada clase de partidas similares, que posea la suficiente importancia relativa, deberá ser presentada por separado en los estados financieros. Las partidas de naturaleza o función distinta deberán presentarse separadamente, a menos que no sean materiales.

(...) Materialidad (o importancia relativa). Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

(...) Si una partida concreta no fuese material o no tuviera importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en el cuerpo de los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente materialidad o importancia relativa como para requerir presentación separada en los estados financieros puede, sin embargo, tenerla para ser presentada por separado en las notas.

No se compensarán activos con pasivos, ni ingresos con gastos, salvo cuando la compensación sea requerida o esté permitida por alguna Norma o Interpretación.

A menos que una Norma o Interpretación permitan o requiera otra cosa, la información comparativa, respecto del periodo anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Los estados financieros estarán claramente identificados, y se deben distinguir de cualquier otra información publicada en el mismo documento.

Los estados financieros se elaborarán con una periodicidad que será, como mínimo, anual.

Una entidad revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que la entidad aplica para gestionar capital.

2.2.11 Norma Internacional de Contabilidad n.º 41 Agricultura

Seguidamente se anotan en el objetivo y los puntos de interés de la NIC 41 establecida por la IASB (2000):

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

Introducción

La NIC 41 establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad. La actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos) ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

La NIC establece, entre otras cosas, el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la valoración inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección. También exige la valoración de estos activos biológicos, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, a partir del reconocimiento inicial tras la obtención de la cosecha, salvo cuando este valor razonable no pueda ser determinado de forma fiable al proceder a su reconocimiento inicial. Sin embargo, la NIC 41 no se ocupa del procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha; por ejemplo no trata del procesamiento de las uvas para obtener vino, ni el de la lana para obtener hilo.

Se presume que el valor razonable de los activos biológicos puede determinarse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser rechazada, en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, siempre que para los mismos se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, la NIC 41 exige que la empresa valore estos activos biológicos según su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos pueda valorarse con fiabilidad, la empresa debe valorarlos según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. En todos los casos, en el punto de cosecha o recolección, la empresa debe valorar los productos agrícolas según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta.

La NIC 41 exige que los cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, de los activos biológicos, sean incluidos como parte de la ganancia o pérdida neta del ejercicio en que tales cambios tienen lugar. En la actividad agrícola, el cambio en los atributos físicos de un animal o una planta vivos aumenta o disminuye directamente los beneficios económicos para la empresa. En el modelo de contabilidad de costes históricos basado en las transacciones realizadas, una empresa que tenga una plantación forestal puede no contabilizar renta alguna hasta la primera cosecha o recolección y posterior venta del producto, tal vez 30 años después del momento de la plantación. Al contrario, el modelo contable que reconoce y valora el crecimiento biológico utilizando valores

razonables corrientes, informa de los cambios del valor razonable a lo largo del ejercicio que transcurre desde la plantación hasta la recolección.

No establece principios nuevos para los terrenos relacionados con la actividad agrícola. En lugar de ello, la empresa habrá de seguir lo dispuesto en la NIC 16, Inmovilizado Material, o la NIC 40, Inmuebles de Inversión, dependiendo de qué norma sea más adecuada según las circunstancias. (...)

Un activo biológico debe ser valorado, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, excepto en el caso de que el valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad (IFRS, 2018),

El trabajo es sumamente beneficiado ya que registrando los movimientos contables según lo indica la NIC 41, se lleva un control idóneo de la finca ganadera, sabiendo registrar correctamente costos, gastos, ingresos, activos y pasivos.

Como se expuso, el objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de las existencias. Un tema fundamental en la contabilidad de las existencias es la cantidad de coste que debe reconocerse como un activo, y ser diferido hasta que los correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos.

Esta norma suministra una guía práctica para la determinación de ese coste, así como para su posterior reconocimiento como un gasto del ejercicio,

incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. Además suministra directrices sobre las fórmulas de coste que se utilizan para atribuir costes a las existencias.

2.2.11.1 Valoración de los activos biológicos

Un cambio significativo en el sistema contable lo constituye el método de valoración, dado que la norma internacional citada establece que el activo biológico debe ser valorado según su valor razonable en el punto de venta, menos los costos estimados relacionados con su colocación hasta dicho punto de venta.

El valor razonable es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre las partes interesadas, que llevan a cabo una transacción. Dicho valor razonable puede ser obtenido directamente del precio de cotización si existe un mercado vigente para dicho activo biológico o producto agrícola, por ejemplo, el precio vigente para el ganado bovino en una subasta ganadera.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos deben ser valorados en el punto de cosecha, de acuerdo con su valor razonable en el punto de venta, menos los costos estimados relacionados con su entrega hasta dicho punto.

Las ganancias o pérdidas surgidas por este nuevo método de valoración, según el valor razonable de un activo biológico, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del ejercicio contable en que aparezcan. Asimismo, deben incluirse

en la ganancia o pérdida neta del ejercicio las ganancias o pérdidas surgidas por el reconocimiento del producto agrícola dentro de la finca.

Bajo el método de contabilización anterior (denominado modelo del costo histórico), todos los costos “incurridos”, por ejemplo, en una plantación se capitalizan al activo correspondiente y no se determina ninguna “ganancia” hasta la fecha de venta de los productos, momento en que se comparan los ingresos resultantes con el total de costos “incurridos” en el desarrollo de ese activo y se determina la pérdida o ganancia correspondiente y el impuesto sobre la renta respectiva, si esto último acontece.

Este cambio en el modelo contable, de acuerdo con la valoración al costo histórico, denota cambios fundamentales en el modelo contable hasta ahora utilizado, e implica variaciones importantes en el pago del impuesto sobre la renta que pasan inadvertidos para la mayoría de los productores y profesionales del sector.

Así, por ejemplo, para una plantación forestal, bajo el método de costo histórico, los costos “incurridos” en los diferentes periodos hasta la corta final y venta de los árboles procedentes de dicha plantación se capitalizan al activo “plantación forestal” y en el momento de la corta de los árboles, se determina la ganancia o pérdida contra el precio de venta de dichos árboles y hasta ese momento se paga el impuesto sobre la renta respectivo.

Bajo el nuevo método de valoración de activos biológicos, al final de cada periodo fiscal debe establecerse el valor razonable de la plantación y reconocer la diferencia como “ganancia o pérdida” del ejercicio contable de que se trate; no obstante, esta “ganancia o pérdida” no está sujeta al pago del impuesto de renta de ese periodo (al tratarse, según lo establecido en la NIC 12). De acuerdo con el criterio exteriorizado por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2005): “se excluye de la renta bruta..., ya que la renta bruta (gravable) es el conjunto de ingresos o beneficios percibidos en el periodo”.

Para productos agrícolas, debe determinarse el valor razonable en el punto de cosecha o recolección, restando al valor en el punto de venta los costos estimados hasta dicho punto de venta, y determinar la ganancia o pérdida si esta situación ocurre a la fecha de balance, aunque estos productos aún no hayan sido vendidos en ese momento, generándose el impuesto sobre la renta correspondiente.

Se establece como la principal ventaja de este nuevo método de contabilización, que es una imagen más representativa de la situación financiera de la empresa, dado que informa de manera sistemática los cambios en el valor razonable de los activos biológicos desde la plantación hasta la cosecha, o desde adquisición hasta la venta en el caso de animales.

En este sentido, se estima que la ganancia final originada por una determinada actividad agropecuaria está constituida por la suma de las ganancias obtenidas de sus activos en diferentes periodos como resultado de los procesos biológicos

inherentes. De este modo, cualquier inversionista, proveedor, institución bancaria o público interesado puede tener una visión clara y obtener información actualizada del valor de los activos biológicos que posee la empresa agropecuaria en un momento dado.

Únicamente, para activos biológicos cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad como, por ejemplo, una plantación de kiwis en Costa Rica, se acepta la aplicación del método de costo histórico menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro en el valor, para lo cual debe revelarse mediante notas explicativas al balance respectivo la siguiente información:

- a) una descripción de los activos biológicos sujetos a dicha valoración,
- b) una explicación de la razón por lo cual no puede determinarse un valor razonable,
- c) un rango aproximado dentro del cual se encuentre un posible valor razonable,
- d) el método de depreciación utilizado,
- e) las vidas útiles estimadas,
- f) el valor bruto en libros y la depreciación, tanto al inicio como al final del periodo.

Los cambios establecidos en el Decreto Ejecutivo 30 410 exigen la aplicación obligatoria en Costa Rica de las normas internacionales de contabilidad, para la contabilización de distintas actividades.

Estos cambios en los sistemas contables no son suficientemente difundidos entre los profesionales del sector agropecuario, por lo que sus consecuencias a nivel de presentación e interpretación de los estados financieros y el pago de impuestos pasan inadvertidas.

Por lo tanto, existen contingencias tributarias por la aplicación de una mala técnica contable, que posiblemente obliguen a reajustar los montos de los impuestos declarados, así como al pago de multas y recargos originados en tales errores.

Dado que la justificación original de estas normas es brindar transparencia a los estados financieros presentados por las empresas y, en particular, empresas transnacionales o empresas, cuyas acciones cotizan en Bolsa de Valores, se recomienda adecuar los sistemas contables a las normas aquí descritas, en las empresas agropecuarias en particular, para además de evitar al contribuyente mayores consecuencias de carácter fiscal, porque estas normas rigen en Costa Rica desde el periodo fiscal 2002.

Sin embargo y como reflexión final, en el caso de los productores agropecuarios (personas físicas), pequeños o medianos, quienes solo preparan una contabilidad a efectos de su declaración anual de impuestos, se considera excesivo aplicar estas normas a su contabilidad privada, porque este esquema implica mayores costos que dificultan su aplicación de manera realista a cada uno de los renglones del balance y esta información no trasciende a terceros, tal como es el fundamento de la aplicación de estas normas alrededor de todo el mundo.

2.2.12 Norma Internacional de Contabilidad n.º 2 Inventarios

La IASB (2003) pretende a partir de la implementación de la NIC n.º 2:

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los inventarios. Un tema fundamental en la contabilidad de los inventarios es la cantidad de costo que debe reconocerse como un activo, para que sea diferido hasta que los ingresos correspondientes sean reconocidos. Esta Norma suministra una guía práctica para la determinación de ese costo, así como para el subsiguiente reconocimiento como un gasto del periodo, incluyendo también cualquier deterioro que rebaje el importe en libros al valor neto realizable. También suministra directrices sobre las fórmulas del costo que se usan para atribuir costos a los inventarios.

Ahora bien, el costo de los inventarios comprende todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

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

Los costos de transformación de los inventarios son aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. Además comprenden una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados.

Son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Por otro lado, son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi de manera directa, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

Cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconoce como gasto del periodo en el que se consideran los correspondientes ingresos de operación. El importe de cualquier rebaja de valor, hasta alcanzar el valor neto realizable, y todas las demás pérdidas en los inventarios, es reconocido en el periodo en que ocurra la rebaja o la pérdida. El importe de cualquier reversión de la rebaja de valor que resulte de un incremento en el valor neto realizable, se reconoce como una reducción en el valor de los inventarios, que hayan sido reconocidos como gasto, en el periodo en que la recuperación del valor tenga lugar.

Algunas entidades adoptan un formato para la presentación del resultado del periodo, donde muestran importes diferentes a la cifra de costo de los inventarios

que se reconoce como gasto durante el periodo. Según este formato, una entidad presenta un análisis de los gastos mediante una clasificación basada en la naturaleza de estos gastos. En este caso, la entidad revela los costos reconocidos como gastos de materias primas y consumibles, costos de mano de obra y otros costos, junto con el importe del cambio neto en los inventarios para el periodo.

2.2.13 Sistema contable

Delgadillo (s.f.) detalla los siguientes elementos que componen el sistema contable:

Políticas de actualización

Son las que afectan en la actualización de los sistemas contables, elaboradas por el contador de la empresa, por ser el encargado de controlar y registrar las operaciones de las diferentes actividades que se realizan para la preparación y presentación de los estados financieros, políticas que son presentadas a la gerencia general o, en su defecto, a la junta directiva para su aprobación, una vez aprobadas estas son autorizadas por un auditor externo.

Políticas contables

Son las que permiten a toda empresa cumplir con todos los requisitos establecidos en las Normas Internacionales de Contabilidad, para la preparación y presentación de sus Estados Financieros, es decir, son las que permiten suministrar información que es relevante para el proceso de toma de decisiones de los usuarios y confiable en la presentación

razonable de los resultados de las operaciones y la situación financiera de la empresa; reflejando la esencia económica de los sucesos y transacciones, y no meramente su forma legal. Esto permite lograr que los estados financieros sean neutrales es decir, libres de prejuicios o sesgos, son prudentes y están completos en todos sus extremos significativos. En síntesis, las políticas o prácticas contables son los principios, métodos, convenciones, reglas y procedimientos adoptados por la empresa en la preparación de sus estados financieros.

Normas contables

Estas detallan la forma adecuada del registro de las operaciones para la obtención de información uniforme y consistente, consolidada en el cuerpo principal de los estados financieros. A diferencia de una política, las normas tienen carácter específico y no general.

Formularios de contabilidad y registros contables

Los formularios son formatos diseñados para el control interno de las operaciones que se realizan en la empresa, permitiendo concentrar la información en un documento adecuado para facilitar el registro, entre los cuales se pueden mencionar: tarjeta de kárdex, comprobantes de diario y caja, hojas de costos y requisiciones entre otros. Deben de especificarse los libros principales y registros auxiliares que se requieren en la entidad, para recoger todas sus operaciones y obtener los estados financieros necesarios para la toma de decisiones.

Libros principales de la contabilidad

Libros de contabilidad

Son los registros principales que se hacen para los asientos contables de las operaciones efectuadas por la entidad, los que contienen la acumulación de la información financiera de la empresa en un periodo contable.

Libros principales

Se les da este nombre de 'libros principales' a aquellos que la ley obliga a llevar cuando la contabilidad está formalizada. Los libros principales son aquellos en los que, fundamentalmente, se basa el sistema, y por sí solos pueden llenar la finalidad de la contabilidad.

Libro diario

Es en el cual se registran por orden progresivo de fechas cada una de las operaciones que se van efectuando. Se describen las operaciones detalladamente, indicando el nombre de las cuentas de cargo y abono y datos de carácter informativo.

Libro mayor

Es aquel en el cual se abre una cuenta especial para cada concepto de activo, pasivo y capital, donde se trasladan por orden progresiva de fechas los asientos del libro diario. La función de este libro consiste en clasificar las operaciones por cuenta, de tal manera que se pueda conocer el movimiento y saldo de cada una de ellas. En el mayor no se describe las operaciones de forma ordenada y minuciosa, sino que se clasifican por cuentas.

Aspectos técnicos

Plan de cuentas

Su principal función es la clasificación y ordenamiento de las actividades que se ejecutan en la empresa, lo que se realiza por medio de una cuenta específica para cada operación, contenidas en el catálogo de cuentas y su descripción en el manual de cuentas para la adecuada aplicación, tomándose en cuenta las políticas contables que afectan de una forma directa en la preparación y presentación de los estados financieros de la empresa.

Catálogo de cuentas

El catálogo de cuentas, representa la estructura del sistema contable y es un listado que incluye el número y el nombre de cada una de las cuentas que son usadas en el sistema de contabilidad de una entidad económica.

Importancia del catálogo de cuentas

La importancia radica en que facilita la relación de las cuentas mediante su enumeración de conformidad con un esquema de clasificación, estructurado de acuerdo con las necesidades de la entidad, y que proporcione facilidades de control de las diferentes operaciones. Determina el orden de las cuentas facilitando, de esta forma, la función del contador, evitando errores de aplicación en aquellas cuentas que tienen o pueden tener un movimiento semejante y, por consiguiente, la preparación y presentación de los estados financieros.

Objetivos

a) Registrar y clasificar operaciones similares en cuentas específicas.

b) Facilitar la preparación y presentación de los Estados Financieros Básicos.

c) Servir de instrumento para salvaguardar los bienes de la empresa.

d) Facilitar la actividad del Contador, Auditor y otros.

Sistema de codificación de cuentas

La estructura por utilizar será numérica, utilizando el método de codificación por grupo el cual consiste en la asignación de un código subdividido en clasificaciones sucesivas que abarcan cada vez un mayor número de posiciones, y que sirven para identificar un grupo de funciones o características homogéneas.

2.2.14 Manual de procedimientos contables

El manual de procedimientos contables es un documento donde se registra el conjunto de procesos, separándolos en actividades y tareas que realizan ya sea un servicio, departamento o toda la institución.

Los objetivos de estos manuales son:

- a) Servir de guía para la correcta ejecución de actividades y tareas para los funcionarios de la institución.
- b) Ayudar a brindar servicios más eficientes.
- c) Mejorar el aprovechamiento de los recursos humanos, físicos y financieros.
- d) Generar uniformidad en el trabajo.
- e) Evitar improvisación en las labores.
- f) Ayudar a orientar al personal de nuevo ingreso.
- g) Evitar discusiones sobre normas, procedimientos y actividades.

- h) Servir como punto de referencia para las actividades de control interno y de auditoría.

Por su parte, las características del manual son las siguientes:

- a) Satisfacer las necesidades reales de la institución.
- b) Redacción breve, simplificada y comprensible.
- c) Tener una revisión y actualizaciones continuas.

2.2.15 Políticas de registro contable

Las políticas son los lineamientos generales de acción con el fin de facilitar las responsabilidades de las distintas áreas que participan en los procedimientos.

2.2.16 Aspectos legales

La existencia y funcionamiento de las medianas empresas ganaderas, dedicadas a la explotación de ganado bovino, está regida –como en cualquier empresa- por regulaciones legales, emanadas de las instituciones estatales competentes sobre la base de la ley, en las cuales se señalan los siguientes aspectos:

- Código de Comercio.
- Código Tributario.
- Ley de Impuesto sobre la Renta.
- Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- Código de Trabajo Ley del Seguro Social.

- Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones (Decreto Ejecutivo n.º 18445, 1988).

2.3 HIPÓTESIS

Cuando se realiza la investigación, surgen varias ideas y puede complicarse al querer probar o identificar lo que se quiere concluir. Hernández et al. (2014) explican que “Las hipótesis son las guías de una investigación o estudio. Las hipótesis indican lo que tratamos de probar y se definen como explicaciones tentativas del fenómeno investigado. Se derivan de la teoría existente y deben formularse a manera de proposiciones”.

Al plantear la hipótesis, se debe tener claro qué se necesita averiguar y confirmar en el estudio. Baena (2014) afirma:

Las hipótesis indican lo que estamos buscando. Una hipótesis es una proposición que puede ser puesta a prueba para determinar su validez. Siempre lleva a una prueba empírica, es una pregunta formulada de tal modo que se puede prever una respuesta de alguna especie. De ahí que la hipótesis sea una tentativa de explicación mediante una suposición o conjetura verosímil destinada a ser probada por la comprobación de los hechos (p.115).

Para definir la hipótesis, es necesario tener claridad de los factores que conlleva el tema de la investigación. “La hipótesis es la encargada de relacionar los factores A y B que se encuentran en el título, en la pregunta y en el objetivo

general” (Universidad Hispanoamericana, 2017, p. 21). Así, se asegura cuál es la información de estudio.

Con la elaboración de un manual de procedimientos y diseño contable en la finca ganadera Hacienda El Saino, conforme con la NIC 41, van a ser más fiables los resultados finales a una fecha determinada, brindando estados financieros con información más precisa para la toma de decisiones.

2.3.1 Variable independiente

Es la variable que se presume que causa o afecta a la otra en los resultados. Pino (2010) dice que la variable independiente es aquella que el experimentador manipula a voluntad para averiguar si sus modificaciones provocan o no cambios en las otras variables. Además, la variable dependiente es la que toma valores diferentes en función de las modificaciones que sufre la variable independiente.

Es la variable que el investigador mide, manipula o selecciona para determinar su relación con el fenómeno o fenómenos observados. Esta variable es conocida también como variable estímulo o *input*. Es una variable que puede tener su origen en el sujeto o en el entorno del sujeto.

Variable independiente es aquella que el experimentador modifica a voluntad para averiguar si su manipulación provoca o no cambios en las otras variables. La variable dependiente es la que toma valores distintos en función de las modificaciones que sufre la variable independiente.

Esta variable no aplica en la presente investigación.

2.3.2 Variable dependiente

La variable dependiente es la variable respuesta o variable salida u *output*. En términos comportamentales, esta variable es el comportamiento resultante de un organismo que es estimulado. Es el factor que aparece, desaparece, varía, etc.

Actúa como efecto de una causa que ejerce coerción. Cabe precisar que estas designan las variables por explicar, los efectos o resultados respecto a los cuales hay que buscar un motivo o razón de ser. De esta manera, se puede denominar variable efecto o condicionada, es aquella que es afectada por la presencia o acción de la variable independiente en los resultados.

Esta variable sí aplica en este trabajo ya que a la hora de generar los estados financieros, estos van a reflejarse dependiendo de la información que previamente se introduce en el sistema contable.

2.4 OPERACIONALIZACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Tabla 1

Cuadro de operacionalización de las hipótesis

HIPÓTESIS	CONCEPTOS	VARIABLES	INDICADORES
<p>A mejor elaboración de un manual de procedimientos y diseño contable basado en la NIC 41 por parte de la finca ganadera Hacienda El Saino, mejor los resultados en el tratamiento contable.</p>	<p>Elaboración: “Desarrollo de algo que requiere un proceso intelectual, como una idea, una teoría, un proyecto, un escrito, etc...” (Oxford University Press, 2018).</p> <p>Procedimientos: Acciones que tienen que realizarse de la misma forma para obtener el mismo resultado.</p> <p>Tratamiento contable: Permite determinar el resultado real de la empresa.</p>	<p>Análisis de la NIC 41 en finca ganadera Hacienda El Saino.</p> <p>Revisión del manejo de inventarios basado en la NIC 2</p> <p>Inventarios.</p> <p>Verificación de estados financieros conforme con la NIC 1.</p> <p>Elaboración de un manual de procedimientos.</p>	<p>-Regulaciones</p> <p>-Valores razonables</p> <p>-Tipo de manual</p> <p>-Calidad de la información</p> <p>-Mercados activos</p>

CAPÍTULO III
MARCO METODOLÓGICO

3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

3.1.1 Finalidad

La investigación es un proceso fundamental para la humanidad porque debido a esta se revelan datos y se solucionan distintos problemas que son esenciales para la vida cotidiana. Hernández et al. (2014) dicen que la investigación es “un conjunto de procesos sistemáticos, críticos y empíricos que se aplican al estudio de un fenómeno o problema” (p. 4).

Hay tres tipos de investigaciones para elaborar un proyecto: teórica, aplicada y mixta.

- La teórica se basa más que nada en el conocimiento de puntos específicos de la investigación.
- La aplicada nos brinda información que es necesaria conocer para poder aplicar al proyecto de investigación, es un método que permite encontrar una estrategia que permitan lograr un objetivo en concreto.
- La mixta brinda la opción de combinar ambos tipos de investigación, para obtener mayor conocimiento y poder aplicarla al proyecto (Hernández et al., 2014, p. 60).

Esta investigación se basa en una finalidad aplicada y es de carácter descriptivo, con el objetivo de tratar de resolver problemas que se hayan detectado en la empresa, como por ejemplo la omisión de un manual contable basado en la Norma Internacional de Contabilidad n.º 41. Todo lo anterior tiene una finalidad teórica, por consecuencia el método para llegar a la meta es la

consulta de fuentes primarias y secundarias, primando las opiniones de los autores aplicadas a la realidad de la empresa y el marco es de tamaño micro, en relación con que se estudia una sola finca ganadera en todo el sector o mercado del país.

3.1.2 Dimensión temporal

Existen dos tipos de dimensiones temporales, las cuales son explicadas por Hernández et al. (2014):

La investigación transversal o transaccional son investigaciones que recopilan información en un momento único. Su propósito es describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado. (...)

La investigación longitudinal o evolutiva son estudios que recaban información desde distintos puntos en el tiempo, para así poder realizar inferencias sobre la evolución del problema de investigación (pp. 154, 159).

En esta investigación la dimensión temporal es transversal, al investigarse un tema específico que conlleva procesos, los cuales ocurren en momentos determinados, con la finalidad de estudiar el tema a profundidad.

3.1.3 Marco

El marco mide la amplitud de la investigación que se plantea realizar. Se cuenta con tres tipos de marcos, según Hernández et al. (2014): "(...) el mega es el marco que abarca una investigación en espacio de universo. El macro que es el

estudio que abarca una población específica y el micro que se enfoca en una muestra seleccionada para el proyecto de investigación” (p. 185).

Al realizar la investigación en el área contable de la finca ganadera Hacienda El Saino, se entiende que el marco estudiado es micro, porque abarca un tema relevante en la empresa.

3.1.4 Naturaleza

En un estudio de factibilidad se debe llevar un orden específico para de esta forma poder documentar y abarcar todos los estudios por efectuar: el estudio de mercado, el estudio organizacional legal, el técnico y el financiero.

La importancia de realizar todos los estudios se debe a que el conjunto de información recolectada brinda las herramientas para analizar si es factible o no el proyecto de inversión. En el caso del estudio de mercado, se definen por medio de instrumentos de recolección de datos los posibles consumidores del servicio o producto que se pretende ofrecer.

A su vez, el estudio organizacional y legal proporciona todas las pautas para identificar la cantidad y tipo de personal necesario, las cargas sociales que esto representa y los requisitos legales para establecer la empresa. Así mismo, el estudio financiero arroja los números necesarios para conocer si el proyecto es viable o no y si brinda beneficios económicos a los dueños o inversionistas.

En relación con lo descrito, la investigación cuantitativa “utiliza la recolección de datos para probar hipótesis con base en la medición numérica y el análisis estadístico, con el fin de establecer pautas de comportamiento y probar hipótesis” (Hernández et al., 2014, p. 4).

También afirman que la investigación cualitativa “utiliza la recolección y análisis de datos para afinar las preguntas de investigación o relevar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación” (Hernández et al., 2014, p. 7).

A partir de esta investigación se pretende la recolección de datos para procesarlos y con esto obtener resultados y llevar a cabo el respectivo análisis; de igual modo, lograr la presentación correcta en los estados financieros basándose tanto en la NIC 41 como en la NIC 1. Por consiguiente, la naturaleza es mixta.

3.1.5 Carácter

Las investigaciones contienen diferentes opciones o enfoques en el carácter. Al respecto, Hernández et al. (2014) afirman:

Los exploratorios son estudios que se emplean cuando el objetivo consiste en examinar un tema poco estudiado o novedoso (...) En el descriptivo se busca especificar propiedades y características importantes de cualquier fenómeno que se analice. Describe tendencias de un grupo o población. Los correlacionales asocian variables mediante un patrón predecible para un grupo o población y finalmente en los explicativos pretenden establecer las causas de los sucesos o fenómenos que se estudian (pp. 91-95).

El carácter de la presente investigación es descriptivo porque busca recolectar información y someterla a un análisis con el objetivo de ayudar a la empresa a valorar y establecer los procedimientos adecuados para presentar razonablemente la información contable, de tal forma que brinde información correcta y oportuna que sirva de base para la toma de decisiones.

3.2 SUJETOS Y FUENTES DE INVESTIGACIÓN

3.2.1 Sujetos de información

Para llevar a cabo un estudio de factibilidad, es fundamental contar con fuentes de información confiables. Existen tres tipos básicos de fuentes de información: primarias (directas), secundarias y terciarias.

En esta investigación en la finca Hacienda El Saino, los sujetos son los encargados de la parte contable de la empresa, el capataz y el propietario de la finca.

3.2.2 Fuentes de primera mano

La información de primera mano es la obtenida directamente del portador sin que sea retransmitida a un libro, artículo o grabación (Hernández et al., 2014).

Es la información recolectada de manera directa por medio de entrevistas, visitas de campo, observación, entre otras. También, existe información que se obtiene de expertos en el tema, la cual va a ayudar a concluir exitosamente esta investigación.

En este trabajo se efectúan entrevistas para conocer la situación actual del registro contable de las actividades de la finca y el conocimiento de aspectos generales. Se procede a entrevistar a funcionarios claves del área financiero contable y de la finca.

Además de la observación, se visitan las instalaciones de la finca Hacienda El Saino, a fin de observar los diversos procesos llevados a cabo en la ejecución de las actividades.

3.2.3 Fuentes de segunda mano

Esta información está compuesta por libros y sitios web que ayudan con datos de interés para la investigación (Hernández et al., 2014).

Las fuentes de información secundarias que se utilizan corresponden a los textos que se citan a continuación:

- Norma Internacional de Contabilidad n.º 1-Presentación de Estados Financieros.
- Norma Internacional de Contabilidad n.º 41-Agricultura.
- Norma Internacional de Contabilidad n.º 2-Inventarios.
- Sistema administrativo y contable BOS HT desarrollado e implementado por la compañía TecApro.
- Directrices emitidas por el Ministerio de Hacienda.

3.2.4 Fuentes de tercera mano

Estas fuentes son los textos que recopilan el nombre de trabajos científicos u otros documentos; en ellos se establece el nombre del artículo, nombre de la revista, número y año. Asimismo, Chinchilla (2018) señala que son los libros y documentos relacionados con los temas que se desarrollan.

Dentro de las fuentes terciarias, se acude a documentos digitales, los cuales son artículos encontrados solo en internet.

3.3 SELECCIÓN DEL MUESTREO

La selección del muestreo ayuda a organizar el tipo de población y muestra que se debe incluir en la investigación.

Con frecuencia leemos y escuchamos hablar de muestra representativa, muestra al azar y muestra aleatoria. En realidad, pocas veces es posible medir a toda la población, por lo que obtenemos o seleccionamos una muestra y desde luego, se pretende que este subconjunto sea un reflejo fiel del conjunto de la población (Hernández et al., 2014, p. 175).

Según lo anterior, en esta selección se encuentra toda la población o la muestra por utilizar para llevar a cabo el estudio, la cual cuenta con diversas características para poder delimitarla, como: lugar, edad, nivel económico, profesión, entre otros.

Para delimitar la población de este trabajo, se debe tener claro qué se quiere investigar, porque de este punto se parte para determinar las características de la población que se necesita, y se excluye a la población que no contribuye a la investigación.

El muestreo se divide en dos tipos: muestra probabilística y la no probabilística. Cada una depende del tipo de investigación por realizar, tomando en cuenta el planteamiento del problema, el diseño de la investigación y la hipótesis.

En la presente investigación se hace una entrevista al propietario de la finca Hacienda El Saino, al contador, al auxiliar contable y al capataz, quienes son informantes claves de la información por analizar. Al ser solo cuatro informantes, el método de muestreo por analizar es no probabilístico.

3.3.1 Población

Tamayo y Tamayo (2015) señala que la población es la totalidad de un fenómeno de estudio, incluye la totalidad de unidades de análisis que integran dicho fenómeno, debe cuantificarse para un determinado estudio integrando un conjunto N de entidades que participan de una característica específica, y se le denomina la población por constituir la totalidad del fenómeno adscrito a una investigación.

En este caso, se considera a los miembros de la Administración relacionados con la parte contable, a los trabajadores y a los colaboradores contratados por servicios profesionales, de la finca Hacienda El Saino.

3.3.2 Muestra probabilística

En los diseños de investigación transaccionales, tanto descriptivos como correlacionales–causales (las encuestas de opinión o sondeos, por ejemplo), es donde se pretende hacer estimaciones de variables en la población. Estas variables se miden y se analizan con pruebas estadísticas en una muestra, donde se presupone que esta es probabilística y todos los elementos de la población tienen una misma probabilidad de ser elegidos (Hernández et al., 2014, p.177).

Por el tipo de estudio y el enfoque, no se requiere de muestras, sin embargo, pueden aplicarse de tipo no probabilístico por juicio a personas clave.

3.3.3 Muestra no probabilística

Se les llama también muestras dirigidas, las cuales son informales. Hernández et al. (2014) explican:

La elección de los elementos no depende de la probabilidad, sino de causas relacionadas con las características de la investigación o de quien hace la muestra. Aquí el procedimiento no es mecánico ni con base en fórmulas de probabilidad, sino que depende del proceso de toma de decisiones de un investigador o de un grupo de investigadores y desde luego, las muestras seleccionadas obedecen a otros criterios de investigación (Hernández et al., 2014, p.176).

El tipo de muestra que se utiliza es no probabilística, debido a que se requiere de un subgrupo de la población vinculado tanto con el manejo y operación de la finca como con el área contable y administrativa, que cuente con las características que puedan brindar información con la finalidad de elaborar un manual de procedimientos y diseño contable para la finca ganadera, ya que son las causas que están relacionadas con la investigación.

3.4 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA RECOLECTAR LA INFORMACIÓN

3.4.1 Técnica de información

En la observación existen varios instrumentos para la recolección de datos, tales como la hoja de observación, lista de cotejo, bitácora, cámaras y mapas; dependiendo de los datos que se requieran obtener. Hernández et al. (2014) mencionan: “Este método de recolección de datos consiste en el registro sistemático, válido y confiable de comportamientos y situaciones observables, a través de un conjunto de categorías y subcategorías” (p. 252).

3.4.1.1 Hoja de información

Hernández et al. (2014) explican: “Este método de recolección de datos consiste en el registro sistemático, válido y confiable de comportamientos y situaciones observables, a través de un conjunto de categorías y subcategorías” (p. 252).

3.4.1.2 Bitácora

Hernández et al. (2014) detallan: “Asimismo, es común que las anotaciones se registren en lo que se denomina diario de campo o bitácora, que es una especie de diario personal” (p. 373).

3.4.1.3 Cámaras y mapas

Hernández et al. (2014) dicen: “Resulta muy conveniente grabar audio o video, así como tomar fotografías, elaborar mapas y diagramas sobre el contexto o ambiente, en ocasiones sus movimientos y los de los participantes observados” (p. 370).

3.4.2 Técnica de la entrevista

La técnica de la entrevista se aplica principalmente con el instrumento del cuestionario, con el fin de realizar preguntas ya sean cerradas o abiertas, según la información que se desea sustraer del entrevistado.

Baena (2014) describe: “Cuestionario: es el instrumento fundamental de las técnicas de interrogación, hay elementos que debemos considerar en la elaboración de las preguntas, tanto su clase como la manera de redactarlas y de colocarlas en el cuestionario” (p.101), con el propósito de tener la mayor validez y confiabilidad en las respuestas.

Utilizando como instrumento de medición un cuestionario con preguntas cerradas y abiertas, se pretende recolectar la información de manera confiable,

válida y objetiva, dado que en la mayoría de las investigaciones es difícil de alcanzar dichas características, las cuales favorecen el análisis en los resultados.

La técnica utilizada en esta investigación es la de entrevista. Mediante la entrevista se van a conocer cuáles son los procedimientos que aplica la Hacienda El Saino en el registro de los activos, costos y gastos; y si estos están apegados a lo que establece la NIC 41. Por lo tanto, se emplea como instrumento una guía temática (anexo 1).

3.5 DEFINICIÓN CONCEPTUAL, OPERATIVA E INSTRUMENTAL DE LAS VARIABLES

- Definición conceptual: Los factores determinantes del riesgo contable son, según Ochoa (2013), el factor humano, las imprecisiones inherentes al proceso contable, las existencias de principios alternativos de contabilidad, los laxos criterios que los definen y el grado de prudencia de los principios contables. Estos factores se analizan aplicados al contexto local.
- Definición operativa: Hernández et al. (2014) afirman: “Conjunto de procedimientos y actividades que se desarrollan para medir una variable” (p. 120).
- Definición instrumental: La Universidad Hispanoamericana (2017) señala: “Se especifican las técnicas e instrumentos por utilizar para la recolección de la información, según las variables abordadas y los resultados esperados, se indican las preguntas que miden los indicadores de las variables” (p. 39).

3.5.1 Variable independiente

- Definición conceptual: La elaboración de un manual de procedimientos es un conjunto de pasos u operaciones que definen en forma detallada la sucesión cronológica y la manera de realizar una actividad.
- Definición operativa: Se necesita la información precisa de la finca para lograr una mejora del manual de procedimientos contables según la NIC 41, con base en los resultados que se generen. Por lo tanto, se lleva a cabo la recolección de estados financieros de los años 2016 y 2017, y se hace el estudio de las principales variaciones de un año a otro y de los registros contables.
- Definición instrumental: El instrumento para la recolección de datos que ayudan a medir la variable independiente, es el cuestionario, el cual consta de 17 preguntas aplicándolo al propietario, al contador, al auxiliar contable y al capataz de la finca y/o de la empresa.

3.5.2 Variable dependiente

- Definición conceptual: Es un detalle de procedimientos que indican cómo aplicar cada una de las cuentas que forman el catálogo, para que sean registradas adecuadamente las operaciones contables.
- Definición operativa: Para obtener la mayor información precisa de los procesos y actividades, es necesario contar con la guía y así efectuar de mejor manera las operaciones de la empresa con el fin de analizarlas y mejorarlas. Esto se logra estudiando y describiendo cada paso del proceso que se lleva a cabo para el registro contable basado en la NIC 41.

- Definición instrumental: El instrumento que facilita la recolección de datos para medir la variable dependiente que se aplica, es la entrevista al propietario, al contador, al auxiliar contable y al capataz de la finca Hacienda El Saino.

3.5.3 Cuadro de operacionalización de las variables

Tabla 2
Cuadro operacionalización de las variables

OBJETIVO ESPECÍFICO	HIPÓTESIS	VARIABLE	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DEFINICIÓN OPERACIONAL	DEFINICIÓN INSTRUMENTAL
<p>Analizar si se cuenta con un manual de procedimientos contables para el tratamiento de los activos biológicos según lo estipula la NIC 41-Agricultura.</p> <p>Identificar la normativa contable que debe utilizar la Administración para contabilizar la</p>	<p>A mejor elaboración de un manual de procedimientos basados en la NIC 41 por parte de la finca ganadera Hacienda El Saino, mejor los resultados en el tratamiento contable.</p>	<p>Análisis de la NIC 41 en la finca ganadera Hacienda El Saino.</p> <p>Revisión de los registros contables de los activos biológicos.</p> <p>Verificación de los estados financieros conforme NIC 1.</p>	<p>Una elaboración de un manual de procedimientos es un conjunto de pasos u operaciones que definen en forma detallada la sucesión cronológica y la manera de realizar una actividad.</p> <p>Es un detalle de procedimientos que indican cómo aplicar cada una de las cuentas que</p>	<p>Se necesita la información precisa de la finca para lograr una mejora del manual de procedimientos contables según la NIC 41 con base en los resultados que se generen. Por lo tanto, se lleva a cabo la recolección de estados financieros del</p>	<p>El instrumento que facilita la recolección de datos para medir la variable independiente que es el cuestionario, aplicándolo a las siguientes personas: propietario, contador de la empresa, auxiliar contable y capataz; con 17 preguntas.</p> <p>Hallazgos de los registros contables que</p>

<p>información que proviene de la actividad ganadera, con la finalidad de exponer saldos razonables en los estados financieros de la finca Hacienda El Saino.</p>		<p>Elaboración de un manual de procedimientos.</p>	<p>forman el catálogo, para que sean registradas adecuadamente las operaciones contables.</p>	<p>año 2017 y se realiza el estudio de las principales variaciones de un año a otro y registros contables. Para obtener la mayor información precisa de los procesos y actividades, es necesario contar con la guía y así efectuar de mejor manera las operaciones de la empresa con el fin de analizarlas y mejorarlas.</p>	<p>dan como resultado los estados financieros. El instrumento que permite la recolección de datos para medir la variable dependiente, es una entrevista al administrador, al contador, al auxiliar contable y al jefe de los peones de la finca Hacienda El Saino.</p>
---	--	--	---	--	--

CAPÍTULO IV

DESCRIPCIÓN E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

4.1 ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS DE LA INVESTIGACIÓN

En este capítulo se analiza e interpreta la información recopilada en el trabajo de campo con la entrevista efectuada al Lic. Manuel Borge Mora -administrador de la finca Hacienda El Saino-, al contador y al auxiliar contable -quienes brindan servicios *outsourcing*- y al jefe de los peones de la finca -capataz-, y lo analizado en los estados financieros para el periodo finalizado al 30 de setiembre de 2017.

4.1.1 Resultado de los objetivos basados en la entrevista al personal de la finca Hacienda El Saino, con el fin de determinar si cuenta con un manual de procedimientos para el tratamiento contable de los activos biológicos según la NIC 41

Con el propósito de establecer si se cuenta con un manual de procedimientos para el tratamiento contable de los activos biológicos y si este cumple con lo que indica la NIC 41-Agricultura relacionado con los manuales y procedimientos, normativa y registros contables, se dan a conocer los resultados obtenidos en la entrevista (ver anexo n.º 1) efectuada al dueño de la finca Hacienda El Saino, al contador, al auxiliar contable y al capataz, los cuales se muestran seguidamente:

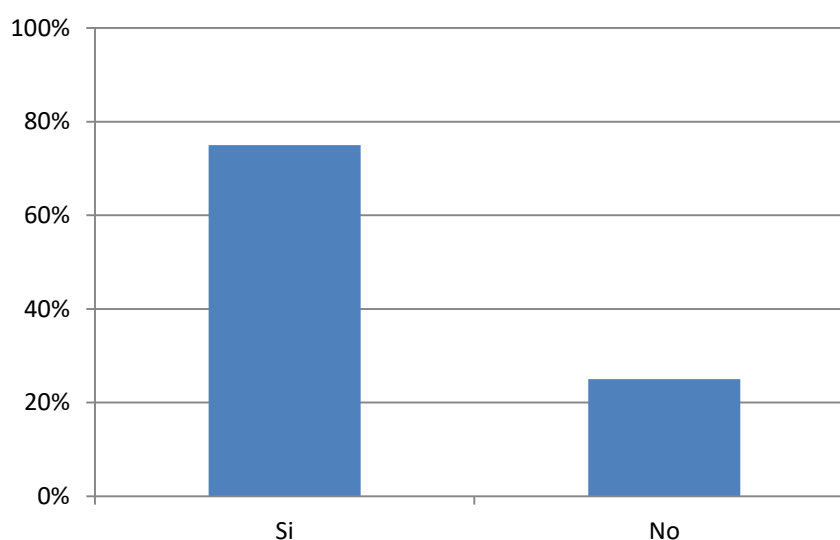
Tabla 3

¿Sabe usted qué son las normas internacionales de información financiera?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	3
No	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 1

¿Sabe usted qué son las normas internacionales de información financiera?



Fuente: Elaboración propia

De acuerdo con la información suministrada, el dueño de la finca, el contador y el auxiliar contable tienen conocimiento de la existencia de las normas internacionales de contabilidad. El dueño alega que a pesar de haberlas escuchado, no las conoce en detalle ni sabe cómo es su correcta aplicación. El capataz de la finca desconoce por completo las normas internacionales de contabilidad.

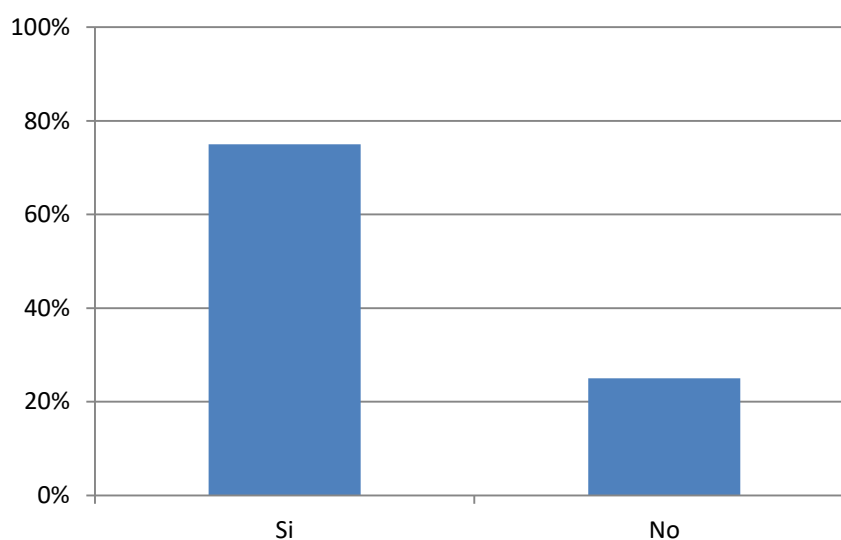
Tabla 4

¿Sabe usted que las NIIF son de aplicación obligatoria en Costa Rica?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	3
No	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 2

¿Sabe usted que las NIIF son de aplicación obligatoria en Costa Rica?



Fuente: Elaboración propia

Los entrevistados, excepto el capataz de la finca, dicen tener conocimiento de que las NIIF son de aplicación obligatoria en Costa Rica.

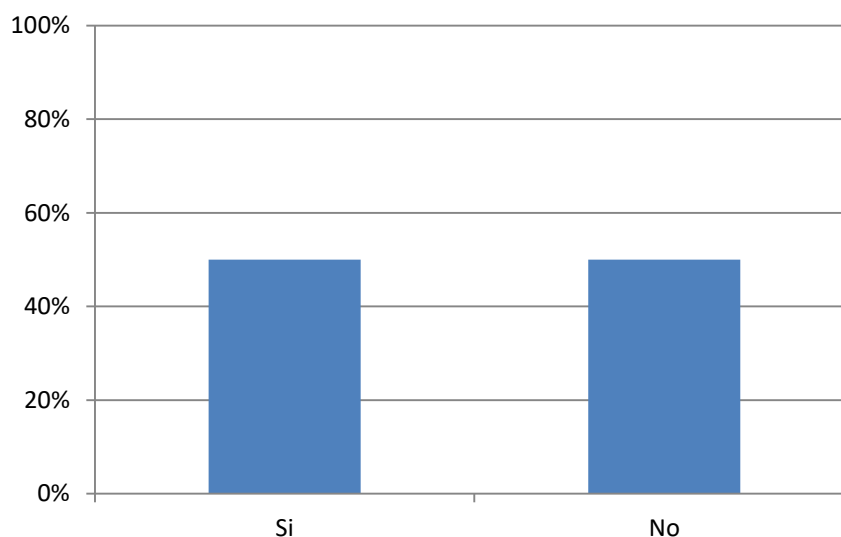
Tabla 5

¿Conoce qué regula la Norma Internacional de Contabilidad n.º 41?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	2
No	2
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 3

¿Conoce qué regula la Norma Internacional de Contabilidad n.º 41?



Fuente: Elaboración propia

El dueño de la finca Hacienda El Saino señala que ha oído hablar de la existencia de las normas internacionales de contabilidad, pero no las conoce ni sabe cómo es su aplicación, de igual manera el capataz de la finca. El contador y el auxiliar contable indican sí tener conocimiento de la NIC 41, pero necesitan una capacitación para poder aplicarla correctamente.

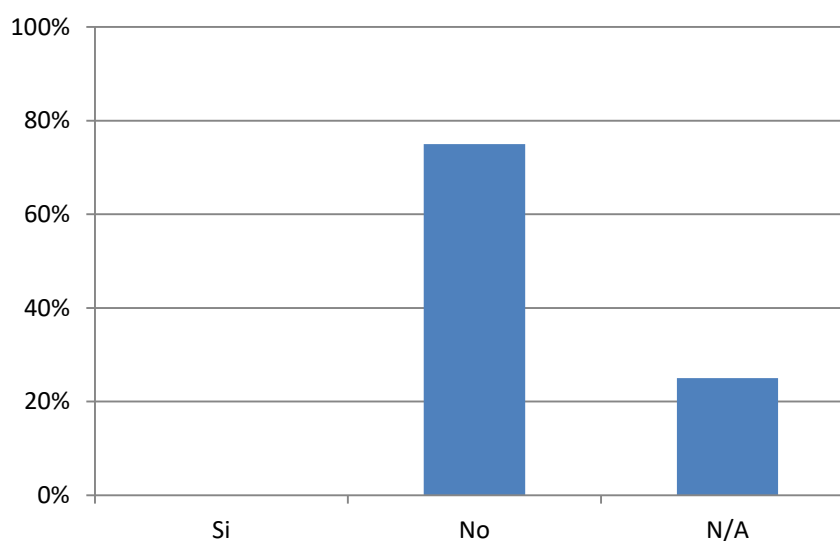
Tabla 6

¿Se aplica la NIC 41 en la finca Hacienda El Saino?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	3
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 4

¿Se aplica la NIC 41 en la finca Hacienda El Saino?



Fuente: Elaboración propia

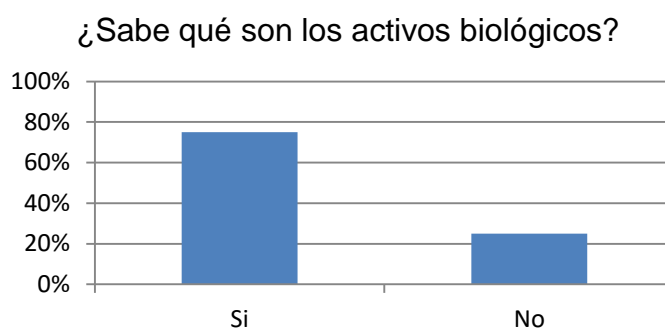
Los entrevistados indican que los costos, gastos e ingresos en los estados financieros se registran según el método de partida doble, el cual consiste en registrar, por medio de débitos y créditos, los cambios que producen las operaciones realizadas por una empresa en su activo, pasivo y capital, de forma tal que siempre se mantengan en igualdad. Activo = Pasivo + Capital.

No obstante lo anterior, no se evidencia la aplicación de la NIC 41 en lo referente al tratamiento contable y en la presentación de los estados financieros.

Tabla 7

¿Sabe qué son los activos biológicos?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	3
No	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 5

Fuente: Elaboración propia

Los entrevistados, a excepción del capataz de la finca, manifiestan que sí conocen qué son los activos biológicos. El dueño, el contador y el auxiliar contable concuerdan en que a pesar de saber qué es un activo biológico, en la contabilidad no existe una partida donde se refleje.

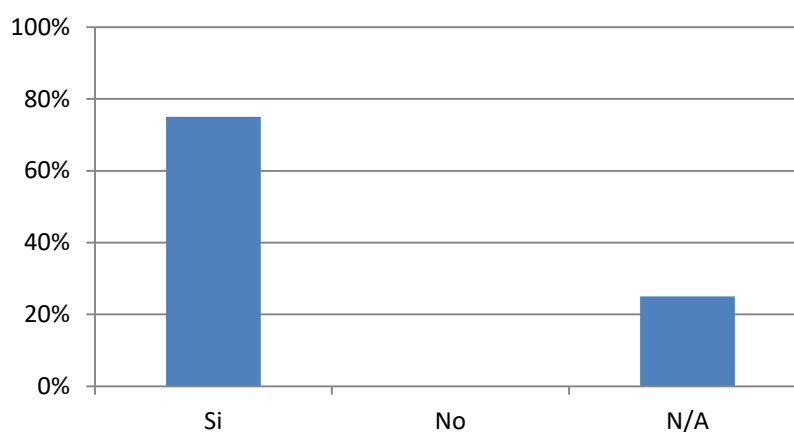
Tabla 8

¿Cuenta actualmente la finca Hacienda El Saino, con un manual de procedimientos contables?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	3
No	0
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 6

¿Cuenta actualmente la finca Hacienda El Saino con un manual de procedimientos contables?



Fuente: Elaboración propia

El personal entrevistado al cual es aplicable la pregunta, indica que sí se cuenta con un manual de procedimientos contable establecido para la realización de los registros y, según el proceso, se tiene identificada la persona que debe ejecutarlo.

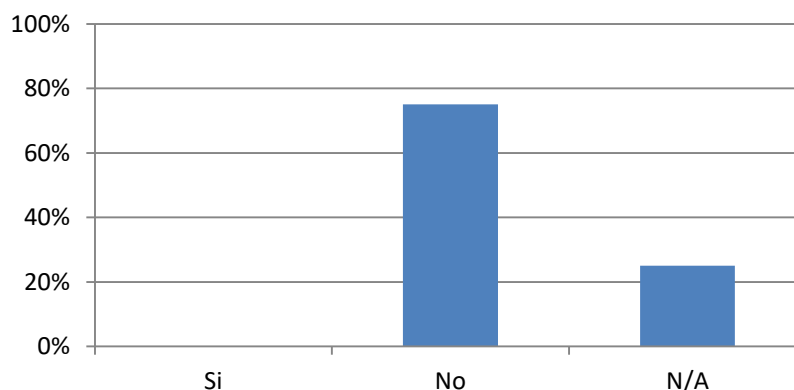
Tabla 9

¿Cuenta actualmente la finca Hacienda El Saino con un manual de procedimientos contables establecido para el registro de los activos biológicos?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	3
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 7

¿Cuenta actualmente la finca Hacienda El Saino con un manual de procedimientos contables establecido para el registro de los activos biológicos?



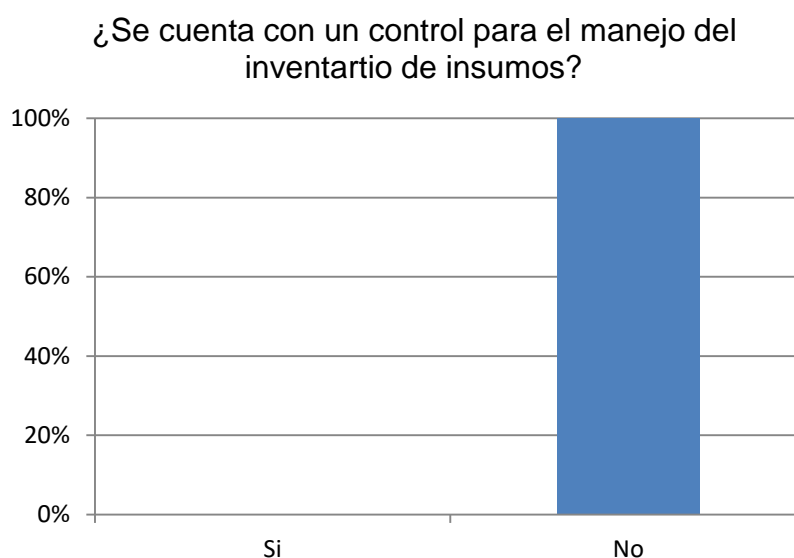
Fuente: Elaboración propia

El 75 % de los entrevistados contesta que no se tiene ningún procedimiento contable para el registro de los activos biológicos basado en la normativa contable NIC 41, ocasionando que el tratamiento contable a esta cuenta no sea el correcto por parte de la finca, lo cual incide en que los resultados de los estados financieros no sean fiables.

Tabla 10

¿Se cuenta con un control para el manejo del inventario de insumos?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 8

Fuente: Elaboración propia

El 100 % de los entrevistados concuerda con que no se tiene un control del inventario de insumos, no se hace una boleta o control similar para llevar el registro de cuánto se invierte en el ganado, diferenciándolo en los diferentes centros de costos, según lo señala la NIC 41.

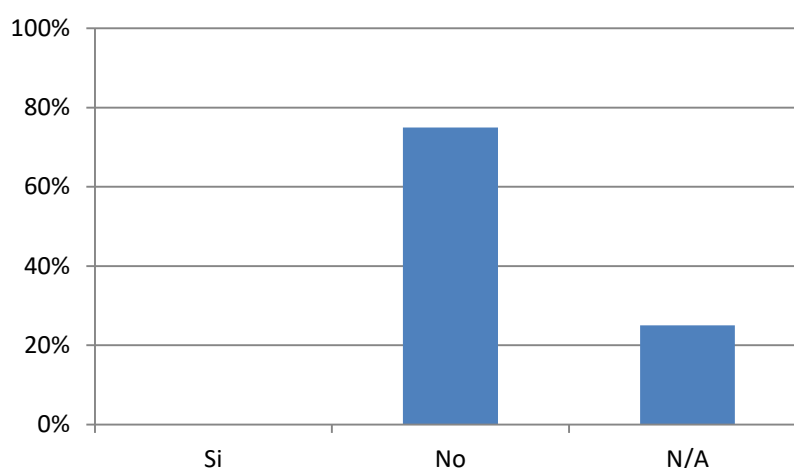
Tabla 11

¿Los insumos de ganado se registran en la cuenta de inventarios?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	3
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 9

¿Los insumos de ganado se registran en la cuenta de inventarios?



Fuente: Elaboración propia

A partir de lo mencionado por los entrevistados de la finca Hacienda El Saino, los insumos de ganado o cualquier otro producto para el mantenimiento del ganado se registran como gasto. Sin embargo, se determina que se carece del registro en el centro de costos según esté clasificado el ganado.

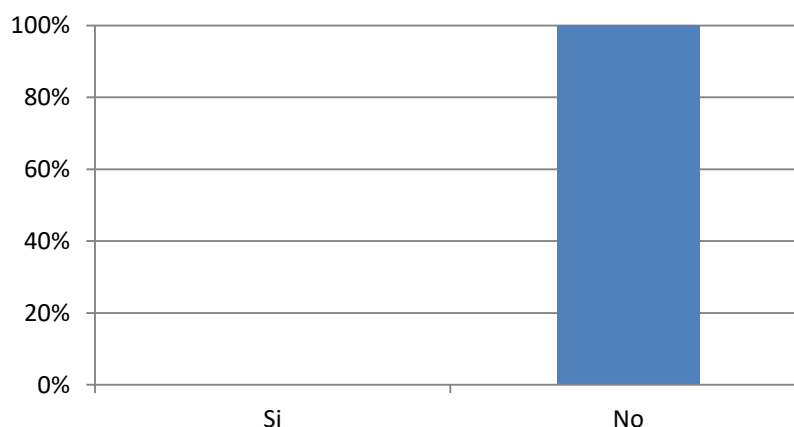
Tabla 12

¿El salario de los peones se divide en los diferentes centros de costos según las labores ejercidas?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
Total	0

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 10

¿El salario de los peones se divide en los diferentes centros de costos según las labores ejercidas?



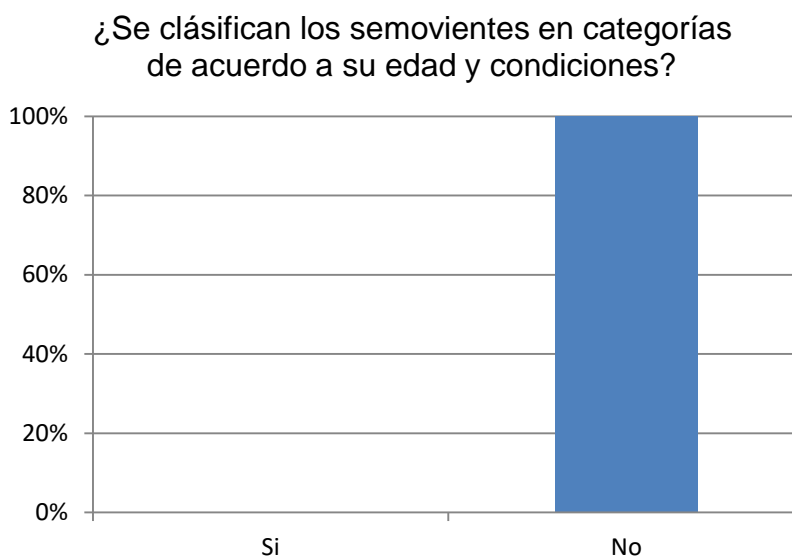
Fuente: Elaboración propia

En esta pregunta el total de los entrevistados contesta que no se efectúa una división de las labores ejercidas dependiendo del centro de costo en el que se trabaja. El capataz indica que solo se pasa un reporte de qué evento lleva a cabo cada peón de la finca y el registro se realiza completamente al gasto. Esto provoca que no se lleve un adecuado control de cuánto se invierte en salarios en cada centro de costo.

Tabla 13

¿Se clasifican los semovientes en categorías de acuerdo a su edad y condiciones?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
Total	0

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 11

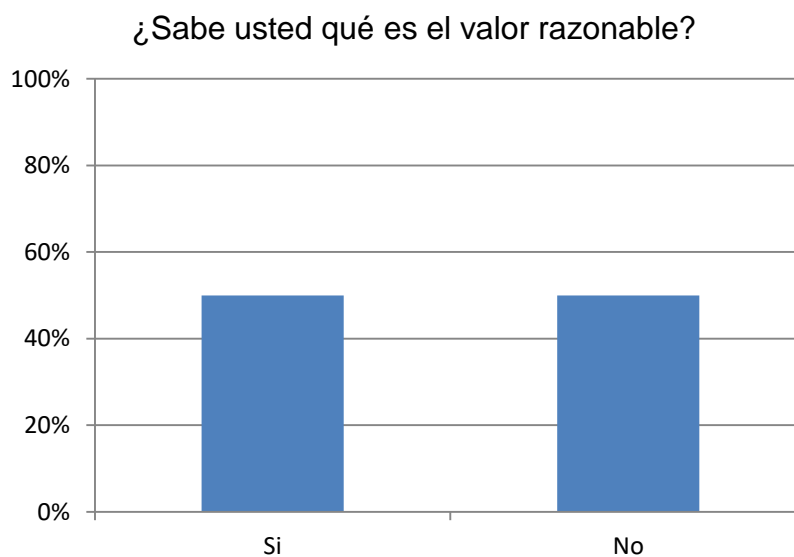
Fuente: Elaboración propia

Según el 100 % de los entrevistados, el ganado no se divide de acuerdo a las características y condiciones que diferencian un tipo de otro. Todos los semovientes se manejan en una cuenta de inventario. En la finca se tiene identificado el ganado por la etapa de crecimiento, pero no se lleva un registro adecuado.

Tabla 14

¿Sabe usted qué es el valor razonable?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	2
No	2
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 12

Fuente: Elaboración propia

El contador y auxiliar contable dicen tener conocimiento sobre el valor razonable. El dueño de la finca Hacienda El Saino, a pesar de desconocer el significado de valor razonable, indica a su criterio que obedece al valor que se le da al ganado según lo que dicta el mercado.

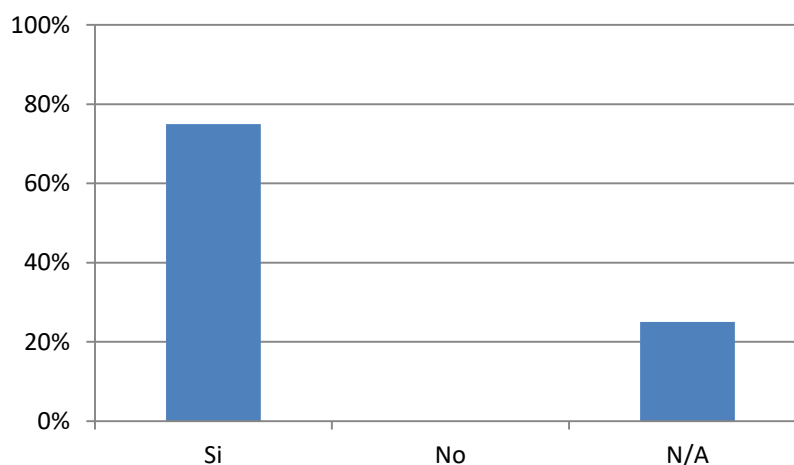
Tabla 15

¿Registra como ingreso o pérdida la variación en el precio de los semovientes?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	3
No	0
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 13

¿Registra como ingreso o pérdida la variación en el precio de los semovientes?



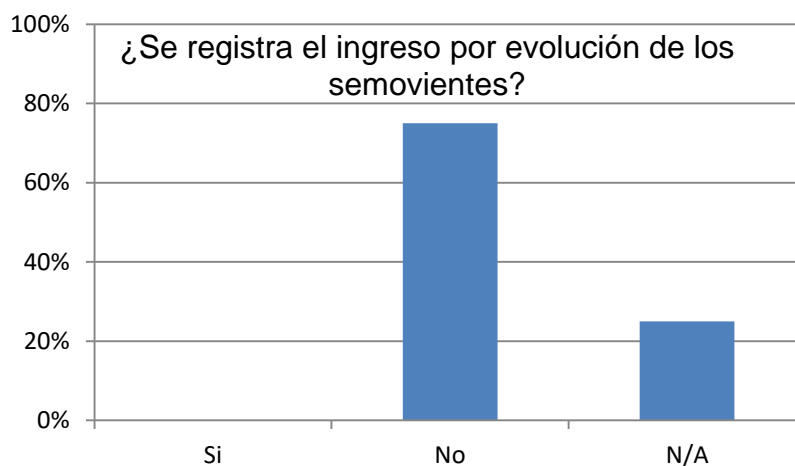
Fuente: Elaboración propia

El personal responde que el ganado es valuado cada seis meses de acuerdo con el precio del mercado, para posteriormente clasificar la diferencia como ingreso o pérdida por variación en el precio.

Tabla 16

¿Se registra el ingreso por evolución de los semovientes?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	3
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 14

Fuente: Elaboración propia

Los entrevistados manifiestan que no existe ningún método o registro en el cual se refleje un ingreso por evolución de los semovientes.

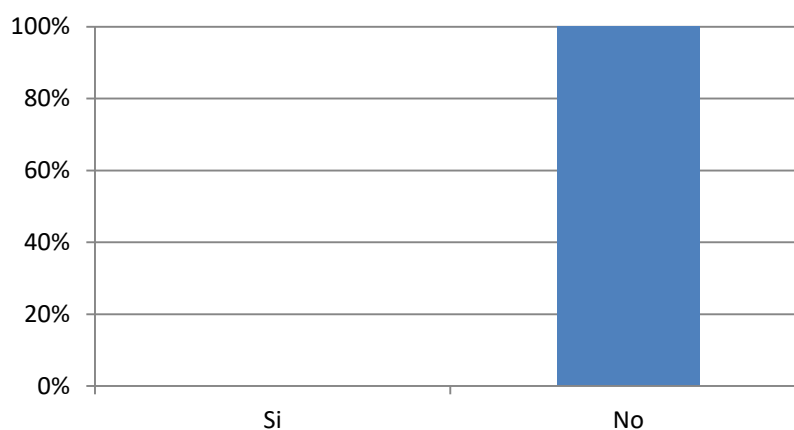
Tabla 17

¿Se lleva un control que ayude a distribuir la atención de los semovientes en los distintos centros de costos?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	4
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 15

¿Se lleva un control que ayude a distribuir la atención de los semovientes en los distintos centros de costos?



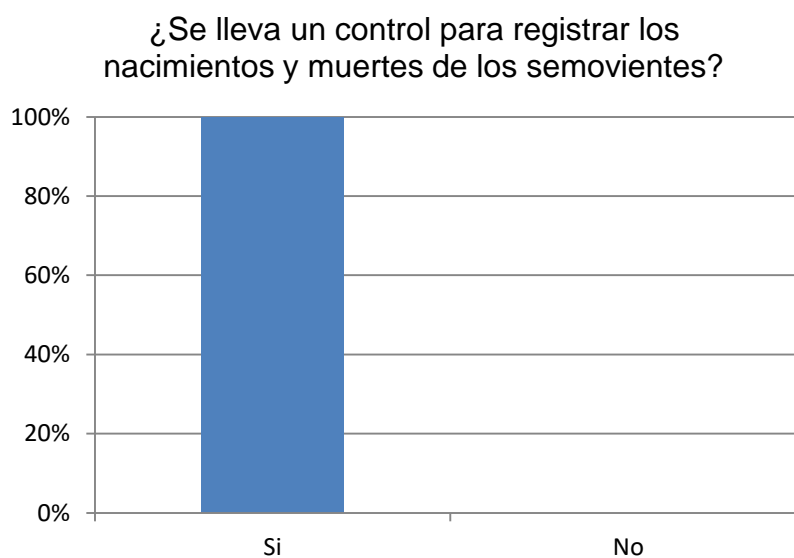
Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

El 100 % de los entrevistados dice que no se cuenta con un control que contribuya a distribuir la atención de los semovientes en los distintos centros de costos. Se reitera que en el momento de hacer el registro contable, todos los insumos se registran como gastos. El capataz menciona que no tiene una hoja de control que indique qué centro de costo está consumiendo el producto.

Tabla 18

¿Se lleva un control para registrar los nacimientos y muertes de los semovientes?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	4
No	0
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 16

Fuente: Elaboración propia

Todos los entrevistados comentan que se lleva un registro de nacimientos y muertes de semovientes, el cual se actualiza cada seis meses.

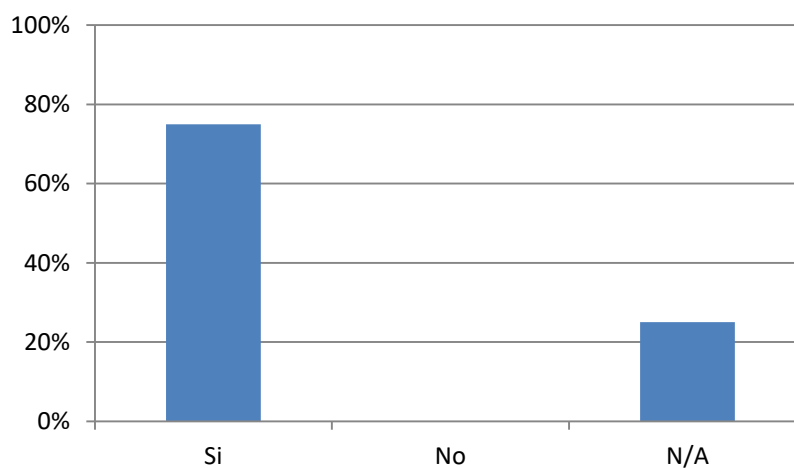
Tabla 19

¿El ganado para la venta se registra como inventario?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	3
No	0
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 17

¿El ganado para la venta se registra como inventario?



Fuente: Elaboración propia

Los semovientes para la venta se registran correctamente como inventario.

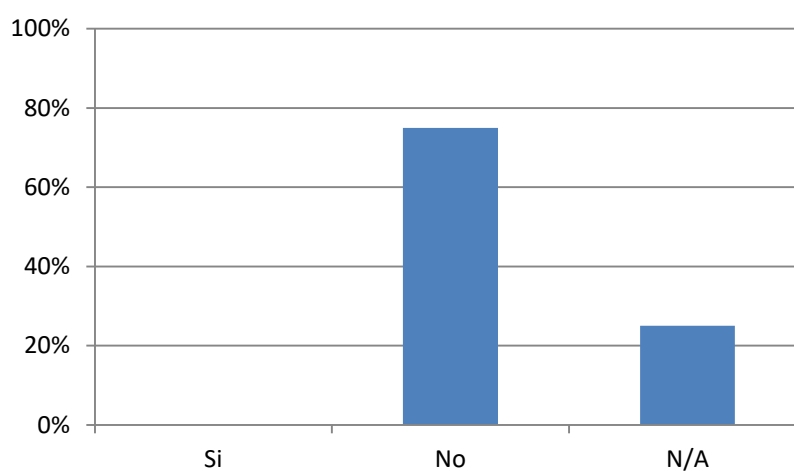
Tabla 20

¿El ganado para producción se registra como activo biológico?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	3
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 18

¿El ganado para producción se registra como activo biológico?



Fuente: Elaboración propia

El ganado para producción se registra en su totalidad como inventario de semovientes, lo cual es completamente erróneo según lo dicta la normativa NIC 41.

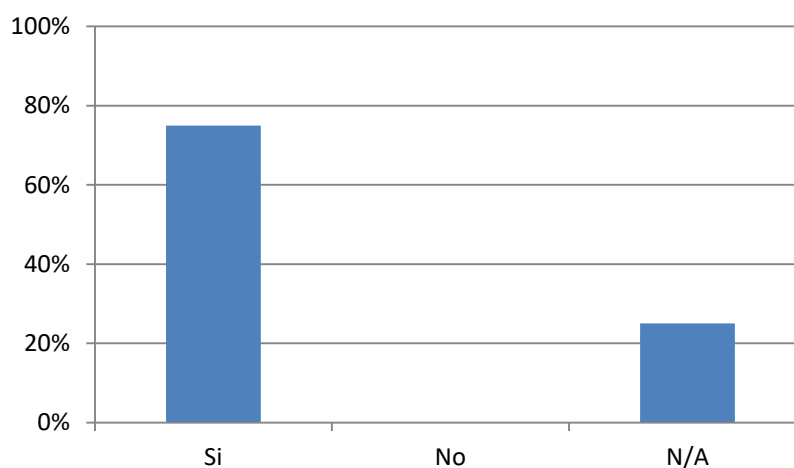
Tabla 21

¿Se utiliza como método de registro de los semovientes el método de valor razonable?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	3
No	0
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 19

¿Se utiliza como método de registro de los semovientes el método de valor razonable?



Fuente: Elaboración propia

Los entrevistados, a excepción del capataz de la finca, afirman que los semovientes se registran de acuerdo con el valor del mercado.

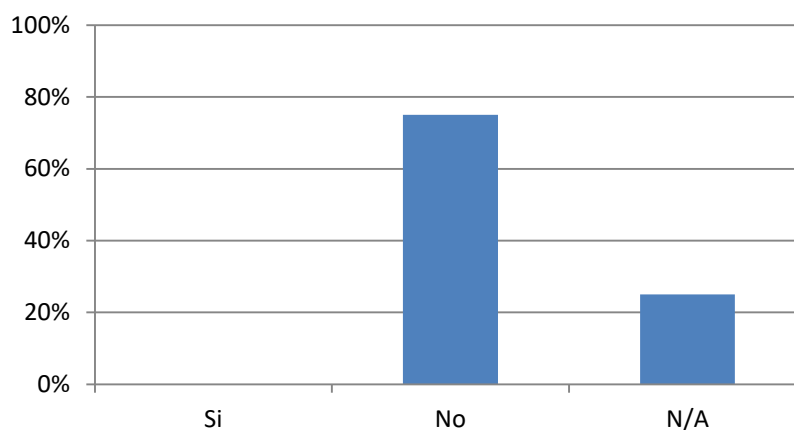
Tabla 22

¿Se utiliza como método de registro de los semovientes el método de acumulación de costos?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	3
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 20

¿Se utiliza como método de registro de los semovientes el método de acumulación de costos?



Fuente: Elaboración propia

Los entrevistados aclaran que no se utiliza el método de acumulación de costos ya que se basan en el método de valor razonable para registrar el precio de los semovientes.

4.1.2 Resultado de los objetivos basados en el análisis de los estados financieros de la finca Hacienda El Saino

Dentro de la entrevista realizada (anexo 1), también se encuentran preguntas relacionadas con la presentación y análisis de los estados financieros y con las declaraciones de impuestos obligatorias en el sistema tributario costarricense, las cuales se muestran a continuación:

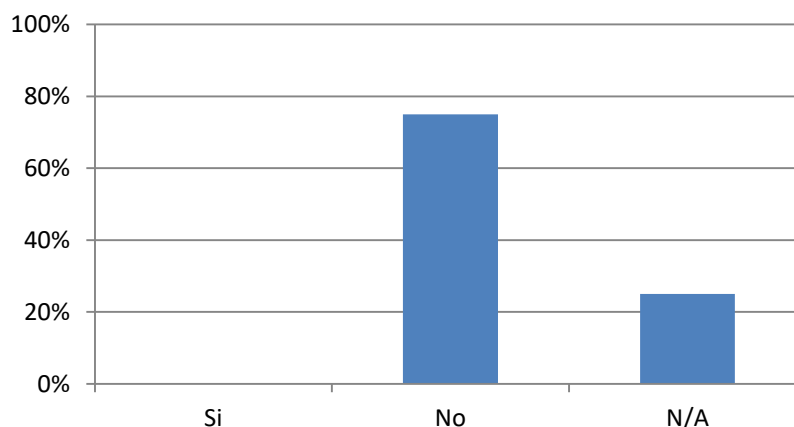
Tabla 23

¿Los estados financieros de la finca Hacienda El Saino son elaborados de conformidad con las NIIF?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Si	0
No	3
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 21

¿Los estados financieros de la finca Hacienda EL Saino son elaborados de conformidad con las NIIF?



Fuente: Elaboración propia

El administrador como el contador y el auxiliar contable reconocen que la elaboración de los estados financieros no está conforme a lo establecido por las NIIF.

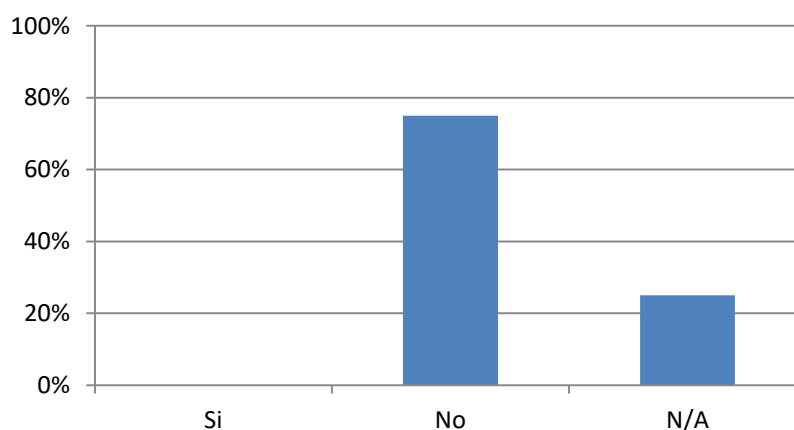
Tabla 24

¿Se presentan los cuatro estados básicos y sus notas aclaratorias según lo estipula la NIC 1?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	0
No	3
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 22

¿Se presentan los cuatro estados básicos y sus notas aclaratorias según lo estipula la NIC 41?



Fuente: Elaboración propia

Los entrevistados indican que solo se presentan el Balance de Situación (Estado de Situación Financiera) y el Estado de Resultados, omitiendo la presentación del Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujo de Efectivo, aparte de sus notas aclaratorias.

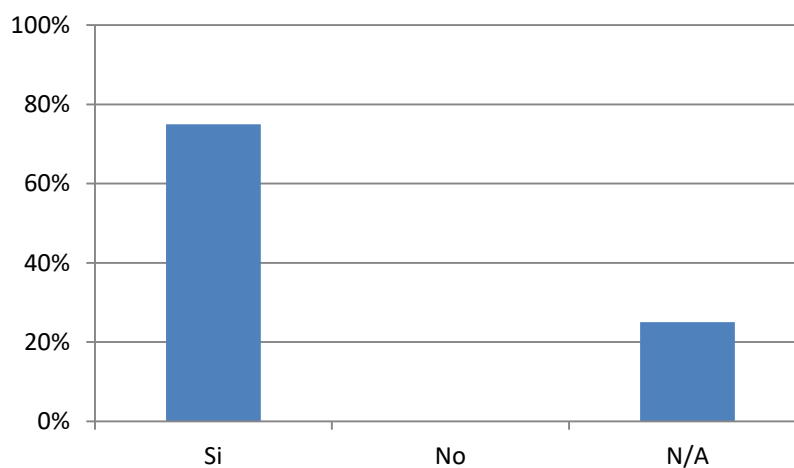
Tabla 25

¿Firman el representante legal y el contador los estados financieros?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	3
No	0
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 23

¿Firman el representante legal y el contador los estados financieros?



Fuente: Elaboración propia

Los estados financieros siempre son firmados tanto por el representante legal como por el contador de la finca.

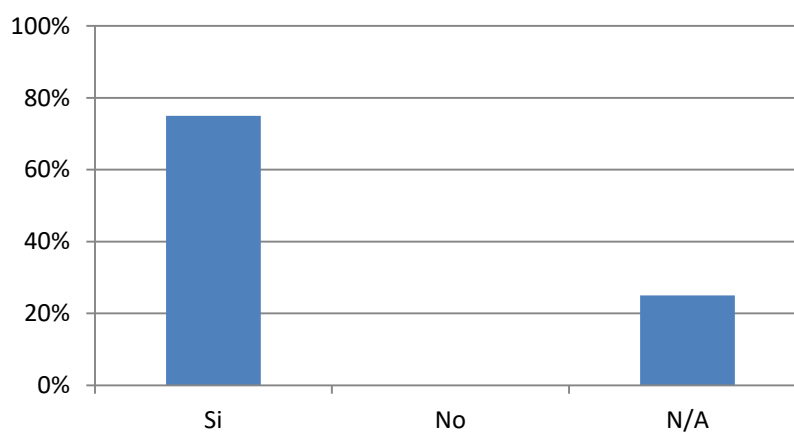
Tabla 26

¿Concuera la declaración D-101 Impuesto sobre la Renta con los estados financieros de la empresa?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	3
No	0
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 24

¿Concuera la declaración D-101 Impuesto sobre la Renta con los estados financieros de la empresa?



Fuente: Elaboración propia

La declaración de renta D-101 sí concuerda con lo presentado en los estados financieros.

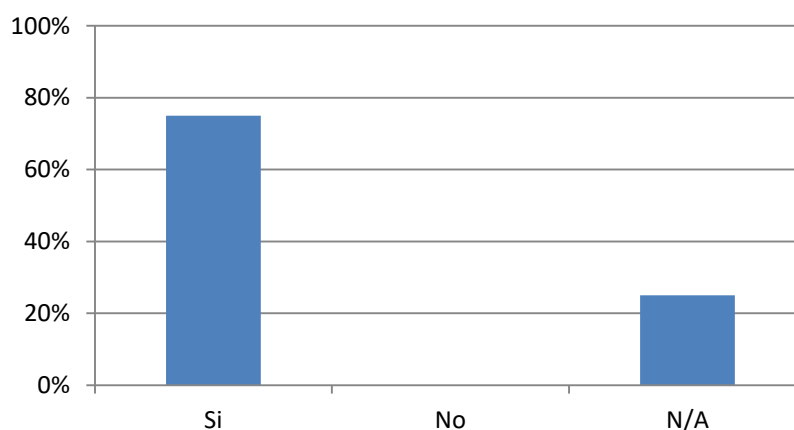
Tabla 27

¿Se presenta la declaración anual Resumen de Clientes, Proveedores y Gastos Específicos D-151?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	3
No	0
N/A	1
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 25

¿Se presenta la declaración anual Resumen de Clientes, Proveedores y Gastos Específicos D-151?



Fuente: Elaboración propia

Los entrevistados, tanto de la Administración como de contabilidad, manifiestan que son anuentes de presentar todas las declaraciones en las cuales la finca está obligada y esto se hace oportunamente en el plazo establecido por la Administración Tributaria.

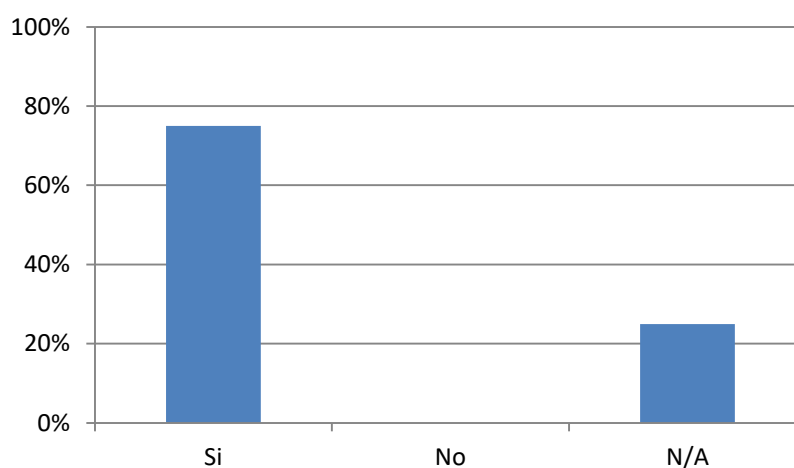
Tabla 28

¿Considera que la aplicación de la NIC 41 tiene beneficios para la entidad?	
Categoría de respuesta	Respuestas obtenidas
Sí	4
No	0
Total	4

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista directa

Figura 26

¿Considera que la NIC 41 tiene beneficios para la entidad?



Fuente: Elaboración propia

A pesar de que la finca no registra sus movimientos contables con base en la NIC 41, los encuestados afirman que la aplicación de la misma va a traer beneficios para la entidad, ya que se puede tener un mejor control sobre el activo biológico, mejorando los procesos contables y emitiendo estados financieros más confiables. Al capataz no se le aplica la consulta al no estar familiarizado con la materia de la pregunta.

Posterior a la entrevista hecha al personal seleccionado de la finca Hacienda El Saino, se lleva a cabo una observación de los estados financieros, así como del proceso con que se cuenta para la elaboración de los mismos.

Se analiza el Estado de Situación Financiera al 30 de setiembre de 2017 y el Estado de Resultados para el período de 12 meses terminados al 30 de setiembre de 2017. En este análisis se detectan los hallazgos más sobresalientes, los cuales afectan en gran medida la exposición de los saldos razonables en los estados financieros.

El Estado de Situación Financiera y el Estado de Resultado Integral para el periodo anotado en el párrafo anterior, son los siguientes:

HACIENDA EL SAINO, S.A.

BALANCE DE SITUACION

A SETIEMBRE 2017

ACTIVO

ACTIVO CIRCULANTE

CAJA Y BANCOS	425,022.11
CUENTAS POR COBRAR	652,300.00
GASTOS PAGADOS POR ADELANTADO	89,812.32
INVENTARIO SEMOVIENTES	123,150,000.00

TOTAL ACTIVO CIRCULANTE 124,317,134.43

ACTIVO FIJO

TERRENOS	32,240,250.00
EDIFICIOS E INSTALACIONES	12,943,163.57
MAQUINARIA Y EQUIPO DE TRABAJO	934,000.00
MOBILIARIO Y EQUIPO	2,520,889.09
PLANTACIONES	50,000.00
DEPRECIACION ACUMULADA	-13,293,670.74

TOTAL ACTIVO FIJO 35,394,631.92

OTROS ACTIVOS

INVERSIONES LARGO PLAZO	300,000.00
-------------------------	------------

TOTAL OTROS ACTIVOS 300,000.00

TOTAL ACTIVOS 160,011,766.35

PASIVO Y PATRIMONIO

PASIVO

PASIVO CIRCULANTE

CUENTAS POR PAGAR	5,775,000.00
-------------------	--------------

TOTAL PASIVO CIRCULANTE 5,775,000.00

PASIVO FIJO

TOTAL PASIVO FIJO 0

TOTAL PASIVO 5,775,000.00

PATRIMONIO

CAPITAL SOCIAL	50,000.00
APORTE EXTRAORDINARIO SOCIOS	349,952,765.99
UTILIDADES	-148,815,541.26
UTILIDAD (PERDIDA) PERIODO	-46,950,458.38

TOTAL PATRIMONIO 154,236,766.35

TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO 160,011,766.35

HACIENDA EL SAINO
ESTADO DE RESULTADOS
A SETIEMBRE 2017

INGRESOS

VENTA DE SEMOVIENTES	14,032,290.00
INGRESOS POR INCREMENTO VALOR INVENTARIO SEMOVIENTES	14,844,211.50
INGRESOS NACIMIENTO SEMOVIENTES	1,725,000.00
INGRESO SERVICIOS AMBIENTALES FONAFIFO	6,495,790.00

TOTAL INGRESOS 37,097,291.50

COSTO DE VENTAS

COSTO DE VENTAS ANIMALES VENDIDOS	2,791,211.50
-----------------------------------	--------------

TOTAL COSTO DE VENTAS 2,791,211.50

GASTOS GENERALES

GASTOS ADMINISTRATIVOS :

CONTRATOS	543,669.36
COMBUSTIBLE	602,679.00
MANTENIMIENTO VEHICULOS	585,644.00
PEAJES Y PARQUEOS	101,800.00
PRODUCTOS ALIMENTICIOS	192,855.00
SERVICIOS PROFESIONALES	16,025,000.00
TELEFONOS	99,300.00
VIATICOS	883,179.72
ASESORIA FINANCIERA Y CONTABLE	900,000.00
AGUA POTABLE	72,774.00
ASESORIA Y SERVICIOS LEGALES	25,000.00
ATENCION A EMPLEADOS	179,830.00
AYUDA A EMPLEADOS	178,449.60
ELECTRICIDAD	484,608.00
MANTENIMIENTO INSTALACIONES	267,500.00
OTROS MATERIALES Y SUMINISTROS	511,814.68
FLETES Y ACARREOS	57,000.00
TIMBRE EDUCACION Y CULTURA HACIENDA EL SAINO S.A	9,000.00
IMPUESTOS MUNICIPALES HACIENDO EL SAINO S.A	239,432.80

TOTAL GASTOS ADMINISTRATIVOS 21,959,536.16

GASTOS DE PRODUCCION:

CARGAS SOCIALES	133,672.99
VACACIONES	390,547.91
PREAVISO	213,071.82
AGUINALDO	501,660.57
POLIZA RIESGOS DE TRABAJO	2,325,436.75
ALIMENTOS Y CONCENTRADOS	977,355.67
AGUA POTABLE	5,762.00
COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	1,112,315.36
COMISIONES PAG/VENTA GANADO	220,539.80

Continúa...

....Continuación

FLETES Y ACARREOS SUBASTA	185,000.00
MANTENIMIENTO EQUIPO DE TRABAJO	286,792.93
MANTENIMEITNO EQUIPO	10,688.00
MANTENIMIENTO GANADO	873,950.00
MANTENIMIENTO MAQUINARIA	37,080.00
MEDICAMENTOS PARA ANIMALES	3,025,324.86
PAGO SERVICIOS CONTRATADOS	28,746,409.60
PEAJES Y PARQUEOS	97,380.00
PRODUCTOS QUIMICOS Y CONCEXOS	2,317,855.00
OTROS MATERIALES Y SUMINISTROS	6,642,404.94
SERVICIOS PROFESIONALES	2,860,883.00
SERVICIOS VETERINARIOS	490,000.00
UTILES Y MATERIALES DE OFICINA	1,930.00
MANTENIMIENTO Y MEJORAS	5,918,037.87
CHAPIA	1,226,710.00
HECHURA DE CERCAS NUEVAS	395,872.00
MANTENIMIENTO DE CERCAS	89,212.00
TOTAL GASTOS DE PRODUCCION	59,085,893.07
OTROS GASTOS:	
IMPUESTOS SOCIEDADES	35,614.00
IMPUESTOS MUNICIPALES	27,780.65
COMISIONES BANCARIAS	147,714.50
TOTAL OTROS GASTOS	211,109.15
TOTAL GASTOS GENERALES	81,256,538.38
UTILIDAD (PERDIDA) PERIODO	-46,950,458.38

Fuente: Estados financieros emitidos por La Hacienda el Saino a setiembre 2017.

Analizando los estados financieros, se identifica el empleo de los nombres: Balance de Situación y Estado de Resultados, a pesar de que la NIC 1 indica que los nombres correctos son: Estado de Situación Financiera y Estado del Resultado del Periodo.

Un juego completo de estados financieros comprende un Estado de Situación Financiera al Final del Periodo, un Estado del Resultado del Periodo, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. La finca Hacienda El

Saino omite la presentación del Estado de Cambios en el Patrimonio y la del Estado de Flujos de Efectivo, adicionalmente no se presentan las notas aclaratorias a los estados financieros.

4.1.2.1 Hallazgo 01: Incorrecto registro del activo biológico

Se determina que las vacas, los toros, los novillos, entre otros semovientes destinados para la producción se registran en su totalidad como inventario, lo cual está registrado inadecuadamente, puesto que la cuenta estaría valuada de manera inapropiada.

Según la normativa NIC 41, cuando un activo se reconoce para producción, se debe clasificar como activo biológico e identificar el proceso en el cual se encuentra el ganado no solo para un óptimo registro de este, sino para la adecuada distribución de los costos (IASB, 2000).

4.1.2.2 Hallazgo 02: Inadecuado registro de los costos directos e indirectos

Se identifica que en los registros contables que lleva la finca Hacienda El Saino, tanto los costos no asociados al animal como los costos para distribuir entre los animales se registran completamente como gastos. Como resultado, se incrementan los gastos ya que muchos de los costos asociados al ganado como alimento, mieles, entre otros, se deben registrar como inventario.

En cuanto al control del inventario, se detalla un modelo por seguir en donde la Administración puede cargar a cada grupo de vacas con edades similares, los costos “incurridos” en ellas para su crecimiento y puesta en producción.

4.1.3 Resultado de los objetivos basados en el análisis de los registros contables de la finca Hacienda El Saino

Se verifican los asientos de diario del último periodo fiscal de la finca Hacienda El Saino, para corroborar si estos registros se realizan de la manera adecuada según lo establece la normativa para la ejecución de una finca ganadera.

4.1.3.1 Hallazgo 03: El contador no dispone de un manual de contable para el tratamiento de los activos biológicos.

Con base en la entrevista realizada y las observaciones a los estados financieros y los procesos contables de la finca Hacienda El Saino, se determina que el contador carece de un manual que posibilite orientar el registro de la actividad ganadera que se ajuste a la normativa relacionada con el tema.

Al respecto, no se obtiene una explicación satisfactoria que justifique dicha situación. Lo anterior permite señalar que se efectúan registros erróneos, provocando que los estados financieros no reflejen la situación real de la finca o brinden información errónea a la Administración.

4.1.3.2 Hallazgo 04: La finca Hacienda El Saino no valora las transformaciones en el ganado a lo largo de su vida

La finca no valora las transformaciones en el ganado a lo largo de su vida, lo cual aumenta o disminuye el valor del hato. Las variaciones del ganado solo se realizan cuando cada seis meses se pasa un reporte por parte del administrados de la finca de cuánto es el valor de los semovientes según los precios del

mercado; es decir, el monto presentado en el Estado de Situación Financiera no varía al concluir cada mes, sino cada seis meses.

4.1.3.3 Hallazgo 05: Ausencia de personal capacitado en la NIC 41

La Administración muestra interés en promover un proceso de capacitación para el personal del Departamento de Contabilidad, con respecto a la contabilización de los activos biológicos; por tal razón, el personal cuenta con conocimientos mínimos para desarrollar procedimientos coherentes con la NIC 41.

Debido a lo anterior, se limita a los funcionarios de contabilidad a aportar ideas valiosas que contribuyan a la elaboración de procedimientos contables acordes con la NIC 41; así como, el conocimiento de las directrices cubiertas por la normativa para la adecuada contabilización de los activos biológicos pertenecientes a la empresa.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A continuación se exponen las conclusiones y recomendaciones obtenidas a partir de la entrevista al personal seleccionado de la finca y los hallazgos encontrados, para ello se consideran los objetivos mencionados al inicio de la investigación, con el fin de conocer los logros alcanzados de acuerdo con cada uno de estos.

5.1.1 Conclusión y recomendación del objetivo general

Objetivo general: Elaborar un manual de procedimientos contables, el cual refleje el óptimo registro, presentación y revelación de los activos biológicos de la finca Hacienda El Saino en los estados financieros, de acuerdo a la NIC 41-Agricultura, para que los resultados de sus actividades se presenten y valoren de forma fiable, exacta y oportuna.

Conclusión: Se analiza que no se cuenta con un manual de procedimientos contables en lo referente a los activos biológicos, el cual refleje el óptimo registro, presentación y revelación de los activos biológicos de la finca Hacienda El Saino en los estados financieros, según la NIC 41-Agricultura. Lo anterior se determina mediante entrevistas al personal seleccionado, la revisión y reelaboración de registros contables y los hallazgos efectuados.

Recomendación: Examinar la aplicación de la NIC 41 y elaborar un manual y modelo de registro que ayude a la implementación de dicha normativa en la finca Hacienda El Saino.

5.1.2 Conclusiones y recomendaciones de los objetivos específicos

Objetivo específico: Analizar si se cuenta con un manual de procedimientos contables para el tratamiento de los activos biológicos según lo estipula la NIC 41 -Agricultura.

Conclusión: Mediante las técnicas de entrevista y observación, se concluye que la finca Hacienda El Saino, a pesar de contar con un manual de procedimientos contables para la mayoría de procesos, no plantea procedimientos que ayuden al manejo de los activos biológicos.

Recomendación: Dentro del manual de procedimientos contables, se debe crear un procedimiento en el cual se establezca claramente el manejo contable de los activos biológicos, apegado a la NIC 41, con el propósito de generar información más veraz y adecuada que sirva de base para la apropiada toma de decisiones.

Objetivo específico: Identificar la normativa contable que debe utilizar la Administración para contabilizar la información que proviene de la actividad ganadera, con la finalidad de exponer saldos razonables en los estados financieros de la finca Hacienda El Saino.

Conclusión: A partir del análisis realizado, se determina que la finca Hacienda El Saino no utiliza la normativa NIC 41 como base para la contabilización de los activos biológicos, ocasionando que muchas partidas no se registren de forma adecuada en los estados financieros, lo cual genera que la información contable suministrada no sea fiable ni razonable.

Se compara la información de los estados financieros con los lineamientos de la NIC 1 para el período 2017 y se determina que la finca Hacienda El Saino con anterioridad no aplica la NIC en la presentación de los mismos, sino que presenta erróneamente los nombres de los estados financieros y no revela la información contable necesaria al omitir el estado de cambios en el capital contable, el estado de flujos de efectivo y las notas aclaratorias.

Recomendación: La Administración debe ser responsable de establecer el uso obligatorio de la NIC 41 para el tratamiento contable de los activos biológicos. Es necesario capacitar al personal para que tenga conocimiento de la aplicación de esta normativa. Asimismo, los estados financieros deben llevarse y/o presentarse conforme con lo señalado en la NIC 1 Presentación de Estados Financieros.

Objetivo específico: Definir el registro contable de los semovientes para tener un control razonable basado en la NIC 41.

Conclusión: Se revisan los registros de los activos biológicos del periodo 2017, así como los procesos que se llevan a cabo en la finca, encontrándose errores en los registros contables al no aplicarse la normativa NIC 41. Se hallan deficiencias en el registro de las siguientes cuentas:

- Activo biológico se registra como inventario.
- El inventario de insumos se registra directamente como gasto.
- No se contempla el ingreso por variación en el crecimiento de los semovientes.

- En la finca los encargados de cuidado del ganado no llevan una boleta de control de insumos.
- No se distribuye el salario de los peones de la finca en los distintos centros de costos.

Recomendación: Elaborar la propuesta de un manual de procedimientos contables en la cual se detalle claramente cómo se deben hacer los registros basados en la NIC 41. Además, crear controles para que los operarios de la finca lleven registros que sean posteriormente presentados al Departamento de Contabilidad, con el propósito de lograr un control razonable.

Con un manual de procedimientos que controle el registro de los activos biológicos, se van a mejorar los procesos, obteniendo un manejo más óptimo de la finca y brindando estados financieros más fiables para la Administración.

Objetivo específico: Elaborar un manual de procedimientos contables para la actividad agropecuaria de la finca Hacienda El Saino, según la Norma Internacional de Contabilidad n.º 41.

Conclusión: Como se determina en la encuesta hecha a personal de la finca Hacienda El Saino, no se cuenta con un manual de procedimientos contables para el registro de los activos biológicos según la NIC 41, generando que los registros contables no estén acordes con lo regulado en la normativa. Se presentan estados financieros, los cuales no se pueden medir de una manera fiable al no contener información veraz y concisa.

Recomendación: Elaborar un manual de procedimientos contables adecuado para el registro de los activos biológicos, del cual se procede a brindar una propuesta en el capítulo VI de esta investigación.

CAPÍTULO VI
PROPUESTA

6.1 PROPUESTA DE LA INVESTIGACIÓN

Propuesta de un manual de procedimientos y diseño contable, registro de las cuentas contables, así como presentación de los estados financieros de la finca ganadera Hacienda El Saino, de acuerdo con la NIC 41-Agricultura.

6.2 LUGAR DE DESARROLLO, ORGANIZACIÓN

Hacienda El Saino es una finca ganadera ubicada en el distrito Pital de San Carlos, Alajuela, dedicada a la crianza y venta de ganado. Su ciclo contable inicia el 01 de octubre de un año y finaliza el 30 de setiembre del siguiente año. La empresa está conformada por:

- Propietario de la finca: Es la persona que administra y supervisa la labor que realizan los demás colaboradores de esta, gestiona pagos de facturas y toma de decisiones de la empresa.
- Contador: Le corresponde recibir, organizar y archivar las facturas de cobros y pagos de la finca; contabilizar facturas; gestionar y acordar las mejores formas y términos de pago con los proveedores de la finca; tener dominio del sistema en el cual se realizan los registros contables; dirigir las actividades del asistente contable bajo su supervisión, con el propósito de velar por el oportuno y efectivo cumplimiento de todas las designaciones contables; vigilar que el trabajo que debe rendir el asistente contable se lleve a cabo con el mayor cuidado y dedicación, así como la debida prontitud y en el menor tiempo posible; entre otras funciones.
- Auxiliar contable: Al igual que el contador, se requiere que realice las funciones de recibir, organizar y archivar las facturas de cobros y pagos de

la finca; contabilizar facturas: gestionar y acordar las mejores formas y términos de pago con los proveedores de la finca; tener dominio del sistema en el cual se llevan a cabo los registros contables y otras funciones encomendadas por el contador.

- Encargado de los peones o capataz: Responsable de supervisar las actividades asignadas a los peones; controlar el consumo del inventario de alimentos y concentrados, insumos agropecuarios y químicos; registrar el costo por horas del tiempo laborado del personal a su cargo; estar atento a los gastos de producción y reportarlos oportunamente a contabilidad.
- Peones: Observar permanentemente el estado general de los animales; alimentar al ganado; mantenimiento de cercas y caminos; chapear y emplear químicos para el mantenimiento de los pastos, así como velar por la seguridad del ganado mediante la eliminación de plagas y evitar el vandalismo. Además de estar atento a los requerimientos por parte del veterinario.
- Médico veterinario regente: Profesional dedicado a velar por la salud del ganado vacuno.

6.3 OBJETIVOS

Con el fin de lograr el objetivo de la finca Hacienda El Saino de la crianza y venta de ganado, mejorar la conducción de las operaciones y obtener un mejor beneficio económico para la empresa o un cumplimiento más eficaz, se deben considerar los siguientes aspectos:

6.3.1 Objetivo general

Establecer en la finca ganadera Hacienda El Saino un manual de procedimientos y diseño contable que contenga el registro de las cuentas contables con los requerimientos necesarios para valuar, revelar y registrar adecuadamente los activos biológicos, de conformidad con lo señalado por la NIC 41-Agricultura, Adicionalmente, implementar la apropiada presentación de los estados financieros de acuerdo con la NIC 1-Presentación de Estados Financieros.

6.3.2 Objetivos específicos

- Elaborar un adecuado manual de procedimientos contable con la finalidad de presentar de forma razonable y apropiada los activos biológicos acorde con la normativa NIC 41-Agricultura
- Establecer la correcta presentación de los estados financieros, según lo establece la NIC 1-Presentación de Estados Financieros y lo que indica la NIC 41-Agricultura.

6.4 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

El siguiente cronograma de trabajo es el sugerido para la elaboración de un manual de procedimientos y diseño contable para los activos biológicos en la finca Hacienda El Saino, basado en la NIC 41-Agricultura.

Tabla 29
Diagrama de Gantt
Cronograma de trabajo años 2018-2019

ACTIVIDADES	MESES						
	DIC	ENE	FEB	MA R	ABR	MAY	JUN
1) Capacitar al personal en NIC 41							
2) Establecer un manual de procedimientos contables de las partidas que sean afectadas por la NIC 41							
3) Elaborar la correcta presentación de los estados financieros para que cumplan con los estipulado en la normativa contable							

Fuente: Elaborado por el autor

6.5 PRESUPUESTO NECESARIO PARA SU IMPLEMENTACIÓN

Para la capacitación del personal contable en normas internacionales de contabilidad, se cuenta con un presupuesto de ¢ 600 000.00, dividiéndose en inscripción del curso y viáticos para el traslado y alimentación.

La implementación de un manual de procedimientos y diseño contable requiere de un auxiliar contable, el cual le brinde soporte al contador en sus labores para acelerar la ejecución del nuevo catálogo de cuentas y del manual de procedimientos contables para el correcto registro de los activos biológicos.

La contratación del auxiliar contable implica ofrecer un salario competente con el mercado. Se cuenta con un presupuesto de ¢ 500 000.00, menos cargas sociales que corresponden al 26.33 % establecido por ley, 0.79 % a riesgos de trabajo, 4.16 % a vacaciones y 8.33 % al aguinaldo.

6.6 Propuesta

6.6.1 Requisitos técnicos y de control previos a implementar la propuesta para el correcto registro, presentación y revelación de los procedimientos contables de los activos biológicos conforme a la NIC 41-Agricultura

Como se demuestra en el capítulo cuatro, la finca Hacienda El Saino carece de un manual de procedimientos de registros y diseño contable para el ganado de cría y los costos relacionados con este, lo cual afecta directamente los resultados económicos de la finca; por tanto, antes de implementarse la metodología que permita el registro, la presentación y la revelación de los activos biológicos en estados financieros futuros, es necesario que se establezcan algunas políticas y medidas de control.

Lo anterior con la finalidad de presentar de forma razonable y adecuada los activos biológicos dentro de los estados financieros, acorde con la normativa vigente en esta materia (NIC 41-Agricultura).

Los puntos por tomar en cuenta previamente a la implementación de la metodología conforme con la normativa, son los siguientes:

- El ganado se evalúa según los precios disponibles en el mercado (ya que en el país se cuenta con los datos necesarios al existir un mercado activo).
- Una política para la determinación del valor razonable.
- Capacitar al personal del Departamento de Contabilidad y de la finca acerca de la importancia de incorporar los activos biológicos en los registros contables; así como orientar al personal en los procedimientos

técnicos de la normativa aplicable en materia de agricultura, NIC 41, ya que el conocimiento de la norma es mínimo.

6.6.2 Condiciones que se deben cumplir para el registro contable de los activos biológicos según la Norma Internacional de Contabilidad 41 Agricultura

6.6.2.1 Requisitos para el reconocimiento de los activos biológicos

La NIC 41, en el párrafo número diez, menciona las condiciones por cumplir para que la entidad proceda a reconocer sus activos biológicos, las cuales son:

- Los activos biológicos deben ser propiedad de la finca Hacienda El Saino.
- Es necesario que la finca Hacienda El Saino reciba y vaya a recibir ingresos provenientes de estos activos.
- El valor razonable o el costo de los activos biológicos puede ser determinado de forma íntegra, de acuerdo con el mercado u otras fuentes de información válidas.

6.6.2.2 Determinación del valor razonable o el costo de los activos biológicos

La finca Hacienda El Saino considera lo citado por la norma en su párrafo número doce, en cuanto a la medición de los activos biológicos, donde se indica que un activo biológico deber ser medido en el momento de su reconocimiento inicial y al final de cada periodo contable, a su valor razonable menos los costos de venta del activo biológico o producto agrícola, según sea la situación; excepto cuando el valor razonable de los activos no pueda ser medido con fiabilidad. En tal caso,

estos activos se miden a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida de valor, de acuerdo con lo mencionado en el párrafo treinta de la NIC 41.

Cabe apuntar, como lo establece la NIC 41 en el párrafo nueve, que el valor razonable de un activo biológico o producto agrícola se basa en la ubicación y condición referidas al momento actual; por lo tanto, el valor razonable es el precio de mercado menos los costos de transporte y otros incurridos para llevar los activos o productos al mercado.

Seguidamente, se detallan las bases de medición, las razones y los medios, a través de los cuales la finca Hacienda El Saino determina el valor razonable o el costo de sus activos biológicos, considerando lo expuesto en el párrafo anterior.

6.6.2.2.1 Activos biológicos medidos al valor razonable

Medición del valor del ganado de cría

Al momento de la medición del ganado de cría, se debe utilizar el método del valor razonable pues en la actualidad existe un mercado activo en el país; por ende, se encuentran precios disponibles a partir de los cuales se puede medir de forma fiable. Es recomendable consultar de manera periódica precios trimestrales.

Conforme con lo anterior, la finca, al emplear el método de valor razonable, contabiliza los cambios ocurridos por transformaciones biológicas en el momento de su reconocimiento inicial, cuando se emita una nueva lista de precios y al final de cada periodo contable, y así refleja el valor razonable del ganado de un modo adecuado en los estados financieros.

6.6.2.2.2 Determinación alternativa del valor razonable de los activos biológicos

Según apunta la norma en su párrafo número dieciocho, si la administración de la finca determina que no existe un mercado activo, una entidad puede utilizar uno o más de los siguientes puntos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:

- El precio de la última venta realizada, considerando la ocurrencia de eventos significativos entre la fecha de la venta y de la emisión de estados financieros.
- Los precios de mercado de activos similares ajustados, con el fin de reflejar las diferencias existentes.
- El valor de los semovientes según sus condiciones físicas o el valor expresado por kilogramo de carne (IASB, 2001, NIC 41).

La norma cita en su párrafo quince que puede determinarse el valor razonable de los activos biológicos o productos agrícolas de una manera más factible al agruparlos a partir de sus atributos más significativos, para lo cual la finca Hacienda El Saino puede considerar en relación con cada uno de sus activos biológicos, estratificarlos por edad, sexo u otros atributos que crea convenientes.

6.6.2.3 Pérdidas y ganancias

En cuanto a ganancias y pérdidas, la finca debe tomar en cuenta cualquier situación que afecte directamente las condiciones físicas y fisiológicas de los activos biológicos; en este aspecto, la normativa hace referencia a que la entidad debe incluir cualquier ganancia o pérdida surgida en el periodo por causa del reconocimiento inicial y todos los cambios sucesivos en el valor razonable de los activos biológicos menos los costos incurridos para la venta en el periodo en que ocurran.

6.6.2.4 Propuesta de catálogo de cuentas contables para Hacienda El Saino

Se recomienda la utilización del siguiente catálogo de cuentas para el registro de los movimientos contables:

Figura 27

HACIENDA EL SAINO S.A.	
CATÁLOGO DE CUENTAS	
Código	DESCRIPCIÓN
1	ACTIVOS
1.1	ACTIVO CORRIENTE
1.1.01	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO
1.1.01.1	Caja n.º 1 (finca)
1.1.01.2	Bancos Colones
1.1.01.2.1	BNCR Cuenta XXXX
1.1.02	CUENTA POR COBRAR
1.1.02.1	Cuentas por Cobrar Empleados
1.1.02.2	Cuentas por Cobrar Clientes
1.1.03	INVENTARIO GANADO PARA LA VENTA
1.1.03.1	Inventario Machos Destinados para la Venta
1.1.03.2	Inventario Hembras Destinadas para la Venta
1.1.03.3	Animales de Desecho
1.1.04	INVENTARIO DE INSUMOS
1.1.04.1	Inventario Medicina Veterinaria

1.1.04.2	Inventario Alimentos y concentrados
1.1.04.3	Inventario Herbicidas, Pesticidas, Insecticidas
1.1.05	GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO
1.1.05.1	Seguros
1.1.05.2	Pólizas de Riesgo de Trabajo
1.1.05.3	Adelanto de Renta
1.2	ACTIVO NO CORRIENTE
1.2.01	TERRENOS
1.2.01.1	Finca El Saino
1.2.02	INSTALACIONES
1.2.02.1	Instalaciones
1.2.02.2	Depreciación Acumulada Instalaciones
1.2.03	MAQUINARIA Y EQUIPO
1.2.03.1	Maquinaria y Equipo
1.2.03.2	Depreciación Acumulada Maquinaria y Equipo
1.2.04	VEHÍCULOS
1.2.04.1	Vehículos
1.2.04.2	Depreciación Acumulada Vehículos
1.2.05	SEMOVIENTES DE TRABAJO
1.2.05.1	Ganado Equino
1.2.05.2	Caballos de Trabajo
1.2.06	ACTIVOS BIOLÓGICOS
1.2.06.1	Semovientes en Producción
1.2.06.1.01	Machos Reproductores
1.2.06.1.02	Hembras en Producción
1.2.06.1.03	Hembras Preñadas por Primera Vez
1.2.06.1.04	Hembras Preñadas
1.2.06.2	Semovientes en Desarrollo
1.2.06.2.01	Machos en Desarrollo
1.2.06.2.02	Hembra en Desarrollo
1.2.06.2.03	Machos Destetados en Crecimiento
1.2.06.2.04	Hembras Destetadas en Crecimiento
1.2.06.2.05	Machos Lactantes
1.2.06.2.06	Hembras Lactantes
2	PASIVOS
2.1	PASIVO CORRIENTE
2.1.01	CUENTAS POR PAGAR
2.1.01.1	Cuentas por Pagar
2.1.02	IMPUESTOS POR PAGAR
2.1.02.1	Impuesto de Renta
2.1.03	OBLIGACIONES LABORALES
2.1.03.1	Salario por Pagar
2.1.04	Provisiones por Pagar
2.1.04.1	Cesantías

2.1.04.2	Aguinaldo
2.1.04.3	Vacaciones
2.2	PASIVO NO CORRIENTE
2.2.01	DOCUMENTOS POR PAGAR
2.2.01.1	Documentos por Pagar
3	PATRIMONIO
3.1	CAPITAL SOCIAL
3.1.01	Capital Social Suscrito
3.1.01.1	Accionista 1
3.1.02	APORTE EXTRAORDINARIO SOCIOS
3.1.02.1	Aporte Extraordinario Socio 1
3.1.03	RESERVA LEGAL
3.1.04	UTILIDAD (PÉRDIDAS) ACUMULADAS
3.1.04.01	Utilidad Periodo xxxx
3.1.05	UTILIDAD (PÉRDIDA) DEL PERIODO
4	INGRESOS
4.1	Venta de Ganado Macho
4.2	Venta de Ganado Hembra
4.3	Ingreso por Evolución
4.4	Ingreso Nacimiento Semovientes
4.5	Ingreso por Incremento Valor Semovientes
5	COSTOS
5.1	COSTOS DE VENTA SEMOVIENTES
5.2	COSTOS DE PRODUCCIÓN n.º 1
5.2.01	MANO DE OBRA
5.2.01.1	Salarios
5.2.01.2	Cargas Sociales
5.2.01.3	Vacaciones
5.2.01.4	Preaviso
5.2.01.5	Aguinaldo
5.2.02	INSUMOS Y SUMINISTROS
5.2.02.1	Combustible y Aceites
5.2.02.2	Alimentos y concentrados
5.2.02.3	Sal y Minerales
5.2.02.4	Melaza
5.2.02.5	Herramientas
5.2.02.6	Útiles de Limpieza
5.2.03	MEDICINAS
5.2.03.1	Desparasitantes
5.2.03.2	Vitaminas y Reconstituyentes
5.2.03.3	Tratamientos Curativos
5.2.03.4	Costo por atención semoviente
6	GASTOS DE OPERACIÓN
6.1	GASTOS ADMINISTRATIVOS

6.1.01	SUELDOS
6.1.01.1	Salarios
6.1.01.2	Cargas Sociales
6.1.01.3	Vacaciones
6.1.01.4	Preaviso
6.1.01.5	Aguinaldo
6.1.01.6	Viáticos
6.1.01.7	Servicios Profesionales
6.1.02	HONORARIOS
6.1.02.1	Servicios Legales
6.1.02.2	Servicios Contables
6.1.02.3	Servicios de Informática
6.1.03	IMPUESTOS
6.1.03.1	Patente Municipal
6.1.03.2	Impuesto Sociedades
6.1.04	SERVICIOS
6.1.04.1	Servicios Públicos
6.1.04	DEPRECIACIONES
6.1.04.01	Depreciación Acumulada Instalaciones
6.1.04.02	Depreciación Acumulada Maquinaria y Equipo
6.1.04.03	Depreciación Acumulada Vehículos
6.1.05	GASTOS FINANCIEROS
6.1.05.1	Financieros
6.1.05.1.1	Comisiones
6.1.05.1.2	Intereses
6.1.05.2	PÉRDIDA VALOR RAZONABLE SEMOVIENTES
7	CIERRE INGRESOS Y GASTOS

Fuente: Elaboración propia

6.6.3 Propuesta del manual de procedimientos contables del activo biológico conforme a la NIC 41

Para llevar a cabo el registro contable del ganado de cría a su valor razonable y según la NIC 41, la finca Hacienda El Saino debe considerar los siguientes aspectos con el propósito de establecer sus políticas contables, las cuales son necesarias para la aplicación de los procedimientos citados en la norma:

- Clasificar los semovientes en categorías de acuerdo con su edad y condiciones.
- Establecer periodos de reemplazo para el ganado, lo cual puede determinarse a partir de su edad, número de partos o apareamientos.

6.6.3.1 Propuesta para el registro del ganado

Respecto a la contabilización del ganado de cría, la finca Hacienda El Saino debe tomar en cuenta los siguientes registros:

1. Registro para reconocer la ganancia por la gestación de los semovientes

Hembras preñadas x

Ingreso por evolución x

_____ / _____
 Registra la gestación de los semovientes

En el caso de los animales preñados, la finca debe reconocer un ingreso, el cual incrementa el valor de los semovientes. Por esta razón son cotizados a precios más elevados en el mercado. Para su registro, se debe comparar el valor en libros de los semovientes contra los precios cotizados en el mercado y se reconoce la diferencia como un ingreso.

2. Registro del nacimiento de semovientes

Machos/hembras lactantes x

Ingreso por nacimiento semoviente x

_____ / _____
Registra nacimiento de semovientes

Las crías deben ser medidas al valor razonable según la cotización de precios en el mercado. En el registro anterior, se incrementa la cuenta de machos o hembras lactantes por el valor de mercado del animal y se reconoce el ingreso por el nacimiento.

3. Registro de la compra de semovientes

Machos/hembras destetados en crecimiento x

Efectivo o cuentas por pagar x

_____ / _____
Registra compra de semovientes

El registro anterior se debe realizar cuando se adquieran semovientes destinados a la cría, debitando la cuenta según la categoría del ható -en este caso los machos o hembras destetados en crecimiento-, y se acredita el efectivo o la cuenta por pagar por el monto por desembolsar.

4. Registro de la muerte del ganado de cría

Pérdida por muerte semoviente x

Machos reproductores x

_____ / _____
Registra muerte de semovientes

Para efectuar el registro anterior, la entidad debe reconocer la pérdida por la muerte de los semovientes y disminuir el valor en libros del activo de acuerdo con la categoría correspondiente; en este caso, el semoviente pertenece a la categoría de machos reproductores.

5. Registro de transformaciones biológicas del ganado

La finca Hacienda El Saino debe llevar a cabo los siguientes registros para contabilizar las transformaciones biológicas del ganado de cría; es decir, el incremento de valor por crecimiento de los animales, el cual es gestionado por medio de su cuidado y alimentación.

Traspaso de machos/hembras en lactancia a machos/hembras destetadas en crecimiento.

Machos/hembras destetados en crecimiento x

Machos/hembras lactantes x

Ingreso por evolución x

_____ / _____
Registra transformaciones biológicas

Traspaso de machos/hembras destetadas en crecimiento a machos/hembras en desarrollo.

Machos/hembras en producción x

Machos/hembras destetados en crecimiento x

Ingreso por evolución x

_____ / _____
Registra transformaciones biológicas

Traspaso de machos/hembras en desarrollo a machos/hembras reproductores.

Machos/hembras en producción x

Machos/hembras en desarrollo x

Ingreso por evolución x

_____ / _____
Registra transformaciones biológicas

La finca Hacienda El Saino debe efectuar los registros anteriores para contabilizar las transformaciones biológicas del ganado a lo largo de su vida productiva, estos pueden variar de acuerdo con la categoría de cada semoviente, y así mismo se puede presentar un ingreso o una pérdida según sea la situación.

6. Registro de la compra de insumos para el ganado de cría

Inventario alimentos y concentrados x

Efectivo o cuentas por cobrar x

_____ / _____

Registra compra de inventario de alimentos y concentrados para el ganado de cría

Inventario medicina veterinaria x

Efectivo o cuentas por cobrar x

_____ / _____

Registra compra de inventario de medicina veterinaria para el ganado de cría

Inventario herbicidas, pesticidas, insecticidas x

Efectivo o cuentas por cobrar x

_____ / _____

Registra compra de inventario de herbicidas pesticidas e insecticida para el ganado de cría

Se requiere que la finca Hacienda El Saino establezca una cuenta de inventario de insumos para controlar el consumo promedio de los animales y evitar el desabastecimiento. La Administración tiene la responsabilidad de establecer el método de valuación del inventario que más se adapte a las necesidades y condiciones de la finca. Se registran los asientos de las tres partidas que conforman el inventario de insumos para el ganado de cría.

7. Registro de los costos incurridos por atención de veterinario y compra de medicamentos para los semovientes

Costo por atención semoviente x

Efectivo o cuentas por pagar x

_____ / _____
Registro el mantenimiento de semovientes

Los costos de los servicios y productos por la atención veterinaria y medicamentos o vacunas deben reconocerse como un gasto en el momento en que ocurren, realizando un débito por el monto de los costos y un crédito al efectivo o a la cuenta por pagar según corresponda.

8. Registro del salario de los peones que atienden el ganado

Costo por salarios x

Efectivo o cuentas por pagar x

_____ / _____
Registro de la atención de los semovientes

Para efectuar este registro, la finca debe reconocer los salarios de los peones encargados del ganado como un gasto del periodo, por el monto que corresponda.

9. Registro de consumo del inventario de insumos

Costo por alimentación x

Inventario alimentos y concentrados x

_____ / _____
 Registro del inventario de alimento y concentrados

Costo por alimentación x

Inventario medicina veterinaria x

_____ / _____
 Registro del inventario de medicina veterinaria

Costo por alimentación x

Inventario herbicidas, pesticidas, insecticidas

_____ / _____
 Registro del inventario de medicina veterinaria

A efectos del registro anterior, el alimento suministrado al ganado debe contabilizarse como un gasto de acuerdo con la medición de este activo (valor razonable), mediante un cargo a la cuenta de costo por alimentación y un crédito a la cuenta del inventario de alimento. El mismo ejercicio se aplica para el inventario de medicina veterinaria y el inventario de herbicidas, pesticidas e insecticidas.

10. Registro de la compra de semovientes para la venta

Inventario machos/hembras destinados para la venta x
 Efectivo o cuentas por pagar x
 _____ / _____
 Registro compra de semovientes

11. Registro de la venta de semovientes

Efectivo o cuentas por cobrar x
 Costo de ventas semovientes x
 Inventario macho/hembra destinado para la venta x
 Venta ganado macho/hembra x
 _____ / _____
 Registro venta de semovientes

Para registrar la venta de semovientes, la finca debe reconocer el ingreso de efectivo por el valor razonable del ganado, disminuyendo el respectivo inventario.

12. Registro de las variaciones en el valor razonable

Machos/hembras lactantes x

Machos/hembras destetados en crecimiento x

Machos reproductores x

Hembras en producción x

Ingreso por variación en el valor razonable semovientes x

_____ / _____

Registro variaciones por aumento en el valor razonable

La finca Hacienda El Saino, según lo indica la NIC 41 en su párrafo veintiséis, debe reconocer las ganancias o pérdidas en el momento del registro inicial y al final de cada periodo surgidas de las variaciones en el valor razonable de los activos biológicos, las cuales tienen que incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo. El registro anterior se realiza si se determina la existencia de una ganancia por las variaciones en el valor razonable; no obstante, si se presenta una pérdida por estas variaciones, el registro es el siguiente:

Pérdida por variación en el valor razonable semovientes x

Machos/hembras lactantes x

Machos/hembras destetados en crecimiento x

Machos reproductores x

Hembras en producción x

_____ / _____

Registro variaciones por disminución en el valor razonable

Los registros anteriores deben ser efectuados para contabilizar las transformaciones biológicas en el ganado, así como las variaciones en los precios de mercado para cada grupo de semovientes, con la finalidad generar información veraz y oportuna para la adecuada toma de decisiones respecto a esta actividad.

Para el caso del ganado de cría, es recomendable medir las variaciones en el valor razonable mensualmente, sin embargo, puede llevarse a cabo de manera bimensual o trimestral para mantener el valor del activo de acuerdo con el mercado a lo largo del periodo, por lo cual es necesario que la Administración de la finca contenga referencias o cotización del valor del ganado en entidades dedicadas a su comercio.

6.6.4 Propuesta la correcta presentación de los estados financieros de los activos biológicos

Los estados financieros reflejan la situación, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de las organizaciones, de ahí la importancia de una representación fiel de los efectos en las transacciones de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos, reflejados en el Estado de Situación Financiera, Estado del Resultado Integral, Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Flujos de Efectivo.

Con el objetivo de ilustrar la presentación de los activos biológicos de la finca Hacienda El Saino en los estados financieros, según los lineamientos de la NIC 1- Presentación de Estados Financieros y la NIC 41-Agricultura, se muestran los siguientes ejemplos.

6.6.4.1 Presentación del Estado de Situación Financiera

Seguidamente se expone el Estado de Situación Financiera propuesto para la finca:

HACIENDA EL SAINO, S.A.
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA
AL 30 DE SETIEMBRE 2017

NOTAS

ACTIVO

ACTIVO CORRIENTE

EFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO	0.00	
CUENTAS POR COBRAR	0.00	
INVENTARIO GANADO PARA LA VENTA	0.00	
INVENTARIO INSUMOS	0.00	
GASTOS E IMPUESTOS PAGADOS POR ANTICIPADO	0.00	
<u>TOTAL ACTIVO CORRIENTE</u>		0.00

ACTIVO NO CORRIENTE

PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO NETO	0.00	
SEMOVIENTES DE TRABAJO	0.00	
ACTIVO BIOLÓGICO	0.00	
<u>TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE</u>		0.00

<u>TOTAL ACTIVOS</u>		0.00
----------------------	--	------

Continúa...

Continuación...

HACIENDA EL SAINO, S.A.

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA

AL 30 DE SETIEMBRE 2017

NOTAS

PASIVO Y PATRIMONIOPASIVOPASIVO CORRIENTE

CUENTAS POR PAGAR	0.00	
DOCUMENTOS POR PAGAR	0.00	
OTRAS CUENTAS POR PAGAR	0.00	
		0.00

TOTAL PASIVO CORRIENTEPASIVO NO CORRIENTE

DOCUMENTOS POR PAGAR LARGO PLAZO	0.00	
		0.00

TOTAL PASIVO NO CORRIENTE

		0.00
--	--	------

TOTAL PASIVOPATRIMONIO

	0.00	
CAPITAL SOCIAL	0.00	
APORTE EXTRAORDINARIO SOCIOS	0.00	
RESERVA LEGAL	0.00	
UTILIDADES (PERDIDAS) ACUMULADAS	0.00	
UTILIDAD (PERDIDA) PERIODO	0.00	

<u>TOTAL PATRIMONIO</u>		0.00
-------------------------	--	------

<u>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</u>		0.00
----------------------------------	--	------

Fuente: Elaboración propia, con base en los estados financieros de Hacienda El Saino, 2017.

La finca Hacienda El Saino debe reconocer sus activos biológicos en la sección de activos no corrientes, ya que estos activos generan ingresos a largo plazo y, según la NIC 1, los activos deben agruparse de acuerdo con el grado de liquidez.

Además, tal y como lo menciona la normativa en materia agrícola, los activos biológicos pueden ser clasificados y presentados a partir de su naturaleza y su etapa de crecimiento.

6.6.4.2 Presentación del Estado del Resultado Integral

HACIENDA EL SAINO	
ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL	
AL AÑO TERMINADO EL 30 DE SETIEMBRE DE 2017	
INGRESOS	
VENTA DE SEMOVIENTES	0.00
INGRESOS POR INCREMENTO VALOR INVENTARIO SEMOVIENTES	0.00
INGRESOS NACIMIENTO SEMOVIENTES	0.00
TOTAL INGRESOS	0.00
COSTO DE VENTAS	
COSTO DE VENTAS ANIMALES VENDIDOS	0.00
TOTAL COSTO DE VENTAS	0.00
UTILIDAD BRUTA	0.00
COSTOS Y GASTOS	
COSTOS DE PRODUCCION	0.00
GASTOS ADMINISTRATIVOS	0.00
GASTOS DE OPERACIÓN	0.00
GASTOS POR DEPRECIACIÓN	0.00
TOTAL COSTOS Y GASTOS	0.00
GASTOS FINANCIEROS	0.00
UTILIDAD (PERDIDA) PERIODO ANTES DE IMPUESTOS	0.00
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	0.00
UTILIDAD (PERDIDA) NETA DEL PERIODO	0.00

Fuente: Elaboración propia, con base en estados financieros de la Hacienda El Saino, 2017.

Los ingresos provenientes de la venta de ganado deben reconocerse en la sección de ingresos; así como, las ganancias por las variaciones en el valor razonable y nacimiento de semovientes. Los egresos derivados de las actividades productivas tienen que ser reconocidos de acuerdo a la naturaleza de cada gasto (personal, mantenimiento, insumos, costos, entre otros); además, las pérdidas surgidas por cambios en el valor razonable deben incluirse en la cuenta, en la sección de egresos del periodo, denominada actividades productivas.

6.6.4.3 Presentación del Estado de Cambios en el Patrimonio

HACIENDA EL SAINO, S.A.
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO
POR UN AÑO TERMINADO EL 30 DE SETIEMBRE DE 2017

	Capital Social	Reserva Legal	Superavit Revaluación	Aporte Socios	Utilidades Acumuladas	Utilidad del Periodo	Total
Saldo al 30 de setiembre 2016	₡						
Utilidad del periodo 2016							
Utilidad del periodo 2017							
Reserva Legal							
Capitalización Aporte de Socios							
Saldo al 30 de setiembre 2017	₡						

Fuente: Elaboración propia, con base en estados financieros de la Hacienda El Saino, 2017.

La finca Hacienda El Saino presenta un estado de cambios en el patrimonio tal como se requiere en el párrafo 10 de la NIC 1. Se muestran de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y los atribuibles a las participaciones no controladoras.

6.6.4.4 Presentación del estado de flujos de efectivo

HACIENDA EL SAINO, S.A.
Estado de Flujos de Efectivo
AL 30 DE SETIEMBRE DE 2017

Sep-17

<u>Actividades de Operación</u>	
Utilidad (pérdida) neta del período	∅
Partidas que no requieren efectivo	
Depreciación	
Cambios en:	
Cuentas por cobrar	
Gastos e impuestos pagados por adelantado	
Inventario Ganado para la venta	
Inventario Insumos	_____
Efectivo neto usado en las operaciones	_____
Actividades de Inversión	
Adiciones a inmuebles, maquinaria y equipo	
Compra activos biológicos	_____
Efectivo neto usado en actividades de inversión	_____
Actividades de Financiamiento	
Porción corto plazo documentos por pagar	
Cuentas por pagar	
Otroas cuentas por pagar	
Documentos por pagar	
Capital comun	
Aportes socios	_____
Efectivo neto provisto por actividades de financiamiento	_____
Aumento neto en efectivo y equivalentes	
Efectivo y equivalentes al inicio del período	_____
Efectivo y equivalentes al final del período	∅ _____

Fuente: Elaboración propia, con base en estados financieros de la Hacienda El Saino, 2017.

El estado de flujo de efectivo permite evaluar los cambios en los activos netos de la entidad, su estructura financiera y la capacidad de la institución para generar

efectivo y equivalentes; para tal efecto, el flujo se puede demostrar mediante el método directo o indirecto.

Como se puede observar, la ilustración anterior expone el estado de flujo por método indirecto donde la finca Hacienda El Saino debe presentar el efectivo y los equivalentes de efectivo, clasificándolos en actividades de operación, inversión y financiación.

Tabla 30

1) Actividades de operación

Partidas en el flujo de efectivo	Incluir según la NIC 41
Depreciación (en los activos biológicos contabilizados al costo)	Incluir dentro de la depreciación el efecto del agotamiento de los activos biológicos e incluir en la denominación: Depreciación.
Cuenta por cobrar	Incluir los cobros que provienen de la venta de ganado.
Cuentas por pagar	Incluir los pagos producto de compra de alimentos, medicamentos y cualquier otro insumo que aumente el valor de los activos biológicos.
Variaciones en el valor razonable (ingresos y egresos)	Incluir las variaciones en el valor razonable, ingresos por reconocimiento inicial y por valuaciones provenientes de la medición de los activos biológicos medidos bajo este método.

Fuente: Elaboración propia, con base en la NIC 41.

2) Actividades de Inversión

La finca Hacienda El Saino debe incorporar el efecto provocado por la inversión de recursos económicos, los cuales influyen directamente en los beneficios y flujos de efectivo; en tal caso, la compra de ganado.

3) Actividades de financiamiento

Como se muestra en el estado de flujos de efectivo, la finca Hacienda El Saino debe separar correctamente las operaciones procedentes de efectivo para cumplir compromisos; en tal caso, la finca debe incorporar cualquier monto incurrido para financiar la adquisición o explotación de activos biológicos.

6.6.5 Propuesta de la metodología para la revelación en los estados financieros de los activos biológicos

Con respecto a la revelación de los activos biológicos, la finca Hacienda El Saino debe incluir y revelar la siguiente información dentro de sus estados financieros:

6.6.5.1 Determinar las ganancias y pérdidas

Según la NIC 41, se debe revelar la ganancia o pérdida surgida en el periodo, la cual puede originarse por el reconocimiento inicial de los activos biológicos; es decir, deben revelarse los procedimientos aplicados para obtener el valor inicial de los activos. Además, se deben considerar los precios de mercado de los activos biológicos para determinar su valor razonable.

6.6.5.2 Descripción de activos biológicos

La normativa establece que es necesario presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos, la cual puede ser narrativa o cuantitativa; o sea, efectuar una ilustración de los activos biológicos que incluya cantidades físicas y etapa de vida del activo (crecimiento, procreación y degradación). A continuación se muestra un ejemplo:

Descripción de activos biológicos

Al 30 de setiembre de 20XX, los activos biológicos incluyen 185 semovientes para la cría de ganado.

Adicionalmente, durante el año 20XX la finca realiza una valoración de semovientes para la venta por un monto de ¢ XXXXX, los cuales son registrados como un ingreso por valuación.

6.6.5.3 Clasificación de los activos biológicos

En relación con las clasificaciones que brinda la NIC 41, la que más se ajusta al ganado de cría es la siguiente:

Clasificación según su etapa de crecimiento: Los activos pueden ser clasificados en la etapa de crecimiento en la que se encuentran. En el caso de los semovientes pueden ser clasificados desde que están en lactancia, pasando por todas las etapas de desarrollo hasta llegar a la etapa de producción. Esta clasificación requiere mayor atención por parte de los

funcionarios del departamento de contabilidad; quienes deben estar al margen del desarrollo de los activos para corroborar que se encuentren en la categoría correspondiente. Se recomienda a la finca efectuar esta clasificación en el ganado (IASB, 2001).

6.6.5.4 Aspectos relevantes a los activos biológicos

Una vez determinada la ganancia o pérdida del periodo, efectuada la descripción de cada grupo de activos y la manera como estos se clasifican, se procede a informar aspectos propios de los activos y su explotación; para estos fines, la finca Hacienda El Saino debe llevar a cabo, dentro de sus estados financieros, una descripción de estos aspectos:

- El objetivo de realizar la actividad desarrollada en la finca, el motivo por el cual se hace la inversión de capital y hacia dónde fluyen los ingresos generados.
- Las transformaciones biológicas como el crecimiento, degradación (deterioro) y procreación (reproducción o producción), cuando estas puedan ser medibles y tengan relación directa con los beneficios económicos que generen las actividades agropecuarias de la institución

6.6.5.5 Bases para la determinación del valor razonable

Los procedimientos y métodos utilizados, así como los supuestos considerados para determinar el valor razonable de los activos biológicos, deben incluirse en los estados financieros de la finca Hacienda El Saino, con la finalidad de mostrar, a

los usuarios de la información, la confiabilidad del procedimiento y los factores contemplados.

La finca Hacienda El Saino puede revelar la información relacionada con la determinación del valor cuando existe un precio de mercado disponible, dicho precio se utiliza para establecer el valor razonable de los activos biológicos. Tal es el caso de los semovientes para los que hay precios disponibles a través de las subastas. Para la valuación de semovientes, se toma en cuenta su edad, peso y características genéticas.

En caso de que existan activos biológicos para los que no se cuenta con valores de mercado determinables, la finca los registra a su costo.

6.6.5.5 Riesgos relacionados con los activos biológicos

Es necesario que la finca Hacienda El Saino establezca estrategias para la administración de los riesgos financieros y operativos, propios de la actividad ganadera. Estos riesgos se refieren a condiciones climáticas atípicas o las enfermedades virulentas, las cuales pueden originar una partida de gasto o ingreso con importancia relativa y la finca debe revelar en sus estados financieros su cuantía y naturaleza.

6.6.5.6 Conciliación de activos biológicos

La Hacienda El Saino debe revelar, mediante una conciliación, los cambios en el valor de los activos biológicos, entre el inicio y el final del periodo, incluyendo:

- La ganancia o pérdida que surjan de los cambios en el valor razonable.
- Los incrementos debidos a compras.
- Las disminuciones por ventas.

Lo anterior se ilustra en la figura 27, en la cual los activos se miden en su valor razonable.

Figura 28

CONCILIACIÓN DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS	
Hacienda El Saino, S.A.	
Conciliación de los activos biológicos	
al 30 de setiembre de 2017	
	Activos para la producción
Saldo al 30 de setiembre 2016	¢
Nacimiento e incrementos en el valor razonable	
Disminución por ventas	
Saldo al 30 de setiembre 2017	¢

Fuente: Elaboración propia, con base en la NIC 41.

En la conciliación, se debe reconocer el saldo inicial e incluir los aumentos que se presenten en el valor por variaciones en el valor razonable, al incrementar el valor del semoviente debido algún nacimiento; de la misma manera, se debe disminuir el monto de los activos biológicos por ventas.

6.6.5.7 Conciliación de cambios físicos y en los precios de mercado

La NIC 41 aconseja llevar a cabo una conciliación para reflejar los cambios físicos y precios de mercado de los activos biológicos. La finca debe revelar el monto del cambio en el valor razonable de un activo biológico que haya sido incluido en la ganancia o pérdida y que se deben tanto a cambios físicos como cambios en los precios de mercado.

El siguiente ejemplo muestra este método de conciliación:

La institución tiene 10 hatos de 2 años al 1 de setiembre de 20XX. El 1 de marzo se adquiere un semoviente de 2.5 años a \$ 108 y se presenta el nacimiento de otro; durante el periodo no se realiza ninguna venta.

Figura 29

CAMBIOS FÍSICOS Y CAMBIOS BIOLÓGICOS EN LOS PRECIOS					
Hacienda El Saino, S.A.					
Cambios físicos y cambios biológicos en los precios al 30 de diciembre de 20XX					
01-Octubre 20XX		01-Marzo 20XX		30-Setiembre 20XX	
Descripción	Valor	Descripción	Valor	Descripción	Valor
Semoviente 2 años	₡100,000.00	Nacimiento	₡70,000.00	Nacimiento	₡72,000.00
		Semoviente 2.5 años	₡108,000.00	Semoviente 0.5 años	₡80,000.00
				Semoviente 2 años	₡105,000.00
				Semoviente 2.5 años	₡111,000.00
				Semoviente 3 años	₡120,000.00

Fuente: Elaboración propia, con base en la NIC 41.

De acuerdo con la información anterior, la conciliación puede presentarse según se muestra a continuación:

Figura 30

Hacienda El Saino, S.A.							
Conciliación de activos biológicos							
Cambios físicos y cambios en los precios							
al 30 de setiembre de 20XX							
El valor razonable de los semovientes al 01 de octubre de 20XX (10* $\text{C}\$100,000.00$)						$\text{C}\$1,000,000.00$	
Compra el 01 de marzo de 20XX (1* $\text{C}\$108,000.00$)						$\text{C}\$108,000.00$	
Incremento o disminución por cambios en los precios							
Semovientes al inicio						$10 * (\text{C}\$105,000.00 - \text{C}\$100,000.00)$	$\text{C}\$50,000.00$
Adquisición del 01 de marzo						$1 * (\text{C}\$111,000.00 - \text{C}\$108,000.00)$	$\text{C}\$3,000.00$
Nacimiento del 01 de marzo						$1 * (\text{C}\$72,000.00 - \text{C}\$70,000.00)$	$\text{C}\$2,000.00$
Total Variaciones							$\text{C}\\$55,000.00$
Incremento o disminución por cambios físicos							
Semovientes al inicio						$10 * (\text{C}\$120,000.00 - \text{C}\$105,000.00)$	$\text{C}\$150,000.00$
Adquisición del 01 de marzo						$1 * (\text{C}\$120,000.00 - \text{C}\$111,000.00)$	$\text{C}\$9,000.00$
Nacimiento del 01 de marzo						$1 * (\text{C}\$80,000.00 - \text{C}\$72,000.00)$	$\text{C}\$8,000.00$
Nacimiento del 30 de setiembre						$1 * \text{C}\$70,000.00$	$\text{C}\$70,000.00$
							$\text{C}\\$237,000.00$
Valor razonable al 30 de setiembre de 20XX							
Grupo de semovientes						$11 * \text{C}\$120,000.00$	$\text{C}\$1,320,000.00$
Nacimiento del 01 de marzo						$1 * \text{C}\$80,000.00$	$\text{C}\$80,000.00$
							$\text{C}\\$1,400,000.00$

Fuente: Elaboración propia, con base en la NIC 41.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez, N. (2011). *Planteamiento del problema*. Recuperado de: <https://es.slideshare.net/milagrosanes/planteamiento-del-problema-novahia-alvarez-2011>
- Baena, G. (2014). *Metodología de la investigación*. México: Grupo Editorial Patria.
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2000). (Acuerdo n.º 2.3 de sesión ordinaria 03-2000, 2000). Publicado en La Gaceta n.º 37 el 22 de febrero de 2000.
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2001). (Sesión ordinaria n.º 27-2001, 2001). Publicado en La Gaceta n.º 167 del 31 de agosto de 2001.
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2014). (Circular n.º 06-2014, 2014). Publicado en La Gaceta n.º 76 del 11 de diciembre de 2011.
- Contabilidad Nacional. (25 de mayo de 2012). Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público N° 1 (NIC 1) Presentación de estados financieros. (Resolución 0002-1, 2012). Publicado en La Gaceta n.º 3 de julio de 2012.
- Corporación Ganadera (CORFOGA). (2017). *Historia de la ganadería en Costa Rica*. Recuperado de: <http://www.corfoga.org/download/historia-de-la-ganaderia/>
- Delgadillo, D. (s.f.). *El sistema de información contable*. Recuperado de: http://augusta.uao.edu.co/moodle/file.php/3766/EL_SISTEMA_DE_INFORMACION_CONTABLE.pdf
- Dirección General de Tributación. (2001). (Resolución n.º 52-01, 2001). Publicado en La Gaceta n.º 239 del 12 de diciembre de 2001.

- González, L., Guerra, G. y Ocampo, A. (2018). *Manual: Normas APA: citas y referencias bibliográficas*. Costa Rica.
- Guajardo, G. y Andrade, N. (2012). *Contabilidad para no contadores*. México: McGraw-Hill.
- Hernández, R., Fernández, C. y Batista, P. (2014). *Metodología de la investigación*, (6° ed.). México: McGraw Hill.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2000). *Norma Internacional de Contabilidad n.º 41 Agricultura*. Recuperado de: http://www.leyes.com.py/documentaciones/infor_interes/contabilidad/NIC/nic/NIC41.pdf
- International Accounting Standards Board (IASB). (2003). *Norma de Contabilidad n.º 2 Existencias*. Recuperado de: <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC02.pdf>
- Iza, A. (2014) *Aplicación de la NIC 41 a la sociedad Hacienda Taguachi de la ciudad de Machachi*. (Tesis de Ingeniería en Contabilidad y Auditoría). Universidad Central de Ecuador. Ecuador.
- Junta de Normas Internacionales (IASCF). (2017). *Norma Internacional de Contabilidad n° 41 Agricultura*. Autor.
- Junta de Normas Internacionales (IASCF). (2017). *Norma Internacional de Contabilidad n° 1 Presentación de Estados Financieros*. Autor.
- Kieso, D., Weygandt, J. y Warfield, T. (2016). *Intermediate Accounting*, (16° ed.). Estados Unidos: Wiley.
- Madera, J. (2004). *Propuesta de un sistema de información para la toma de decisiones en la ganadería*. (Tesis de licenciatura en Contaduría y

Finanzas con orientación en Alta Dirección). Universidad de las Américas Puebla. México.

Maya, E. (2013). *Métodos y técnicas de investigación*. México: Universidad Autónoma de México.

Municipalidad de San Carlos. (s.f.). *Pital*. Recuperado de: <https://www.munisc.go.cr/>

Normas internacionales de contabilidad vigentes. (2018). Recuperado de: <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/nic.htm>

Oxford University Press. (s.f.). *Elaboración*. Recuperado de: <https://es.oxforddictionaries.com/definicion/elaboracion>

Pino, R. (2010). *Metodología de la investigación*. Lima, Perú: Editorial San Marco

Poder Ejecutivo de Costa Rica. (07 de febrero de 2002). Reforma al Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta. (Decreto Ejecutivo n.º 30410, 2002). Publicada en La Gaceta n.º 84 del 3 de mayo de 2002.

Poder Ejecutivo de Costa Rica. (08 de julio de 2013). Reglamento a la Ley de Control de Ganado Bovino, Prevención y Sanción de su Robo, Hurto y Receptación. (Decreto Ejecutivo n.º 37918, 2013). Publicado en La Gaceta n.º 186 del 27 de setiembre de 2013.

Poder Ejecutivo de Costa Rica. (09 de setiembre de 1988). Reglamento a Ley del Impuesto sobre la Renta. (Decreto Ejecutivo n.º 18445, 1988). Publicado en La Gaceta n.º 23 de setiembre de 1988.

Ramírez, M., Córdova, A., Vega, D. y Zapata. (2016). *Costos de una empresa ganadera*. Recuperado de: http://www.academia.edu/28662845/monograf%c3%8da_costos_de_una_e

mpresa_ganadera_profesor_carlos_ancajima_pasapera_autores_ram%
%8drez_sembrera_mar%8da

Saavedra, J. y Pérez, R. (2015). *Estudio financiero para analizar el impacto de la NIC 41 y su relación con las NIC 38, 40 Y NIIF 5 en la empresa ganadera bovina del departamento del META*. (Tesis de Contabilidad). Universidad de los Llanos. Colombia.

Tamayo y Tamayo, M. (2015). *El proceso de la investigación científica*. México: Ediciones Limusa.

Universidad Hispanoamericana. (2017). *Guía, trabajos finales de graduación, tesinas y tesis en Ciencias Sociales*. Costa Rica: Autor.

Villacreces, F. (2017). *El impacto de la revalorización de ganados a valor neto de realización en la empresa Rodeo Grande S.A.* (Tesis de Contabilidad y Auditoría). Universidad Laica Vicente Rocafructe. Colombia.

Williams, J., Haka, S. F., Haka, S., Bettner, M. S., y Meigs, R. (2016). *La base para decisiones gerenciales*. México: McGrawHill.

GLOSARIO

Activo biológico: Cualquier animal vivo o una planta.

Conciliación: Esta técnica consiste en analizar la información producida por diferentes unidades operativas o entidades, respecto de una misma operación o actividad, con el objeto de establecer su concordancia entre sí y, a la vez, determinar la validez y veracidad de los informes, registros y resultados que están siendo examinados.

Contabilidad: Proceso para identificar, medir, registrar y comunicar información financiera que permita tomar las decisiones a los usuarios de la información.

Hallazgo: Es la desviación observada en el transcurso de la auditoría respecto de los criterios evaluados por el auditor. Se puede definir también como la diferencia entre la norma o criterio establecido y la situación encontrada.

Semovientes: Conjunto de cabezas de ganado.

Inventario: El inventario registra el conjunto de todos los bienes propios y disponibles para la venta a los clientes, son objeto de inventario las existencias que se destinan a la venta directa o aquellas destinadas internamente al proceso productivo.

Medición: La medición es el proceso de determinación de los importes monetarios por los que se llevan contablemente los elementos de los estados financieros.

Presentación: Muestra de manera estructurada el contenido de los diferentes estados financieros.

Principios de contabilidad: Base teórica y lineamientos fundamentales que regulan los criterios para la elaboración de los estados contables e informes financieros.

Procedimiento: Método o sistema estructurado para ejecutar algunas cosas.

Registro: Afectación o asiento que se realiza en los libros de contabilidad de un ente económico, con objeto de proporcionar los elementos necesarios para la información financiera.

Valor al costo: Indica que las transacciones se registran por su valor de adquisición, construcción o producción.

Valor razonable: Cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre las partes interesadas.

Valuación: Es el proceso de estimar el valor de un activo (por ejemplo: acciones, opciones, empresas o activos intangibles tales como patentes y marcas registradas) o de un pasivo (por ejemplo, títulos de deuda de una compañía).

ANEXOS

Anexo n.º 1. Cuestionario aplicado al administrador, contador, auxiliar contable y jefe de peones de la finca Hacienda El Saino

Entrevista

Universidad Hispanoamericana

San José, Costa Rica

Estudiante de Contaduría Pública: Fabián Monge Mena

Para: Dueño de la finca / Contador/ Auxiliar contable/Capataz

Empresa: Hacienda El Saino, S.A.

El siguiente cuestionario tiene como objetivo evaluar el grado de conocimiento que el encuestado posee respecto del manual de procedimientos contables, Normas Internacionales de Información Financiera y obligaciones tributarias, con la finalidad de obtener información para el desarrollo de la propuesta de investigación.

1. ¿Sabe usted qué son las Normas Internacionales de Información Financiera?

a) Sí

b) No

2. ¿Sabe usted que las Normas Internacionales de Información Financiera son de aplicación obligatoria en Costa Rica?

a) Sí

b) No

3. ¿Conoce qué regula la Norma Internacional de Contabilidad N° 41?
 - a) Sí
 - b) No
4. ¿Se aplica la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 en la finca Hacienda El Saino?
 - a) Sí
 - b) No
 - c) N/A
5. ¿Sabe qué son los activos biológicos?
 - a) Sí
 - b) No
6. ¿Cuenta actualmente, la finca Hacienda El Saino, con un manual de procedimientos contables establecido?
 - a) Sí
 - b) No
7. ¿Cuenta actualmente la finca Hacienda El Saino, con un manual de procedimientos contables establecido para el registro de los activos biológicos?
 - a) Sí
 - b) No
8. ¿Se cuenta con un control para el manejo del inventario de insumos?
 - a) Sí
 - b) No
9. ¿Los insumos del ganado se registran en la cuenta de inventarios?
 - a) Sí
 - b) No

- c) N/A
10. ¿El salario de los peones se divide en los diferentes centros de costos según las labores ejercidas?
- a) Sí
 - b) No
11. ¿Se clasifica los semovientes en categorías de acuerdo a su edad y condiciones?
- a) Sí
 - b) No
12. ¿Sabe usted qué es el valor razonable?
- a) Sí
 - b) No
13. ¿Registran como ingreso o pérdida la variación en el precio de los semovientes?
- a) Sí
 - b) No
14. ¿Se registra el ingreso por evolución de los semovientes?
- a) Sí
 - b) No
15. ¿Se lleva un control que ayude a distribuir la atención de los semovientes en los distintos centros de costos?
- a) Sí
 - b) No
16. ¿Se lleva un control para registrar los nacimientos y muertes de los semovientes?

- a) Sí
 - b) No
17. ¿El ganado para la venta se registra como inventario?
- a) Sí
 - b) No
 - c) N/A
18. ¿El ganado para producción se registra como activo biológico?
- a) Sí
 - b) No
 - c) N/A
19. ¿Se utiliza como método de registro de los semovientes el método de valor razonable?
- a) Sí
 - b) No
 - c) N/A
20. ¿Se utiliza como método de registro de los semovientes el método de acumulación de costos?
- a) Sí
 - b) No
 - c) N/A
21. ¿Los estados financieros de la finca Hacienda El Saino son elaborados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera?
- a) Sí
 - b) No

- c) N/A
22. ¿Se presentan los cuatro estados básicos y sus notas aclaratorias según lo estipula la Norma Internacional de Contabilidad N°1?
- a) Sí
- b) No
- c) N/A
23. ¿Firma el representante legal los estados financieros?
- a) Sí
- b) No
- c) N/A
24. ¿Firma el contador los estados financieros?
- a) Sí
- b) No
- c) N/A
25. ¿Concuerda la declaración D-101 Impuesto sobre la renta con los estados financieros de la empresa?
- a) Sí
- b) No
- c) N/A
26. ¿Se presenta la Declaración anual resumen de clientes, proveedores y gastos específicos (D-151)?
- a) Sí
- b) No
- c) N/A

27. ¿Considera que la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N°41 tiene beneficios para la entidad?

- a) Sí
- b) No

Anexo n.º 3 Imágenes

Algunas fotos de la visita realizada a la finca Hacienda El Saino el 28 de junio de 2018.













