

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

# Módulo 34: Actividades Especiales

**PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO**



# Módulo 34: Actividades Especiales

## PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva el caso práctico a continuación y ponga así en práctica su conocimiento acerca de los requerimientos para la contabilización e información de actividades especiales de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado el caso práctico, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

### Caso práctico: activos biológicos y productos agrícolas en la actividad agrícola

La PYME A vende leche a distintos supermercados y reses vivas en subasta a mataderos para el mercado de carne.

Al 31 de diciembre de 20X7, la PYME A tenía lo siguiente:

- Ganado lechero: 850 vacas lecheras adultas (productoras de leche) y 90 vacas lecheras jóvenes (terneras en crecimiento) que se crían para producir leche en el futuro. El valor razonable menos los costos de venta del ganado lechero es de 5 589 000 u.m.
- Ganado de carne: 423 reses adultas (ganado reproductor) y 890 vacas jóvenes (terneras) que se crían para mantener el ganado reproductor y producir carne. El valor razonable menos los costos de venta del ganado de carne es de 2 975 000 u.m.
- Inventario lechero: 34 000 litros de leche a vender a supermercados el día siguiente. El valor razonable menos los costos de venta de la leche (medido al momento del ordeño, es decir, la cosecha) es de 17 000 u.m.

En 20X8:

- Se vendieron 200 vacas lecheras por 1 072 000 u.m. (precio de venta de 1 200 000 u.m. menos comisión de subastador de 128 000 u.m.).
- Nacieron 40 terneras del ganado lechero y 388 terneros del ganado de carne.
- Murieron 52 vacas lecheras y 36 cabezas del ganado de carne.

En 20X8, la PYME A:

- compró 80 vacas lecheras y 240 cabezas de ganado de carne por 536 000 u.m. y 1 344 000 u.m., respectivamente.
- vendió 600 cabezas de ganado de carne por 3 450 000 u.m. (precio de venta de 3 800 000 u.m. menos comisión del subastador de 350 000 u.m.).

En 20X8, la PYME A produjo 2 796 200 litros de leche. El cuadro a continuación presenta el volumen de leche producida y su respectivo valor razonable menos costos de venta medido en el momento de la cosecha (ordeño). Los costos de venta de la leche son insignificantes:

| <i>Volumen de leche producida</i> | <i>Valor razonable menos costos de venta</i> | <i>Total</i>   |
|-----------------------------------|--|----------------|
| 360 000 litros                    | 0,55 u.m./litro                              | 198 000 u.m.   |
| 875 150 litros                    | 0,60 u.m./litro                              | 525 090 u.m.   |
| 1 561 050 litros                  | 0,65 u.m./litro                              | 1 014 683 u.m. |

En 20X8, la PYME A vendió 2 800 200 litros de leche por 1 735 273 u.m.

## Módulo 34: Actividades Especiales

La PYME A mide el costo de inventarios del producto agrícola (leche) utilizando la fórmula de cálculo del costo basada en primera entrada, primera salida (FIFO). Por consiguiente, el saldo final de la leche es de 19 500 u.m. (es decir, 30 000 litros medidos en 0,65 u.m. por litro).

En 20X8, la PYME A incurrió y pagó los siguientes gastos:

- Veterinaria: 62 000 u.m.
- Agua y electricidad: 48 000 u.m.
- Salarios: 84 000 u.m.
- Alimento para ganado: 276 000 u.m.
- Sueldos: 78 000 u.m.

El cuadro a continuación muestra los valores razonables menos costos de venta de cada grupo de activos biológicos y productos agrícolas al 31 de diciembre de 20X8:

|        |                 | <i>Valor razonable menos<br/>costos de venta</i> |
|--------|-----------------|--|
| 808    | Ganado lechero  | 4 652 400 u.m.                                   |
| 1305   | Ganado de carne | 1 712 200 u.m.                                   |
| 30 000 | Litros de leche | 19 500 u.m.                                      |

**Suponga que la entidad puede determinar el valor razonable de todo el ganado sin costo o esfuerzo desproporcionado. Prepare:**

- 1. Los asientos en el libro diario para registrar las transacciones relacionadas con los activos biológicos en los registros contables de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 y la conciliación requerida por el párrafo 34.7(c) de la *NIF para las PYMES* (a los fines de este caso práctico, se ignora la información comparativa).**
- 2. Los importes que se registrarían en el estado de situación financiera de la PYME A al 31 de diciembre de 20X8.**
- 3. Los importes que se registrarían en el estado del resultado integral de la PYME A al 31 de diciembre de 20X8.**
- 4. Los importes que se registrarían en la parte de actividades de operación del estado de flujos de efectivo de la PYME A para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8, si se preparara utilizando el método directo.**

# Módulo 34: Actividades Especiales

## Respuesta al caso práctico

---

### Parte 1

A continuación, se muestra una de las formas en que la PYME A podría preparar los asientos en el libro diario para contabilizar sus activos biológicos en 20X8. Existen otros métodos igualmente adecuados para cumplir con la Sección 34.

#### En 20X8

|    |                  |   |                |
|----|------------------|---|----------------|
| Dr | Activo: efectivo | 1 072 000 u.m.                              |                |
|    | Cr               | Activo: activos biológicos (ganado lechero) | 1 072 000 u.m. |

*Reconocimiento de la venta de vacas lecheras en 20X8.*

|    |  |                  |                |
|----|--|------------------|----------------|
| Dr | Activo: activos biológicos (ganado lechero)  | 536 000 u.m.     |                |
| Dr | Activo: activos biológicos (ganado de carne) | 1 344 000 u.m.   |                |
|    | Cr   | Activo: efectivo | 1 880 000 u.m. |

*Reconocimiento del ganado comprado en 20X8.*

|    |                  |  |                |
|----|------------------|--|----------------|
| Dr | Activo: efectivo | 3 450 000 u.m.                               |                |
|    | Cr               | Activo: activos biológicos (ganado de carne) | 3 450 000 u.m. |

*Reconocimiento de la venta de ganado de carne en 20X8.*

|    |                     |  |                |
|----|---------------------|--|----------------|
| Dr | Activo: inventarios | 1 737 773 u.m. <sup>(a)</sup>                                      |                |
|    | Cr                  | Ingreso; resultados: ganancia por el reconocimiento de inventarios | 1 737 773 u.m. |

*Reconocimiento de la leche ordeñada en 2008 en el punto de cosecha o recolección.*

|    |                                  |   |                |
|----|----------------------------------|---|----------------|
| Dr | Activo: efectivo                 | 1 735 273 u.m.                              |                |
| Dr | Gasto: costo de la leche vendida | 1 735 273 u.m. <sup>(b)</sup>               |                |
|    | Cr                               | Ingreso: ingresos de actividades ordinarias | 1 735 273 u.m. |
|    | Cr                               | Activo: inventarios                         | 1 735 273 u.m. |

*Reconocimiento de la venta de leche en 20X8.*

|    |  |                  |              |
|----|--|------------------|--------------|
| Dr | Gasto; resultados: gastos de veterinaria         | 62 000 u.m.      |              |
| Dr | Gasto; resultados: gastos de agua y electricidad | 48 000 u.m.      |              |
| Dr | Gasto; resultados: salarios                      | 84 000 u.m.      |              |
| Dr | Gasto; resultados: alimento para ganado          | 276 000 u.m.     |              |
| Dr | Gasto; resultados: sueldos                       | 78 000 u.m.      |              |
|    | Cr   | Activo: efectivo | 548 000 u.m. |

*Reconocimiento del pago de gastos en 20X8.*

## Módulo 34: Actividades Especiales

### 31 de diciembre de 20X8

|    |  |                             |              |
|----|--|-----------------------------|--------------|
| Dr | Gasto; resultados: pérdida en valor razonable (activos biológicos) | 400 600 u.m. <sup>(c)</sup> |              |
| Cr | Activo: activos biológicos (ganado lechero)                        |                             | 400 600 u.m. |

*Reconocimiento de la pérdida por el cambio en el valor razonable del ganado lechero al final del año.*

|    |   |                             |              |
|----|---|-----------------------------|--------------|
| Dr | Activo: activos biológicos (ganado de carne)                          | 843 200 u.m. <sup>(c)</sup> |              |
| Cr | Ingreso; resultados: ganancia en valor razonable (activos biológicos) |                             | 843 200 u.m. |

*Reconocimiento de la ganancia en el ganado de carne al final del año.*

### Extracto de la Nota X Activos biológicos

|   | <b>Ganado lechero</b><br>u.m. | <b>Ganado de carne</b><br>u.m. |
|---|-------------------------------|--------------------------------|
| Saldo al inicio de 20X8   | 5 589 000                     | 2 975 000                      |
| Incremento procedente de compras  | 536 000                       | 1 344 000                      |
| Decremento procedente de la venta   | (1 072 000)                   | (3 450 000)                    |
| Ganancia (pérdida) surgida por cambios en el valor razonable menos costos de venta <sup>(c)</sup> | (400 600)                     | 843 200                        |
| <b>Saldo al final de 20X8</b>   | <b>4 652 400</b>              | <b>1 712 200</b>               |

**Nota:** El párrafo 3.14 exige la presentación de importes comparativos, pero en este ejemplo se omiten. Además, no es obligación presentar los activos biológicos separados por clase como se muestra en este ejemplo. Se pueden presentar de forma agrupada.

### Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de los extractos de los estados financieros que constituyen la respuesta a este caso práctico:

- $360\,000 \text{ litros de leche} \times 0,55 \text{ u.m./litro} + 875\,150 \text{ litros de leche} \times 0,6 \text{ u.m./litro} + 1\,561\,050 \text{ litros de leche} \times 0,65 \text{ u.m./litro} = 1\,737\,773 \text{ u.m. de valor razonable menos los costos de venta de la leche producida en 20X8.}$
- $17\,000 \text{ u.m. de inventario inicial} + 1\,737\,773 \text{ u.m. de valor razonable menos costos de venta de la leche producida en 20X8 menos } 19\,500 \text{ u.m. de inventario final} = 1\,735\,273 \text{ u.m. de costo de la leche vendida.}$
- La ganancia o pérdida surgida por los cambios en el valor razonable menos costos de venta se calcula como la cantidad necesaria para equilibrar el valor razonable final en la conciliación de la nota X anterior.

# Módulo 34: Actividades Especiales

## Parte 2

La PYME A podría informar sus activos en su estado de situación financiera de la siguiente manera:

### Importes en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X8

(en unidades monetarias)

|   | Notas | 31 dic<br>20X8 | 31 dic<br>20X7 |
|---|-------|----------------|----------------|
| <b>ACTIVOS</b>  |       |                |                |
| <b>Activos no corrientes</b>  |       |                |                |
| <b>Activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados.</b> | X     | 6 364 600      | 8 564 000      |
| <b>Activos corrientes</b>   |       |                |                |
| Inventarios: leche  | Y     | 19 500         | 17 000         |

**Nota:** La entidad puede mostrar los activos biológicos en una sola línea porque todos se miden al valor razonable menos costos de venta. Si alguno de los activos biológicos se midiera al costo menos la depreciación y amortización, tendría que mostrarse bajo un encabezado diferente (véase el párrafo 4.2 de la *NIF para las PYMES*).

## Parte 3

La PYME A podría informar los importes relacionados con los activos biológicos y los productos agrícolas en su estado del resultado integral, de la siguiente manera:

### Importes en el estado del resultado integral para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

(en unidades monetarias)

|  | Notas | 20X8        | 20X7 |
|--|-------|-------------|------|
| Ingresos de actividades ordinarias: leche vendida  |       | 1 735 273   | X    |
| Costo de la leche vendida  |       | (1 735 273) |      |
| Ganancia surgida por cambios en el valor razonable menos costos de venta de los activos biológicos | X     | 442 600     | X    |
| Ganancia por el reconocimiento de productos agrícolas: leche                                       |       | 1 737 773   | X    |
| Costos de personal   |       | (162 000)   | (X)  |
| Alimento para ganado   |       | (276 000)   | (X)  |
| Costos de veterinaria  |       | (62 000)    | (X)  |
| Agua y electricidad  |       | (48 000)    | (X)  |

**Nota:** La entidad podría realizar distribuciones y agregaciones de los importes anteriores al presentar el estado del resultado integral de acuerdo con la Sección 5 de la *NIF para las PYMES*.

# Módulo 34: Actividades Especiales

## Parte 4

La PYME A podría informar la parte de actividades de operación de su estado de flujos de efectivo, de la siguiente manera:

### Importes en el estado de flujos de efectivo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8

(en unidades monetarias)

|  | Notas | 20X8        | 20X7 |
|--|-------|-------------|------|
| <b>Flujos de efectivo por actividades de operación</b>   |       |             |      |
| Cobros por ventas de leche   |       | 1 735 273   | X    |
| Cobros por la venta de ganado lechero y de carne, netos de la comisión del subastador <sup>(d)</sup> |       | 4 522 000   | X    |
| Pagos a proveedores y al personal  |       | (548 000)   | (X)  |
| Pagos por compras de ganado lechero y de carne   |       | (1 900 000) | (X)  |

(d) Se supone que los flujos de efectivo por la venta de ganado se recibieron netos de la comisión del subastador.