



**UNIVERSIDAD ESTATAL PENÍNSULA DE SANTA ELENA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

TEMA:

**TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS
EN EL SECTOR ACUÍCOLA (OSTRA), PROVINCIA DE SANTA
ELENA, AÑO 2025: CASO SIMULADO**

**TRABAJO DE INTEGRACIÓN CURRICULAR PREVIO A LA
OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE LICENCIADO EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

AUTOR:

José Ariel Quinde González

LA LIBERTAD – ECUADOR

2026

Aprobación del profesor tutor

En mi calidad de Profesor Tutor del trabajo de titulación, **“TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN EL SECTOR ACUÍCOLA (OSTRA), PROVINCIA DE SANTA ELENA, AÑO 2025: CASO SIMULADO”**, elaborado por el Sr. **Quinde González José Ariel**, egresado de la Carrera de Contabilidad y Auditoría, Facultad de Ciencias Administrativas de la Universidad Estatal Península de Santa Elena, previo a la obtención del título de licenciado en contabilidad y auditoría, declaro que luego de haber asesorado científica y técnicamente su desarrollo y estructura final del trabajo, éste cumple y se ajusta a los estándares académicos y científicos, razón por la cual la apruebo en todas sus partes.

Atentamente

Lcda. Sandy De la A Muñoz, Mgtr.

Profesor tutor

Autoría del trabajo

El presente Trabajo de Titulación denominado **“TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN EL SECTOR ACUÍCOLA (OSTRA), PROVINCIA DE SANTA ELENA, AÑO 2025: CASO SIMULADO”**, constituye un requisito previo a la obtención del título de Licenciado en Contabilidad y Auditoría de la Facultad de Ciencias Administrativas de la Universidad Estatal Península de Santa Elena.

Yo, **José Ariel Quinde González** con cédula de identidad número **240005680-6** declaro que la investigación es absolutamente original, auténtica y los resultados y conclusiones a los que he llegado son de mi absoluta responsabilidad; el patrimonio intelectual del mismo pertenece a la Universidad Estatal Península de Santa Elena.

Quinde González José Ariel

C.C. No.: 240005680-6

Agradecimientos

A Dios, por ser mi fortaleza y guía durante las diferentes etapas de este proceso académico, por su infinita bondad que me permitió superar los desafíos presentados a lo largo de la investigación y culminar esta meta con fe y esperanza.

A mis padres, José Quinde y Gladys González, por su amor incondicional, sus enseñanzas y el esfuerzo realizado para brindarme las oportunidades necesarias para mi formación profesional; su apoyo constante y la confianza depositada en mí fueron el impulso para continuar aun en los momentos de mayor dificultad.

A mis hermanos, Mateo Quinde y Darío Quinde, por su comprensión durante este camino; su cariño fue una motivación constante para continuar y alcanzar este importante objetivo.

A mi novia, Lisbeth Reyes, por haber formado parte de este camino desde nuestros años de colegio y por acompañarme también durante mi formación universitaria, compartiendo conmigo cada etapa de este proceso hasta llegar juntos al final de la carrera; gracias por estar a mi lado durante el desarrollo de esta investigación, por tu paciencia, comprensión y apoyo incondicional; por cada momento de alegría que me regalaste con tus ocurrencias y tu forma tan especial de hacerme reír, incluso en los días más difíciles; por tu cariño, tu amor y por creer siempre en mis capacidades; este logro también lleva una parte de ti.

A mis amigos Allan Tomalá, Melanie Tomalá y Daniel Tomalá, con quienes compartí gran parte de mi formación universitaria; gracias por cada trabajo realizado en equipo, por las largas jornadas de estudio, por las risas, las ocurrencias, los planes improvisados y por hacer que este camino fuera mucho más llevadero; gracias por demostrar que una buena amistad también puede convertirse en un gran apoyo para alcanzar las metas; me alegra haber compartido esta etapa con ustedes y sé que los recuerdos que construimos permanecerán para siempre.

Finalmente, expreso mi sincero agradecimiento a mi docente tutora Lcda. Sandy De la A, por el tiempo, la orientación y las observaciones brindadas hasta el último momento en el desarrollo de esta investigación; asimismo, a la Universidad Estatal Península de Santa Elena, por contribuir a mi formación académica y profesional.

Dedicatoria

Dedico este trabajo, en primer lugar, a Dios, por acompañarme en cada paso de este camino, la sabiduría y la perseverancia necesarias para superar cada reto y permitirme culminar esta importante etapa de mi vida.

A mis padres, José Quinde y Gladys González, quienes con su esfuerzo y ejemplo me enseñaron el valor de la responsabilidad y la honestidad; todo lo alcanzado hasta hoy también es fruto de su apoyo, de los valores y la confianza que siempre depositaron en mí.

A mi novia, Lisbeth Reyes, por recorrer este camino a mi lado desde nuestros años de colegio y por compartir conmigo cada etapa de nuestra formación universitaria; gracias por tu amor y comprensión durante este proceso, por acompañarme en cada etapa, por brindarme palabras de ánimo cuando más las necesité y por celebrar conmigo cada pequeño avance hacia este logro.

Este trabajo representa el resultado de años de esfuerzo y aprendizaje; por ello, lo comparto con quienes han sido parte fundamental de este sueño hecho realidad.

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

.....
Ing. Wilson Toro Álava, PhD.
DIRECTOR DE LA CARRERA

.....
Econ. Karla Suarez Mena, Mgtr.
PROFESOR ESPECIALISTA

.....
Lcda. Sandy De la A Muñoz, Mgtr.
PROFESOR TUTOR

.....
Ing. Emanuel Bohórquez Armijos, PhD.
PROFESOR GUÍA DE LA UIC

.....
Lcdo. Andrés Soriano Soriano
ASISTENTE ADMINISTRATIVO

Índice de Contenidos	Pág.
Introducción	14
Planteamiento del problema	15
Formulación del problema	21
Sistematización del problema	21
Objetivo.....	22
Objetivos Específicos.....	22
Justificación	22
Mapeo.....	24
Capítulo I. Marco referencial	25
Revisión de la literatura	25
Desarrollo de teorías y conceptos	29
Teoría del valor razonable.....	29
Teoría de la transformación biológica.....	29
Teoría de la revelación financiera	30
Tratamiento contable de los activos biológicos	30
Reconocimiento.....	31
Medición Inicial.	33
Medición Posterior.	35
Reconocimiento de resultados.	37
Revelación.....	39
Fundamentos Legales.....	41
Constitución de la República del Ecuador	41
Código Orgánico de la Producción, Comercio, Inversión (COPCI).....	43
Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura.....	43

Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades: Sección 34 “Actividades Especializadas”	44
Norma Internacional de Contabilidad 1: Presentación de Estados Financieros.....	45
Norma Internacional de Contabilidad 2 Inventarios	45
Norma Internacional de Contabilidad 8: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.....	46
Norma Internacional de Contabilidad 12: Impuesto a las Ganancias	46
Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades: Sección 13 Inventarios	46
Capítulo II. Metodología.....	48
Diseño de la investigación	48
Enfoque	48
Alcance.....	48
Diseño y tipo de investigación	48
Métodos de la investigación.....	49
Método deductivo	49
Método analítico.....	49
Diseño del caso simulado.....	49
Recolección y procesamiento de datos	50
Capítulo III. Resultados y discusión	52
Análisis de datos	52
Procesamiento del caso práctico	52
Caso I. Ostras del Pacífico ABC S.A.....	52
Caso 2. Cultivos Costeros XYZ	68
Análisis de la entrevista	84
Contador 1. Camaronera Jesús del Gran Poder S.A.....	84
Análisis de la entrevista realizado al contador 1.....	90
Contador 2. Camaronera Cristal del Mar S.A.	91

Análisis de la entrevista realizado al contador 2.....	95
Discusión.....	96
Conclusiones	98
Recomendaciones.....	99
Referencias.....	101
Apéndice	109

Índice de Tablas

Tabla 1	Registro efectuado por la empresa	54
Tabla 2	Asientos de ajuste propuestos para el reconocimiento y control de las etapas de transformación biológica.....	56
Tabla 3	Determinación del valor razonable menos los costos de venta.....	57
Tabla 4	Registro de la medición del activo biológico conforme a la NIC 41	57
Tabla 5	Determinación del valor razonable menos los costos de venta.....	59
Tabla 6	Registro efectuado por la empresa	59
Tabla 7	Determinación del valor razonable menos los costos de venta.....	60
Tabla 8	Ajuste por medición al valor razonable del activo biológico conforme a la NIC 41.....	60
Tabla 9	Extracto del mayor contable.....	61
Tabla 10	Reclasificación de los productos obtenidos tras la cosecha	62
Tabla 11	Registro propuesto conforme a la NIC 41 y la NIC 2.....	62
Tabla 12	Conciliación entre la base contable y la base tributaria	64
Tabla 13	Omisión del reconocimiento del impuesto diferido	64
Tabla 14	Determinación del impuesto diferido.....	64
Tabla 15	Reconocimiento del pasivo por impuesto diferido.....	65
Tabla 16	Registro de la venta del inventario y reversión del impuesto diferido.....	65
Tabla 17	Información revelada por la empresa	67
Tabla 18	Propuesta de nota explicativa sobre activos biológicos e inventario cosechado	67
Tabla 19	Registro efectuado por la empresa	69
Tabla 20	Asientos de ajuste propuestos para el reconocimiento y control de las etapas de transformación biológica.....	71
Tabla 21	Valoración efectuada por la empresa	73
Tabla 22	Registro efectuado por la empresa	73
Tabla 23	Medición propuesta conforme a la Sección 34 de la NIIF para las PYMES	74
Tabla 24	Reversión del incremento reconocido del activo biológico	74
Tabla 25	Determinación de la valoración efectuada por la empresa.....	75
Tabla 26	Registro efectuado por la empresa	76

Tabla 27 Medición propuesta conforme a la Sección 34 de la NIIF para las PYMES	76
Tabla 28 Reversión del incremento reconocido del activo biológico	77
Tabla 29 Extracto del mayor contable de la cuenta Activo Biológico – Ostras listas para cosecha	78
Tabla 30 Determinación de los productos obtenidos tras la cosecha.....	78
Tabla 31 Registro conforme a la Sección 34 y la Sección 13 de la NIIF para las PYMES	79
Tabla 32 Información revelada por la empresa.....	80
Tabla 33 Propuesta de nota explicativa sobre activos biológicos	81
Tabla 34 Comparación de los principales aspectos de la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES	82
Tabla 35 Comparación del tratamiento contable aplicado en los casos prácticos conforme a la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES	83

Índice de Apéndice

Apéndice A Cronograma de tutorías	109
Apéndice B Control de tutorías	110
Apéndice C Matriz de Consistencia.....	111
Apéndice D Guía de entrevista.....	113
Apéndice E Entrevistas aplicado a contadores expertos	115
Apéndice F Informe técnico	117
Apéndice G Ficha documental	123



**TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN EL
SECTOR ACUÍCOLA (OSTRA), PROVINCIA DE SANTA ELENA, AÑO
2025: CASO SIMULADO**

AUTOR:

Quinde González José Ariel

TUTOR:

Lcda. Sandy De la A Muñoz, Mgtr.

Resumen

El tratamiento contable de los activos biológicos constituye un aspecto relevante para la presentación de información financiera en el sector acuícola, debido a las variaciones que experimentan estos activos durante su proceso de transformación biológica. En la provincia de Santa Elena, el cultivo de ostras presenta limitaciones relacionadas con el reconocimiento, la medición y la revelación, originadas por el desconocimiento de la normativa y la ausencia de criterios técnicos para su aplicación. La investigación tuvo como objetivo analizar el tratamiento contable de los activos biológicos en el sector acuícola (ostra) mediante dos casos prácticos simulados. Metodológicamente, se desarrolló bajo un enfoque mixto, con alcance descriptivo y diseño no experimental de corte transversal; además, se aplicaron los métodos deductivo y analítico, apoyados en revisión documental y entrevistas a profesionales del área contable. Los resultados evidenciaron que la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES mantienen similitudes en el reconocimiento inicial, el control de las etapas de transformación biológica, la clasificación de los productos obtenidos tras la cosecha y la información a revelar; sin embargo, difieren principalmente en la medición posterior del activo biológico. Los casos prácticos simulados permitieron identificar y corregir deficiencias mediante registros, ajustes y procedimientos acordes con ambos marcos normativos; se concluye que la adecuada aplicación de la NIC 41 y de la Sección 34 de la NIIF para las PYMES contribuye a una representación más razonable de los activos biológicos y fortalece la confiabilidad de la información financiera.

Palabras claves: activos biológicos; tratamiento contable; NIC 41; Sección 34 de la NIIF para las PYMES; sector acuícola.



**ACCOUNTING TREATMENT OF BIOLOGICAL ASSETS IN THE
AQUACULTURE SECTOR (OYSTERS), SANTA ELENA PROVINCE,
YEAR 2025: SIMULATED CASE STUDY**

AUTHOR:

Quinde González José Ariel

TUTOR:

Lcda. Sandy De la A Muñoz, Mgtr.

Abstract

The accounting treatment of biological assets is a key aspect of financial reporting in the aquaculture sector, due to the changes these assets undergo during their biological transformation process. In the province of Santa Elena, oyster farming faces challenges related to recognition, measurement, and disclosure, stemming from a lack of familiarity with regulations and the absence of technical criteria for their application. The objective of this research was to analyze the accounting treatment of biological assets in the aquaculture sector (oysters) using two simulated case studies. Methodologically, the study employed a mixed-methods approach with a descriptive scope and a non-experimental cross-sectional design; furthermore, deductive and analytical methods were applied, supported by a literature review and interviews with accounting professionals. The results showed that IAS 41 and Section 34 of the IFRS for SMEs share similarities in initial recognition, control over the stages of biological transformation, classification of harvested products, and disclosure requirements; however, they differ primarily in the subsequent measurement of biological assets. The simulated case studies made it possible to identify and correct deficiencies through records, adjustments, and procedures consistent with both regulatory frameworks; it is concluded that the proper application of IAS 41 and Section 34 of IFRS for SMEs contributes to a more reasonable presentation of biological assets and enhances the reliability of financial information.

Keywords: biological assets; accounting treatment; IAS 41; Section 34 of the IFRS for SMEs; aquaculture sector.

Introducción

En la actualidad, la contabilidad aplicada a los sectores productivos enfrenta retos para presentar de manera razonable las operaciones relacionadas con los recursos naturales. En la provincia de Santa Elena, el sector acuícola constituye una actividad económica relevante, especialmente en actividades orientadas al cultivo de ostras, consideradas activos biológicos sujetos a transformación durante su ciclo productivo, cuya naturaleza es cambiante y requiere de procedimientos contables que permitan reconocer de forma adecuada las variaciones generadas en cada etapa de crecimiento, considerando los estándares contables vigentes.

Desde la perspectiva de Mirabá (2025) la Norma Internacional de Contabilidad 41 (NIC 41) resulta fundamental en el manejo de los activos biológicos, puesto que permite establecer un control contable más riguroso y claro; su aplicación contribuye en la presentación de información financiera confiable que disponga la empresa, siendo clave para la toma de decisiones en sectores productivos como el agrícola y el acuícola.

A partir de los aportes de Barros y Espinoza (2021), las Normas Internacionales de Información Financiera, tanto en su versión completa como en la adaptada para PYMES mediante la Sección 34, establecen lineamientos relacionados con el tratamiento contable de los activos biológicos, su aplicación permite generar información sobre las fases técnicas del proceso productivo, facilitando el control tributario y la conciliación fiscal. No obstante, persisten limitaciones respecto al reconocimiento de determinados desembolsos posteriores al inicio de la producción, entre ellos los gastos asociados a alimentación, fertilizantes y mano de obra.

Dentro de las actividades desarrolladas en el sector acuícola, la ostricultura se orienta al cultivo y aprovechamiento de ostras con distintos fines comerciales y productivos, entre ellos el consumo, la producción de perlas y la obtención de nácar en sus conchas. Este proceso puede desarrollarse tanto en ambientes marinos abiertos como en espacios controlados, donde las ostras atraviesan diversas etapas de crecimiento desde su fase larval hasta alcanzar condiciones adecuadas para su comercialización y maduración (Jaime, 2026).

En este contexto, se presenta el estudio titulado “Tratamiento contable de los activos biológicos en el sector acuícola (ostra), provincia de Santa Elena, año 2025: caso simulado”, orientado al análisis de los criterios establecidos en la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES respecto al reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos. A través del desarrollo de un caso simulado, la investigación busca fortalecer la comprensión y aplicación de la normativa contable en las actividades relacionadas con el cultivo de ostras dentro del sector acuícola. De igual manera, el estudio permite identificar aspectos relacionados con el registro de las transformaciones biológicas y la importancia de mantener información financiera adecuada conforme a las disposiciones establecidas en la normativa internacional.

Planteamiento del problema

A nivel internacional, Mallugo et al. (2018) señalan que la experiencia de Colombia evidencia las dificultades relacionadas con la aplicación de la normativa internacional, al indicar que la transición del costo histórico a la medición al valor razonable conforme a la NIC 41 y la sección 34 de la NIIF para PYMES no solo plantea inconvenientes en la identificación de las etapas del proceso productivo y la reclasificación de los activos biológicos, también en la aplicación de la normativa según el tipo de entidad.

La adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera ha generado cambios en la regulación contable de distintos países; en Colombia, la Ley 1314 de 2009 estableció la adopción de las NIIF con el propósito de regular las normas de contabilidad e información financiera y mejorar la calidad de los reportes contables. No obstante, su aplicación, especialmente en el sector agropecuario, ha evidenciado dificultades relacionadas con el tratamiento de los activos biológicos y con la aplicación de los criterios de medición establecidos por las NIIF (Banguero & Ocampo, 2020).

Por otra parte, Reyes y Samame (2024) señalan que el sector acuícola peruano enfrenta limitaciones financieras, baja inversión, reducida investigación y desarrollo, así como deficiencias en capacitación y asistencia técnica para la producción; a esto se suma la ausencia de un marco normativo que oriente el desarrollo de estas actividades, situación donde aún predominan prácticas empíricas y limitaciones en el control de sus operaciones.

A nivel nacional, el tratamiento contable de los activos biológicos dentro del sector acuícola presenta limitaciones en la aplicación de la normativa internacional, particularmente en procesos de medición, valoración y revelación contable; en actividades como el cultivo de truchas se han identificado diferencias en la valoración de activos biológicos entre empresas que desarrollan operaciones similares, además de dificultades para presentar información fiable conforme a los lineamientos establecidos en la NIC 41 (Abraján & Caiza, 2019).

Posteriormente, Rodríguez (2023) señala que las normativas contables aplicables al tratamiento de los activos biológicos presentan diferencias en cuanto a su alcance y nivel de exigencia, mientras que la NIC 41 establece directrices más específicas orientadas, principalmente, a empresas de gran tamaño; la sección 34 de la NIIF para PYMES se adapta a organizaciones más pequeñas, con un enfoque más flexible que busca evitar cargas operativas excesivas, situación que dificulta determinar el tratamiento contable más adecuado según el tipo de empresa, lo que puede afectar la calidad de la información financiera y la toma de decisiones.

Asimismo, persisten dificultades en la medición y presentación razonable de la información financiera, debido a la diversidad de actividades productivas que la conforman, como la agricultura, ganadería, silvicultura y acuicultura. Este sector ha estado excluido de ciertos marcos normativos contables, lo que ha generado vacíos en la aplicación de las NIIF y ha limitado la precisión en el registro de sus operaciones (Cajía, 2025).

A nivel local, Pita y Suárez (2023) identificaron deficiencias en el tratamiento contable de las semillas de ostras dentro de un proyecto acuícola desarrollado en la provincia de Santa Elena, evidenciando que los ajustes derivados de la valoración de estos activos biológicos no eran registrados ni reconocidos de manera precisa en los estados financieros conforme a los lineamientos establecidos en la NIC 41; además, determinaron que la falta de capacitación y conocimiento sobre la normativa limitaba su adecuada aplicación, ocasionando que la información financiera no reflejara la realidad económica de dichos activos.

Asimismo, en el laboratorio de larvas PRICMAR, ubicado en la comuna Palmar, se identificaron deficiencias relacionadas con el reconocimiento contable de los activos biológicos, pues estos no eran registrados adecuadamente desde su

adquisición conforme a los lineamientos establecidos en la NIC 41; además, se evidenció la ausencia de un sistema de costos que permitiera controlar las distintas etapas del proceso productivo, situación que generaba información financiera que no reflejaba la realidad económica de la entidad ni los resultados obtenidos durante cada período contable (Tomalá J. , 2024).

Por otra parte, Reyes (2025) evidenció deficiencias en el tratamiento contable de los activos biológicos en el laboratorio de larvas Yurimar, ubicado en la comuna San Pablo, las cuales estuvieron asociadas al limitado conocimiento de la normativa contable y a dificultades en la identificación, medición y valoración de estos activos; además, se identificó una aplicación inadecuada de la NIC 41 durante las distintas etapas del proceso productivo.

En este contexto, el sector acuícola en la provincia de Santa Elena representa una actividad productiva de mayor importancia, destacándose por el cultivo de especies como el camarón y la ostra; esta actividad genera oportunidades de desarrollo económico y productivo dentro de la zona.

Sin embargo, el crecimiento del cultivo de ostras ha evidenciado limitaciones en la gestión contable relacionadas con el tratamiento de los activos biológicos, debido a que las ostras atraviesan distintas etapas de transformación biológica durante su ciclo de crecimiento y comercialización. Además, el limitado conocimiento de la normativa y la escasa aplicación de criterios contables adecuados dificultan su reconocimiento, medición y revelación conforme a los lineamientos establecidos por la normativa internacional.

Por tal motivo, la presente investigación plantea el desarrollo de dos casos simulados aplicados a empresas ficticias del sector acuícola dedicadas al cultivo de ostras, estructurados bajo los lineamientos de la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para PYMES.

En el CASO 1 se considera a la empresa “Ostras del Pacífico ABC S.A.”, dedicada al cultivo, producción y comercialización de ostras en la provincia de Santa Elena. La entidad inició sus operaciones el 1 de enero de 2019 y, con el paso del tiempo, logró posicionarse dentro del sector acuícola gracias al incremento sostenido de su producción y a la comercialización de ostras destinadas al consumo, la obtención

de perlas y la extracción de nácar. Sus instalaciones se encuentran distribuidas en zonas de cultivo marino, áreas de clasificación, laboratorio y administración, contando con un total de 75 colaboradores encargados de las distintas fases del proceso productivo.

No obstante, la empresa presenta deficiencias relacionadas con el tratamiento contable de sus activos biológicos conforme a la NIC 41, especialmente en el reconocimiento y control de las distintas etapas de transformación biológica de las ostras. Aunque el área de producción emite informes técnicos que evidencian la evolución del cultivo, la entidad mantiene el activo biológico registrado en una única cuenta denominada Activo Biológico – Cultivo de Ostras, sin efectuar las reclasificaciones correspondientes hacia las etapas de semillas, ostras en crecimiento y ostras listas para cosecha; la información contable no refleja adecuadamente el desarrollo del ciclo biológico ni permite identificar la etapa en la que se encuentra el cultivo.

Asimismo, se evidencian limitaciones en el reconocimiento de los desembolsos asociados al proceso productivo, debido a la ausencia de criterios uniformes para su tratamiento contable. Los costos relacionados con el mantenimiento de las estructuras de cultivo, controles sanitarios y demás actividades necesarias para el desarrollo biológico de las ostras son registrados sin una estructura que facilite su identificación y control, dificultando el seguimiento de los costos incurridos durante el proceso de transformación biológica.

Otra problemática detectada corresponde a la medición del activo biológico al valor razonable menos los costos de venta, considerando que la empresa mantiene registros basados en costos históricos sin incorporar las variaciones existentes en el mercado acuícola; del mismo modo, las diferencias originadas por la medición a valor razonable no son reconocidas oportunamente en la información financiera, afectando la valoración del activo biológico conforme a la NIC 41.

De igual manera, se identificó que “Ostras del Pacífico ABC S.A.” mantiene contratos de comercialización anticipada con compradores del sector acuícola y utiliza los precios pactados en dichos contratos como referencia para medir el activo biológico, pese a que la NIC 41 establece que dichos valores no constituyen la base

para determinar el valor razonable menos los costos de venta; la medición efectuada puede diferir de las condiciones existentes en el mercado al momento de la valoración.

Por otra parte, una vez concluido el proceso de cosecha y clasificación, la empresa mantiene registrados el molusco, las perlas y el nácar dentro del rubro de Activo Biológico – Ostras listas para cosecha, sin efectuar la reclasificación correspondiente hacia las cuentas de inventarios. Esta situación impide diferenciar el momento en que concluye la transformación biológica y dificulta la aplicación conjunta de la NIC 41 y la NIC 2 Inventarios.

Asimismo, la empresa no reconoce los efectos tributarios derivados de la diferencia existente entre la base contable y la base tributaria generada por la medición al valor razonable menos los costos de venta; se omite el reconocimiento del pasivo por impuesto diferido y su posterior reversión al momento de la comercialización de los productos cosechados, incumpliendo los lineamientos establecidos en la NIC 12.

Finalmente, la empresa presenta limitaciones relacionadas con la información a revelar sobre sus activos biológicos y los productos obtenidos tras la cosecha, debido a que las notas a los estados financieros únicamente muestran el valor total registrado, sin incorporar información referente a las variaciones biológicas del período, las etapas de transformación del cultivo, los criterios utilizados para determinar el valor razonable menos los costos de venta ni la clasificación de los productos agrícolas obtenidos como inventarios. Esta situación reduce la utilidad de la información financiera para los usuarios encargados de la toma de decisiones.

En el CASO 2 se plantea a la empresa ficticia “Cultivos Costeros XYZ”, dedicada al cultivo y comercialización de ostras en la provincia de Santa Elena. La entidad inició sus actividades el 1 de enero de 2019 como un negocio familiar orientado a la producción acuícola para el mercado local, desarrollando sus operaciones en zonas costeras destinadas al cultivo, cuidado y mantenimiento de ostras. Sus actividades productivas se realizan mediante estructuras flotantes y sistemas de almacenamiento ubicados en áreas de manglar y zonas marinas de la comuna Palmar, donde factores como la salinidad, las variaciones de marea y las condiciones ambientales influyen directamente en el crecimiento y supervivencia del activo biológico. La empresa cuenta con áreas básicas de producción, almacenamiento

y administración, además de 18 trabajadores encargados de las labores de monitoreo, limpieza, control y comercialización del cultivo.

No obstante, la empresa presenta dificultades en la aplicación de la Sección 34 de la NIIF para las PYMES, principalmente en el reconocimiento y control de las distintas etapas de transformación biológica de las ostras, considerando que los cambios de etapa identificados mediante informes técnicos no son incorporados oportunamente a la contabilidad. Como consecuencia, el cultivo permanece registrado en una única cuenta de activo biológico durante todo el ciclo productivo, limitando el seguimiento de su evolución y el control interno sobre cada fase del proceso.

Asimismo, se evidencian limitaciones en el registro de los desembolsos efectuados durante el proceso operativo, debido a la ausencia de criterios técnicos que permitan identificar cuáles costos corresponden directamente a la transformación biológica del cultivo y cuáles representan gastos del período. Esta situación genera diferencias en la aplicación de las políticas contables de la entidad y afecta la uniformidad del registro de las operaciones relacionadas con el activo biológico.

Otra problemática identificada corresponde a la medición de los activos biológicos, debido a que la empresa, pese a no disponer de información suficiente para determinar el valor razonable sin costo o esfuerzo desproporcionado, realiza incrementos sobre el importe en libros utilizando estimaciones internas elaboradas por el personal administrativo. Esta situación provoca que el activo biológico sea registrado por valores que no guardan relación con el modelo del costo establecido en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES.

De igual manera, se identificó que “Cultivos Costeros XYZ” comercializa parte de su producción mediante acuerdos verbales celebrados con comerciantes locales y pequeños distribuidores; sin embargo, la empresa utiliza los precios pactados con los compradores para modificar el importe en libros del activo biológico antes de concretarse la venta. Esta práctica ocasiona diferencias en la medición contable del cultivo, considerando que dichos acuerdos no constituyen un hecho económico que justifique alterar el costo registrado del activo biológico.

Por otra parte, una vez concluido el proceso de transformación biológica mediante la cosecha de las ostras, la empresa mantiene registrados como activos

biológicos los productos obtenidos, tales como molusco, nácar y perlas, sin efectuar la reclasificación correspondiente hacia inventarios. Esta situación genera inconsistencias en la clasificación contable de los bienes obtenidos y limita la adecuada presentación de la información financiera conforme a la Sección 13 de la NIIF para las PYMES.

Asimismo, la empresa presenta limitaciones en la información a revelar relacionada con sus activos biológicos, debido a que únicamente presenta el valor registrado en libros, omitiendo información sobre la política contable aplicada, la justificación de la utilización del modelo del costo, las reclasificaciones efectuadas durante el proceso productivo y las cantidades existentes en cada etapa del cultivo. Esta situación dificulta el seguimiento de la actividad productiva y reduce la utilidad de la información financiera para la toma de decisiones.

Las problemáticas identificadas en ambos casos guardan relación con el desconocimiento de la normativa internacional aplicable a los activos biológicos, la ausencia de políticas contables adaptadas al sector acuícola y las limitaciones presentes en los controles utilizados durante el proceso productivo del cultivo de ostras. Estas situaciones generan deficiencias en el reconocimiento, medición y revelación contable del activo biológico, afectando la confiabilidad de la información financiera y dificultando la aplicación de los lineamientos establecidos en la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para PYMES dentro de las actividades acuícolas.

Formulación del problema

¿De qué manera se analiza el tratamiento contable de los activos biológicos en el sector acuícola (ostra) de la provincia de Santa Elena mediante un caso simulado basado en la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para PYMES, para su correcto reconocimiento, medición y revelación, año 2025?

Sistematización del problema

- ¿De qué manera difieren los criterios de reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos entre la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES?

- ¿Cómo se aplica la NIC 41 y la Sección 34 NIIF para PYMES en un caso simulado para determinar el tratamiento contable de los activos biológicos (ostra) en sus distintas etapas de desarrollo biológico?
- ¿De qué manera los resultados del caso simulado contribuyen al diseño de un informe técnico que sirva de guía para la optimización del reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos (ostra) en el sector acuícola?

Objetivo

Analizar el tratamiento contable de los activos biológicos en el sector acuícola (ostra) de la provincia de Santa Elena, mediante un caso simulado basado en la NIC 41 y la Sección 34 NIIF para PYMES, para su correcto reconocimiento, medición y revelación, año 2025.

Objetivos Específicos

- Comparar los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en la NIC 41 frente a la Sección 34 NIIF para PYMES aplicables a los activos biológicos
- Aplicar la NIC 41 y la Sección 34 NIIF para PYMES en un caso simulado para determinar el tratamiento contable de los activos biológicos (ostra) en sus distintas etapas de desarrollo biológico
- Proponer un informe técnico basado en los resultados del caso simulado como una herramienta de guía para la optimización del reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos (ostra) en el sector acuícola.

Justificación

Desde una justificación teórica, esta investigación se sustenta en estudios académicos que permiten comprender el tratamiento contable de los activos biológicos en el sector acuícola. En el nivel macro, se consideraron tesis, artículos científicos y estudios desarrollados en distintos contextos internacionales, que abordan la aplicación de las NIIF en contextos agropecuarios y acuícolas, destacando los desafíos relacionados con la aplicación de la normativa internacional en las actividades agropecuarias y acuícolas. En el nivel meso, se incluyen investigaciones nacionales

que analizan la implementación de la NIC 41 y la sección 34 de la NIIF para PYMES en distintos sectores productivos del país, excluyendo la provincia de Santa Elena, lo que permite identificar patrones comunes y limitaciones normativas en el contexto ecuatoriano. Finalmente, en el nivel micro, se incorporan trabajos de tesis locales que examinan la realidad contable de las empresas acuícolas en Santa Elena, permitiendo conocer la realidad contable, limitaciones operativas y necesidades de mejora en el tratamiento de activos biológicos.

Desde una justificación práctica, la presente investigación permitió analizar el tratamiento contable de los activos biológicos (ostra) mediante el desarrollo de dos casos simulados aplicados al sector acuícola de la provincia de Santa Elena, correspondientes a las empresas ficticias “Ostras del Pacífico ABC S.A.” y “Cultivos Costeros XYZ”. El primer caso fue estructurado bajo los lineamientos de la NIC 41 y el segundo bajo la Sección 34 de la NIIF para PYMES, permitiendo analizar problemáticas relacionadas con el reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos durante las distintas etapas de crecimiento y comercialización de las ostras; además, el análisis comparativo de ambos casos facilitó la identificación de las principales diferencias existentes entre los dos marcos normativos y su aplicación dentro de la actividad acuícola; los resultados obtenidos permitieron elaborar un informe técnico orientado al mejoramiento del tratamiento contable de los activos biológicos en el sector acuícola, contribuyendo a la generación de información financiera más confiable para la toma de decisiones.

Los resultados obtenidos pueden servir como referencia para estudiantes, profesionales y organizaciones vinculadas al sector acuícola que requieran aplicar la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para PYMES en el tratamiento contable de los activos biológicos; de igual manera, el estudio proporcionó criterios técnicos que pueden ser considerados en procesos de reconocimiento, medición y revelación contable relacionados con el cultivo de ostras, contribuyendo a una mejor comprensión de esta actividad y al fortalecimiento de la información financiera.

Mapeo

Este trabajo de integración curricular se encuentra estructurado en tres capítulos que permiten desarrollar la investigación de manera ordenada y coherente. El Capítulo I, denominado marco referencial, incluye la revisión de literatura, el desarrollo de teorías y conceptos vinculados al tema, así como los fundamentos legales pertinentes, de igual forma en el Capítulo II, correspondiente a la metodología, se detallan el diseño y los métodos de investigación, y la respectiva recolección y procesamiento de datos. Finalmente, el Capítulo III, bajo el título de resultados y discusión, se expone el análisis de los datos obtenidos desde un enfoque cualitativo y cuantitativo, contrastándolos en la sección de discusión para derivar en las conclusiones y recomendaciones finales del estudio.

Capítulo I. Marco referencial

Revisión de la literatura

En el ámbito internacional, Rocha et al. (2016), en el artículo científico titulado “Piscicultura integrada à agroindústria: uma proposta de fluxo contábil de acordo com os CPCs 29 e 16”, abordaron como problemática la ausencia de referencias contables que orientaran el tratamiento de los activos biológicos durante las distintas etapas de la cadena productiva piscícola, especialmente en la transición desde la transformación biológica hacia el procesamiento agroindustrial, situación que generaba dificultades en la medición, reconocimiento y evidencia contable de los inventarios; como objetivo principal propusieron un modelo de flujo contable para la piscicultura integrada que permitiera identificar los momentos en que los activos biológicos debían medirse a valor razonable y aquellos en que correspondía aplicar el costo histórico; en cuanto a la metodología, emplearon un enfoque cualitativo mediante un estudio de caso único desarrollado en una agroindustria piscícola brasileña, utilizando análisis documental, observación de los procesos productivos y análisis de contenido para el tratamiento de la información; entre los principales resultados elaboraron una propuesta de cuentas para el grupo de inventarios y activos biológicos, identificando las etapas de reconocimiento y valoración conforme a los lineamientos de los CPC 29 y 16, además de diseñar un flujo contable integrado para la formación de existencias durante las fases de producción y procesamiento; los autores concluyeron que la adopción de procedimientos contables diferenciados según cada etapa productiva permitió una mejor representación económica de los activos biológicos, favoreciendo la medición adecuada de los inventarios y fortaleciendo la calidad de la información financiera generada por las empresas piscícolas.

De igual forma, Hernández y Tolentino (2024), en el artículo científico titulado “Measurement and disclosure criteria for biological assets for Chilean and Peruvian companies”, abordaron como problemática las dificultades existentes en la aplicación de los criterios de medición y revelación establecidos en la NIC 41 para los activos biológicos, considerando la complejidad que representa la valoración a valor razonable y el cumplimiento de los requerimientos de divulgación financiera; como objetivo principal examinaron la forma en que las empresas cotizadas de Perú y Chile aplicaron los criterios de medición y revelación de información sobre activos

biológicos, además se analizó la influencia de variables como el país, tipo de firma auditora, naturaleza del activo biológico, nivel de inversión, tamaño empresarial y rentabilidad; en relación con la metodología, emplearon un enfoque cuantitativo con alcance descriptivo-relacional y diseño transversal, analizando los estados financieros correspondientes a los años 2021 y 2022; la muestra estuvo conformada por 30 empresas cotizadas que aplicaban la NIC 41, de las cuales 12 pertenecían al Perú y 18 a Chile, utilizando pruebas estadísticas Chi-cuadrado, ANOVA de un factor y correlación de Pearson, procesadas mediante el software SPSS versión 29; entre los principales resultados determinaron que el país, el tipo de firma auditora y la naturaleza del activo biológico no influyeron en la selección del modelo de medición, mientras que el nivel de revelación fue mayor en las empresas chilenas y en aquellas auditadas por firmas Big Four, identificándose además una correlación significativa entre la inversión en activos biológicos; los autores concluyeron que las empresas con mayores inversiones en activos biológicos tendieron a presentar niveles más altos de revelación financiera, fortaleciendo la transparencia y la calidad de la información suministrada a inversionistas y acreedores.

Por otra parte, en el contexto nacional, Chávez et al. (2022), en el artículo científico titulado “Medición de Activo Biológico aplicando NIC 41 cuando la producción pasa al siguiente ejercicio económico. Caso empresa la Esperanza”, abordaron como problemática las dificultades relacionadas con la medición y reconocimiento de los activos biológicos en empresas camaroneras cuando la producción permanecía en proceso al cierre del ejercicio económico, situación que incidía en la determinación del valor razonable y en la calidad de la información financiera; como objetivo principal analizaron la aplicación de la NIC 41 en la producción camaronera de la empresa La Esperanza, considerando el registro, acumulación de costos, medición del valor razonable y presentación de estados financieros; en relación con la metodología, emplearon un enfoque cuantitativo con alcance descriptivo, aplicando métodos de revisión bibliográfica, análisis documental, analítico-sintético, estadístico e histórico, además de la técnica de entrevista como instrumento de recolección de información; entre los principales resultados determinaron que la medición de la producción camaronera bajo los lineamientos de la NIC 41 permitió reconocer adecuadamente los activos biológicos que aún no habían sido cosechados al finalizar el periodo contable, mejorando la valoración de la

producción en proceso y la presentación de la información financiera; los autores concluyeron que la aplicación de la NIC 41 favoreció una representación más razonable de los activos biológicos y fortaleció el apalancamiento financiero de la empresa al reconocer oportunamente la producción que pasó al siguiente ejercicio económico.

En este mismo sentido, la tesis elaborada por García (2023) titulada “Propuesta metodológica para la implementación de controles de inventario biológico con base en la NIC 41 en PYMES pertenecientes al sector camaronero de la provincia del Guayas”, abordó la problemática del control empírico de inventarios, basado en conteos artesanales mediante atarraya, lo que generaba imprecisiones en los registros contables y financieros. El objetivo principal fue diseñar una metodología eficaz para implementar controles de inventario biológico conforme a la NIC 41 en PYMES del sector camaronero del Guayas. La metodología adoptada fue de tipo cualitativa, descriptiva y no experimental, bajo un diseño explicativo, utilizando entrevistas, observación directa y análisis documental como principales técnicas de recolección de información. Entre los resultados, se evidenció que la aplicación de la NIC 41 contribuye a una presentación más razonable y confiable de los activos biológicos en los estados financieros. Las empresas entrevistadas reconocieron beneficios como la correcta determinación de costos, transparencia contable y reducción de errores en la medición del valor razonable. En conclusión, la investigación demostró que la implementación de controles de inventario biológico basados en la NIC 41 mejora la gestión y la eficiencia operativa en las PYMES camaroneras. Además, fomenta la sostenibilidad, la responsabilidad contable y una mayor competitividad del sector acuícola en la provincia del Guayas.

Finalmente, dentro del ámbito local Pita y Suárez (2023), en el artículo científico titulado “NIC 41, tratamiento financiero del proyecto acuícola de la prefectura de Santa Elena, 2022”, abordaron como problemática las deficiencias existentes en la aplicación de la NIC 41 dentro del proyecto acuícola de ostras de la prefectura de Santa Elena, particularmente, en el reconocimiento, valoración y registro contable de los activos biológicos; como objetivo principal analizaron el tratamiento financiero y contable del proyecto en relación con el registro de las ostras conforme a la NIC 41, con el propósito de mejorar la precisión y eficacia de los estados financieros; en cuanto a la metodología, emplearon un enfoque mixto con alcance

descriptivo, diseño no experimental e investigación documental, considerando como población al personal del área financiera y de producción involucrado en la aplicación de la normativa, seleccionándose una muestra de seis funcionarios, a quienes se aplicaron entrevistas y fichas de observación como instrumentos de recolección de información; entre los principales resultados se identificaron deficiencias en el tratamiento contable de los ajustes aplicados al valor de las semillas de ostras, así como limitaciones en la comprensión y aplicación de los lineamientos establecidos por la NIC 41, observándose que dichos ajustes no eran registrados ni reconocidos adecuadamente en los estados financieros; los autores concluyeron que esta situación afectaba la transparencia y confiabilidad de la información financiera, recomendando fortalecer la capacitación del personal e implementar controles que garanticen una adecuada aplicación de la normativa contable.

Asimismo, Rosales y Suárez (2023), en el artículo científico titulado “Tratamiento contable de los activos biológicos en el sector camaronero, caso: Santa Elena, Ecuador”, abordaron como problemática las dificultades existentes en la valoración, reconocimiento y tratamiento contable de los activos biológicos dentro de las empresas camaroneras, considerando que una gestión inadecuada de los costos de producción afecta la calidad de la información financiera; como objetivo principal determinaron las características de la gestión contable que permitieran una correcta valoración de los activos biológicos conforme a la NIC 41 y su impacto en los costos de producción; en relación con la metodología, emplearon un enfoque cuantitativo-cualitativo, utilizando métodos bibliográfico, documental, sistemático y analítico, bajo un diseño no experimental, tomando como base la información financiera correspondiente al ejercicio contable 2022 de una empresa camaronera ubicada en la provincia de Santa Elena; entre los principales resultados identificaron que las mermas, deterioros y pérdidas por mortalidad del camarón incidían directamente en la valoración de los activos biológicos y en la presentación de los estados financieros, evidenciándose además que parte de los costos de producción eran enviados directamente a resultados sin recibir el tratamiento contable adecuado; los autores concluyeron que la correcta aplicación de la NIC 41 permite reconocer de manera más razonable los efectos derivados de la transformación biológica, mejorando la valoración de los activos biológicos y la presentación de la información financiera.

Desarrollo de teorías y conceptos

Teoría del valor razonable

La teoría del valor razonable constituye uno de los enfoques de valoración más utilizados dentro de las Normas Internacionales de Información Financiera para la medición de activos y pasivos.

La NIC 41 establece el valor razonable menos los costos de venta como criterio general para la medición de los activos biológicos, considerando las condiciones del mercado y las características propias del activo, entre ellas su ubicación, el estado y las condiciones bajo las cuales podría ser comercializado; de esta manera, permite que la información financiera presente de mejor manera la realidad económica de la entidad (Jaramillo-Ruiz et al., 2020).

En esta investigación, la teoría del valor razonable sirvió como fundamento para analizar la valoración de los activos biológicos (ostra) durante las distintas etapas de su desarrollo, facilitando la comprensión de los criterios de medición establecidos en la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para PYMES, así como las diferencias existentes entre ambos marcos normativos en el contexto del sector acuícola.

Teoría de la transformación biológica

La teoría de la transformación biológica se centró en los cambios físicos y económicos que experimentan los activos biológicos durante su ciclo de desarrollo, considerando que estos activos se encuentran sujetos a procesos continuos que modifican sus características.

En el sector acuícola, el crecimiento y desarrollo de las especies cultivadas requiere procedimientos contables que permitan reconocer oportunamente las variaciones ocurridas durante el proceso productivo; dichos cambios forman parte del proceso de transformación biológica que experimentan los activos biológicos durante su ciclo de crecimiento (Rosales & Suárez, 2023).

En la presente investigación, esta teoría permitió comprender los cambios que experimentaron las ostras durante las distintas etapas de su desarrollo, sirvió de base para la aplicación de criterios de reconocimiento, medición y revelación acordes con las características propias de los activos biológicos.

Teoría de la revelación financiera

La teoría de la revelación financiera destaca la importancia de proporcionar información suficiente y relevante que facilite la toma de decisiones de los distintos usuarios de la información contable.

De acuerdo con Hernández y Tolentino (2024), los criterios de medición y revelación aplicados a los activos biológicos se relacionaron con el nivel de información divulgada por las entidades, lo que contribuyó a una mayor transparencia y utilidad de la información financiera para los inversionistas, acreedores y demás usuarios; además, las empresas con mayores inversiones en activos biológicos tendieron a presentar niveles más altos de revelación respecto a este tipo de activos.

Esta teoría respaldó la importancia de revelar información relacionada con la valoración, crecimiento y desarrollo de las ostras, permitiendo comprender de mejor manera los hechos económicos que se relacionan a los activos biológicos dentro del sector acuícola.

Tratamiento contable de los activos biológicos

Se inicia con los aportes de Tomalá (2023), quien sostiene que el tratamiento contable de los activos biológicos comprende la aplicación de procedimientos orientados al reconocimiento, valoración y presentación de aquellos organismos vivos que experimentan procesos de transformación biológica; además, señala que dicho tratamiento considera aspectos relacionados con el crecimiento, degradación, producción y procreación, permitiendo reflejar adecuadamente su situación dentro de los estados financieros.

El tratamiento contable de los activos biológicos adquiere relevancia por las características particulares que presentan las actividades agrícolas y acuícolas, requiere la incorporación de criterios específicos para su reconocimiento y control, adaptando los procedimientos contables a la naturaleza de estos activos y a las transformaciones que experimentan durante su desarrollo (Pita & Suárez, 2023).

Por otro lado, Rosales y Suárez (2023) señalan que este tratamiento permite reconocer los efectos económicos derivados de la transformación biológica, incorporando criterios que facilitan el registro de los resultados generados por la

interacción entre los procesos naturales y la gestión realizada por el ser humano durante el desarrollo del activo biológico.

El tratamiento contable de los activos biológicos incorpora criterios relacionados con la valoración y la presentación de la información financiera, estableciendo al valor razonable como uno de los principales criterios para la medición de estos activos tanto en la NIC 41 como en la Sección 34 de la NIIF para PYMES, favoreciendo una representación más adecuada de las actividades agrícolas y acuícolas (Rodríguez & Ruiz, 2016).

El tratamiento contable de los activos biológicos permite evaluar la aplicación de los criterios de reconocimiento, medición y revelación de las ostras como activos biológicos, considerando las disposiciones establecidas en la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para PYMES.

Reconocimiento. Se inicia con los aportes de Atehortúa et al. (2021), quienes definen el reconocimiento del activo biológico como el proceso de incorporación de una partida dentro de los estados financieros cuando cumple la definición de uno de los siguientes elementos, existe probabilidad de obtener beneficios económicos futuros o asumir obligaciones relacionadas con un recurso económico y su costo o valor puede medirse de forma fiable; además, dicho proceso implica la asignación de una descripción y una cuantificación monetaria dentro de la información financiera.

El reconocimiento de los activos biológicos permite a las entidades disponer de información más precisa sobre los recursos bajo su control, contribuyendo a una mejor representación en el cumplimiento de las disposiciones contables aplicables (García, 2023).

Por otro lado, Rodríguez y Ruiz (2016) señalan que el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con los activos biológicos requiere que su valor pudiera medirse de forma fiable, aspecto que constituye un elemento primordial para su incorporación dentro de la información financiera conforme a los lineamientos establecidos por la normativa contable.

El reconocimiento de los activos biológicos dentro de la presente investigación permitió identificar el momento en que las ostras cumplieron las condiciones necesarias para su registro en la información financiera, facilitando el análisis de los

criterios establecidos en la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para PYMES aplicables al sector acuícola.

Aplicación de los criterios de reconocimientos bajo NIC 41 o NIIF completas. Abraján y Caiza (2019) señalaron que la aplicación de los criterios de reconocimiento de los activos biológicos requirió considerar aspectos relacionados con su clasificación, la determinación del costo y la posibilidad de efectuar una valoración fiable, estos elementos son necesarios para su adecuado registro dentro de la información financiera.

De acuerdo con los lineamientos de la NIC 41, un activo biológico será reconocido cuando la entidad mantenga control sobre este como resultado de sucesos pasados, y por consiguientes exista la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros y sea posible medir de manera fiable su valor (Tomalá, 2023).

La aplicación de los criterios de reconocimiento bajo NIC 41 permite determinar las condiciones necesarias para registrar las ostras como activos biológicos dentro de la información financiera, considerando aspectos relacionados con el control del activo, la generación de beneficios económicos futuros y la medición fiable de su valor.

Aplicación de los criterios de reconocimiento bajo la Sección 34 de las NIIF para pymes. Se inicia con los aportes de Barros y Espinoza (2021), quienes señalaron que el reconocimiento inicial de un activo biológico se efectúa cuando la entidad mantiene control sobre este como resultado de eventos pasados, existe la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros y así determinar de manera fiable su valor razonable o costo.

De acuerdo con Pita y Suárez (2023), la Sección 34 de las NIIF para PYMES establece que un ser vivo debe reconocerse como activo biológico únicamente cuando su medición puede realizarse de forma fiable y existe la expectativa de generar beneficios económicos futuros; además, dicho reconocimiento se fundamenta en hechos ocurridos previamente que dan origen al control del activo por parte de la entidad.

La aplicación de los criterios de reconocimiento bajo la Sección 34 de las NIIF para PYMES permite determinar las condiciones necesarias para incorporar las ostras

como activos biológicos dentro de la información financiera, considerando aspectos relacionados con el control del activo, la generación de beneficios económicos futuros y la posibilidad de efectuar una medición fiable conforme a esta normativa.

Medición Inicial. De acuerdo con Atehortúa et al. (2021), la medición corresponde al proceso de asignar un valor monetario a los hechos económicos o transacciones de una entidad; cuando dicha valoración se realiza por primera vez sobre un activo biológico corresponde a una medición inicial, mientras que las valoraciones efectuadas posteriormente para actualizar el valor del activo como consecuencia de su transformación biológica corresponden a una medición posterior.

La medición de los activos biológicos tiene relevancia en los procesos de transformación biológica y los ciclos productivos prolongados, considerando que las variaciones generadas durante el desarrollo del activo pueden generar diferencias entre los registros contables y la realidad económica de la entidad; una valoración adecuada permite reflejar de mejor manera los efectos financieros derivados de dichos procesos (Ospina & Valencia, 2020).

En relación con la medición de los activos biológicos, Taipe (2023) señala que estos deben ser valorados desde su reconocimiento inicial a valor razonable menos los costos de venta; además, la determinación de dicho valor puede apoyarse en la agrupación de activos biológicos con características similares, considerando atributos relevantes utilizados por el mercado para la fijación de precios.

La medición inicial permite establecer el valor de las ostras al momento de su reconocimiento, considerando los respectivos criterios de valoración contemplados tanto en la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para PYMES, estos sirven de base para el posterior tratamiento contable y su seguimiento de las variaciones derivadas de la transformación biológico.

Determinación del valor razonable del activo biológico. De acuerdo con Mirabá (2025), el valor razonable de un activo biológico corresponde al precio de mercado vigente al momento de su medición, este debe poder determinarse tanto en su reconocimiento inicial como al cierre del período fiscal sobre el que se informa; además, la NIC 41 establece que dicha valoración se realiza considerando el valor

razonable menos los costos de venta, con el propósito de presentar información financiera fiable.

En relación con la determinación del valor razonable, Cajía (2025) señala que cuando existe un mercado activo se utiliza el precio de cotización como referencia principal para la valoración del activo biológico; en caso de no existir mercado activo, pueden considerarse precios de ventas recientes o precios observados en mercados similares y, cuando no es posible determinar el valor razonable de forma fiable, la medición se efectúa al precio de coste ajustado de la depreciación y deterioro del valor.

La aplicación de los criterios orientados a determinar el valor de mercado favorece una representación más razonable de los cambios experimentados por las ostras durante su ciclo productivo, contribuyendo a que la información financiera refleje de manera adecuada los efectos derivados de su transformación biológica

Determinación de costos de venta. De acuerdo con Chicaiza y Quinapanta (2024), los costos en el punto de venta corresponden a aquellos desembolsos necesarios al momento de efectuar la transacción de un activo biológico, entre los cuales se incluyen comisiones de intermediarios, recargos provenientes de entidades reguladoras e impuestos generados por la transferencia del activo.

Los costos de venta se encuentran asociados a la comercialización de los productos obtenidos de los activos biológicos, razón por la cual deben diferenciarse de aquellos costos relacionados con el crecimiento, mantenimiento y desarrollo del activo durante su ciclo productivo (Avilés & Toaquiza, 2025).

La correcta identificación de los costos asociados a la venta de las ostras permite diferenciar aquellos desembolsos relacionados con su desarrollo biológico de los necesarios para su comercialización, esta distinción favorece la aplicación adecuada de los criterios de medición establecidos por la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para PYMES.

Aplicación del modelo del costo como alternativa de medición. De acuerdo con Gallegos (2018), cuando el valor razonable de los activos biológicos no puede determinarse de forma fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, estos deben medirse al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada, como una alternativa de valoración aplicable en ausencia de una medición

fiable; también, los productos obtenidos de la cosecha o recolección deben medirse a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha, valor que pasa a constituir su costo en esa fecha.

La medición de los activos biológicos se realiza, de forma general, utilizando el valor razonable desde el momento de su reconocimiento inicial; no obstante, cuando dicha valoración no puede determinarse de manera fiable o implica un costo o esfuerzo desproporcionado, resulta adecuado la aplicación del modelo del costo, considerando la depreciación y el deterioro acumulado (Díaz et al., 2024).

Cuando no sea posible determinar de forma fiable el valor razonable de un activo biológico, el modelo del costo es una alternativa para su valoración y registro contable; en el caso de las ostras aplicando la sección 34 de las NIIF para pymes, este criterio facilita la medición de los activos biológicos cuando no es posible determinar de forma fiable su valor razonable.

Medición Posterior. De acuerdo con Figueroa (2007), la medición posterior de los activos biológicos se realiza en fechas después a su reconocimiento inicial mediante la aplicación del valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta; además, las diferencias que surjan entre el valor originalmente registrado y las valoraciones posteriores deben reconocerse como ganancias o pérdidas dentro del período.

La medición posterior constituye una etapa fundamental dentro del proceso contable, puesto que permite actualizar los valores reconocidos inicialmente y mantener información financiera acorde con las variaciones que experimentan los activos a lo largo del tiempo (Agudelo, 2014).

Por otro lado, Abraján y Caiza (2019) señalan que la medición posterior de los activos biológicos debe efectuarse considerando el valor razonable menos los costos en el punto de venta, tomando en cuenta la ubicación y condición actual del activo al momento de la valoración, aspectos que influyen en la determinación de su valor.

Las variaciones que experimentan las ostras durante su ciclo de desarrollo hacen necesario efectuar valoraciones posteriores al cierre del ejercicio económico, con el fin de poder reflejar los cambios ocurridos en su valor económico; la aplicación

de estos criterios favorece la actualización de la información financiera conforme a las condiciones que presenta el activo biológico en cada etapa de su transformación.

Cambios en el valor razonable debidos al crecimiento físico de la ostra. De acuerdo con Taipe (2023) los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación generan cambios cualitativos y cuantitativos en los activos biológicos, aspectos que deben ser considerados al momento de efectuar su medición y valoración debido a que tienen sobre sus características y condiciones económicas.

Durante el proceso de maduración gonadal de *Magallana gigas*, la talla promedio aumentó de 8,05cm a 8,60cm y el peso promedio de 55,21g a 87,96g en un período de ocho semanas; además, se observaron cambios asociados al desarrollo reproductivo, pasando desde la ausencia de actividad gonadal hasta fases avanzadas de madurez con formación de gametos (Jaime, 2026).

El aumento progresivo de la talla, peso y grado de madurez de las ostras evidencia modificaciones físicas que pueden influir en su valor económico durante el proceso de cultivo; por esta razón, el seguimiento de dichas variaciones permite identificar cómo la transformación biológica incide en la valoración del activo a medida que avanza su desarrollo.

Cambios en el valor razonable debido a fluctuaciones del precio de mercado. De acuerdo con García (2023), la determinación del valor razonable en el mercado consiste en estimar el precio que un activo podría obtener en un mercado activo y eficiente, utilizando como referencia los precios observados para activos similares u otros elementos de valoración; además, dicha estimación debe actualizarse de forma periódica con el propósito de reflejar los cambios ocurridos en el mercado.

Desde la perspectiva del mercado, los activos biológicos pueden medirse considerando propiedades utilizados para la fijación de precios, permitiendo que las variaciones observadas en las condiciones comerciales influyan en el valor asignado al activo (Del Pezo, 2024).

Las variaciones que experimentan los precios de mercado pueden generar incrementos o disminuciones en el valor razonable de las ostras, aun cuando sus características físicas permanezcan sin cambios; por esta razón, el seguimiento de las

condiciones del mercado constituye un aspecto relevante a analizar durante el proceso productivo.

Aplicación del modelo costo-depreciación-deterioro bajo la Sección 34 de NIIF para pymes. De acuerdo con Tacuri (2021), cuando el valor razonable de un activo biológico no puede determinarse fácilmente sin costo o esfuerzo desproporcionado, la Sección 34 de la NIIF para PYMES establece su medición al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada, constituyendo una alternativa de valoración frente a la imposibilidad de aplicar el valor razonable.

En relación con este tratamiento, determinados activos biológicos pueden estar sujetos a depreciación y deterioro, aspectos que deben considerarse dentro de su valoración y control contable conforme a los lineamientos establecidos por la Sección 34 de la NIIF para PYMES (Pita & Suárez, 2023).

Cuando no es posible determinar de forma fiable el valor razonable de un activo biológico, la aplicación del modelo costo-depreciación-deterioro permite mantener un criterio de valoración basado en el costo de adquisición y en las variaciones que puedan afectar su valor durante el tiempo. En el caso de las ostras, este tratamiento constituye una alternativa de medición para aquellas situaciones en las que no existan referencias suficientes de mercado para determinar su valor razonable.

Reconocimiento de resultados. De acuerdo con Corredor (2020), el reconocimiento inicial de los activos biológicos y por los cambios producidos en su valor razonable menos los costos de venta deben incorporarse dentro de la ganancia o pérdida neta del período en que se generen, permitiendo reflejar los efectos económicos de dichos activos en los resultados de la entidad.

El reconocimiento de ingresos provenientes de la venta de activos biológicos y de las ganancias derivadas de los cambios en el valor razonable evidencia la obtención de beneficios económicos asociados a dichos activos, permitiendo que estos efectos sean reflejados dentro de la información financiera de la entidad (Norizan et al., 2022).

Por otro lado, García (2023) señala que la ganancia o pérdida constituye el resultado financiero obtenido por una entidad durante un período determinado y proporciona información relevante para evaluar su desempeño económico; asimismo, su reconocimiento contribuye al cumplimiento de las normas contables aplicables y favorece la transparencia y responsabilidad en la gestión de los recursos empresariales.

Las variaciones que experimentan las ostras durante su desarrollo biológico producen efectos económicos que requieren ser reconocidos dentro de los resultados de la entidad; por ello, este proceso permite reflejar los cambios generados por la transformación biológica del activo y su contribución a la información financiera presentada durante el período contable.

Registro de ganancias por transformación biológica. De acuerdo con Barros y Espinoza (2021), la medición de los activos biológicos a valor razonable menos los costos de venta permiten estimar las ganancias que se derivan de la actividad productiva, facilitando la evaluación de su rendimiento y la selección de momentos más favorables para su comercialización.

Las ganancias originadas por el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta, así como por las variaciones posteriores de dicho valor, deben reconocerse dentro del resultado del período en que se originen (Del Pezo, 2024).

El crecimiento, desarrollo y maduración de las ostras pueden generar incrementos en el valor del activo biológico durante su ciclo productivo; cuando estas variaciones se reflejan en un aumento del valor razonable, la diferencia puede reconocerse como una ganancia dentro de los resultados del período, evidenciando los beneficios económicos de la transformación biológica.

Registro de pérdidas por mortalidad del activo biológico. En relación con el reconocimiento de pérdidas asociadas a los activos biológicos, Muñoz (2025) señala que las mermas deben reflejarse dentro del Estado de Resultados, permitiendo reconocer los efectos económicos derivados de la disminución de dichos activos y favoreciendo una presentación más transparente de la información financiera.

La mortandad de los activos biológicos genera pérdidas que deben reconocerse contablemente dentro del período en que ocurren; en un caso aplicado al sector

camaronero, dichas pérdidas fueron registradas en el Estado de Resultados como otros egresos extraordinarios (Rosales & Suárez, 2023).

La mortalidad de las ostras durante las diferentes etapas de cultivo puede ocasionar una disminución en la cantidad de activos biológicos disponibles, generando pérdidas que requieren ser reconocidas dentro de los resultados de la entidad; por ello su adecuado registro permite reflejar de manera más razonable los efectos derivados de la actividad acuícola.

Revelación. La revelación y presentación de información financiera comprende la comunicación de información relacionada con los elementos que conforman los estados financieros, incorporando no solo cifras monetarias, también explicaciones que permitan comprender el significado de la información presentada (Atehortúa et al., 2021).

Taipe (2023) señala que las entidades deben revelar información relacionada con las ganancias y pérdidas generadas durante el período, las características de los activos biológicos, los métodos de medición aplicados y las variaciones producidas en su valor, con el propósito de facilitar la comprensión de la información financiera presentada.

La adecuada aplicación de los requerimientos de revelación contribuye a fortalecer la transparencia, y calidad de la información financiera, ayudando a una mejor comprensión de los efectos derivados de la aplicación de la NIC 41 y apoyando la toma de decisiones de los usuarios de la información contable (Campos-Llerena et al., 2025).

La revelación constituye un elemento fundamental dentro del tratamiento contable de los activos biológicos, ya que permite comunicar información relevante que complementa los valores presentados en los estados financieros. En el caso de las ostras, la divulgación de información relacionada con sus características, métodos de valoración y variaciones ocurridas durante su desarrollo biológico contribuye a una mejor comprensión de los hechos económicos asociados a la actividad acuícola y favorece la interpretación de la información financiera por parte de los usuarios.

Descripción del activo biológico (ostra). La *Magallana gigas*, conocida como ostra del Pacífico, constituye una de las especies de ostras más importantes destinadas

al consumo humano debido a su relevancia comercial y a su amplia producción dentro de la actividad acuícola (Jaime, 2026).

Desde una perspectiva biológica, Villavicencio (2025) señala que la *Magallana gigas* es un molusco bivalvo de hábitos alimenticios filtradores, cuya alimentación depende de factores ambientales como la temperatura, salinidad y disponibilidad de fitoplancton; además, posee una elevada capacidad de adaptación a diferentes condiciones del medio marino, característica que favorece su desarrollo y cultivo.

Las características biológicas y productivas de la ostra del Pacífico permiten identificarla como un activo biológico sujeto a procesos de crecimiento, desarrollo y transformación a lo largo de su ciclo de cultivo; dichas particularidades influyen en su valoración y seguimiento dentro de las actividades acuícolas, puesto que sus condiciones físicas y productivas pueden experimentar cambios durante el período de explotación.

Revelación de supuestos utilizados para determinar el valor razonable. La determinación del valor razonable de los activos biológicos puede realizarse considerando referencias provenientes de mercados activos y precios de cotización, así como características propias del activo como su edad, calidad y condición; adicionalmente, cuando no sea posible obtener una valoración fiable, puede recurrirse al costo histórico menos la depreciación acumulada como alternativa de medición (Reyes L. , 2025).

Taípe (2023) señala que cuando el valor razonable de los activos biológicos no puede medirse con fiabilidad, las entidades deben revelar información relacionada con las razones que justifican dicha situación, la jerarquía de las estimaciones utilizadas para determinar el valor razonable y los criterios aplicados en su valoración; además, esta información debe incorporarse dentro de las revelaciones efectuadas en los estados financieros.

En el caso de las ostras, la divulgación de información relacionada con las condiciones del activo, las referencias de mercado y las estimaciones utilizadas contribuye a una interpretación más adecuada de los valores reconocidos en la

información financiera, permitiendo una mejor comprensión de los cambios que puedan presentarse durante su desarrollo biológico.

Presentación en notas a los estados financieros. Las notas explicativas constituyen un documento que presenta información relacionada con situaciones o hechos reflejados en los movimientos de las cuentas, proporcionando información financiera detallada que resulta útil para la toma de decisiones (Del Pezo, 2024).

Desde la perspectiva de Tomalá (2023) las notas explicativas complementan la información presentada en los estados financieros principales, ya que incorporan detalles relacionados con políticas contables, impuestos, compromisos, contingencias y otros aspectos que no se encuentran claramente representados en las cifras financieras; además, facilitan la interpretación de la información.

Las notas explicativas permiten complementar la información presentada sobre los activos biológicos dentro de los estados financieros, proporcionando detalles que facilitan la comprensión de los criterios aplicados para su reconocimiento, medición y valoración; en el caso de las ostras, este tipo de información contribuye a que los usuarios interpreten de manera más adecuada las características y cambios asociados al activo biológico durante su ciclo productivo.

Fundamentos Legales

Constitución de la República del Ecuador

En el Título VI denominado “Régimen de Desarrollo”, capítulo tercero “Soberanía alimentaria”, la Constitución de la República del Ecuador, publicada por el Ministerio de Defensa Nacional del Ecuador (2021), detalla las obligaciones estatales para cumplir con este fin. De los numerales que componen dicha norma, se extraen las siguientes disposiciones por su directa relación con el sector objeto de estudio:

Art. 281.- La soberanía alimentaria constituye un objetivo estratégico y una obligación del Estado para garantizar que las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades alcancen la autosuficiencia de alimentos sanos y culturalmente apropiados de forma permanente. Para ello, será responsabilidad del Estado:

1. Impulsar la producción, transformación agroalimentaria y pesquera de las pequeñas y medianas unidades de producción, comunitarias y de la economía social y solidaria.
(...)
5. Establecer mecanismos preferenciales de financiamiento para los pequeños y medianos productores y productoras, facilitándoles la adquisición de medios de producción.
(...)
8. Asegurar el desarrollo de la investigación científica y de la innovación tecnológica apropiadas para garantizar la soberanía alimentaria.
9. Regular bajo normas de bioseguridad el uso y desarrollo de biotecnología, así como su experimentación, uso y comercialización.
10. Fortalecer el desarrollo de organizaciones y redes de productores y de consumidores, así como las de comercialización y distribución de alimentos que promueva la equidad entre espacios rurales y urbanos. (p. 136)

Asimismo, en el capítulo sexto “Trabajo y producción”, sección primera “Formas de organización de la producción y su gestión”, la Constitución de la República del Ecuador publicada por el Ministerio de Defensa Nacional del Ecuador (2021), señala:

Art. 319.- Se reconocen diversas formas de organización de la producción en la economía, entre ellas: comunitarias, cooperativas, empresariales públicas o privadas, asociativas, familiares, domésticas, autónomas y mixtas. El Estado promoverá aquellas formas de producción que aseguren el buen vivir de la población y desincentivará aquellas que atenten contra sus derechos o los de la naturaleza. Además, alentará la producción que satisfaga la demanda interna y garantice una activa participación del Ecuador en el contexto internacional.

Art. 320.- Se estimulará una gestión participativa, transparente y eficiente en las diversas formas de organización de los procesos de producción. (pp. 160-161)

Código Orgánico de la Producción, Comercio, Inversión (COPCI)

Respecto al marco normativo que regula la actividad económica en el país, la Asamblea Nacional (2019) determinó el alcance y propósito de las actividades comerciales y de valor agregado, estableciendo lo siguiente:

Art. 1.- Ámbito. - Se rigen por la presente normativa todas las personas naturales y jurídicas y demás formas asociativas que desarrollen una actividad productiva, en cualquier parte del territorio nacional.

El ámbito de esta normativa abarcará en su aplicación el proceso productivo en su conjunto, desde el aprovechamiento de los factores de producción, la transformación productiva, la distribución y el intercambio comercial, el consumo, el aprovechamiento de las externalidades positivas y políticas que desincentiven las externalidades negativas [...] De igual manera, se regirá por los principios que permitan una articulación internacional estratégica, a través de la política comercial, incluyendo sus instrumentos de aplicación y aquellos que facilitan el comercio exterior, a través de un régimen aduanero moderno transparente y eficiente.

Art. 2.- Actividad Productiva. - Se considerará actividad productiva al proceso mediante el cual la actividad humana transforma insumos en bienes y servicios lícitos, socialmente necesarios y ambientalmente sustentables, incluyendo actividades comerciales y otras que generen valor agregado.

Art. 3.- Objeto. - El presente Código tiene por objeto regular el proceso productivo en las etapas de producción, distribución, intercambio, comercio, consumo, manejo de externalidades e inversiones productivas orientadas a la realización del Buen Vivir. (p. 4)

Norma Internacional de Contabilidad 41: Agricultura

En lo que respecta al alcance técnico de la normativa contable aplicada a los seres vivos marinos, el IASB (2025), determina las exclusiones e inclusiones operativas de la siguiente manera:

1. Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:

- a) activos biológicos;
 - b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y
 - c) subvenciones del gobierno comprendidas en los párrafos 34 y 35.
2. Esta Norma no será de aplicación a:
- a) los terrenos relacionados con la actividad agrícola [...]
 - b) los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola [...]
 - c) Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces son de aplicación la NIC 2 Inventarios u otras normas relacionadas con los productos. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección [...]. (p. 1)

Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades: Sección 34 “Actividades Especializadas”

En la Sección 34 “Actividades Especiales”, la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades publicada por IASB (2025), establece:

34.2 Una entidad que use esta Norma y que se dedique a actividades agrícolas determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos, tal como se indica a continuación:

(a) la entidad utilizará el modelo del valor razonable [...] para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado; y

(b) la entidad usará el modelo del costo [...] para todos los demás activos biológicos.

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

(a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;

(b) es probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros asociados con el activo; y

(c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado. (p. 150)

Norma Internacional de Contabilidad 1: Presentación de Estados Financieros

Frente a las limitaciones detectadas en los casos sobre la falta de reportes técnicos descriptivos y las debilidades en la estructura de la información financiera expuesta, el IASB (2022), en la NIC 1, regula la estructura obligatoria de las revelaciones contables indicando lo siguiente:

112. Las notas:

- (a) presentarán información sobre las bases para la preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas utilizadas [...]
- (b) revelarán la información requerida por las NIIF que no se presente en ninguno de los estados financieros; y
- (c) proporcionarán información que no se presente en ninguno de los estados financieros, pero que sea relevante para entender a cualquiera de ellos.

113. Una entidad presentará normalmente las notas en el siguiente orden, para ayudar a los usuarios a comprender los estados financieros y a compararlos con los de otras entidades [...] una declaración de cumplimiento con las NIIF [...] un resumen de las políticas contables significativas aplicadas [y] notas explicativas. (p. 22)

Norma Internacional de Contabilidad 2 Inventarios

Respecto al tratamiento contable de los productos obtenidos luego del proceso de transformación biológica de los activos biológicos, el IASB (2023), en la Norma Internacional de Contabilidad 2: Inventarios, establece:

"Los inventarios son activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o

(c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios." (p.2)

Norma Internacional de Contabilidad 8: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

En relación con la necesidad de establecer criterios contables uniformes para el reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos dentro de las actividades acuícolas, el IASB (2023), en la Norma Internacional de Contabilidad 8: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores, establece lo siguiente:

Políticas contables son los principios, bases, acuerdos reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros. [...] Cuando una NIIF sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF concreta. (pp. 1-3)

Norma Internacional de Contabilidad 12: Impuesto a las Ganancias

En relación con los efectos tributarios derivados de la medición de los activos biológicos, el IASB (2023), en la Norma Internacional de Contabilidad 12: Impuesto a las Ganancias, establece el tratamiento de las asimetrías fiscales de la siguiente manera:

Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal [...] Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias imponibles. (p. 2)

Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades: Sección 13 Inventarios

En lo referente a las entidades de menor envergadura que aplican el estándar para pymes, el IASB (2025), en la Sección 13 Inventarios, señala la naturaleza de estos activos de la siguiente forma:

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

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;

(b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o

(c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

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

[...]

(c) los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (véase la Sección 34 Actividades Especializadas). (p. 56)

Capítulo II. Metodología

Diseño de la investigación

Enfoque

De acuerdo con la naturaleza del estudio, la investigación se desarrolló bajo un enfoque mixto, debido a que integró procedimientos cualitativos y cuantitativos para el análisis del tratamiento contable de los activos biológicos (ostra). Desde la perspectiva cualitativa se examinaron las disposiciones establecidas en la NIC 41 y en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES, complementándose con la revisión documental y las entrevistas realizadas a profesionales del área contable. Por su parte, el enfoque cuantitativo se evidenció en el desarrollo de los casos prácticos simulados, mediante la utilización de registros contables, determinación de valores, mediciones, ajustes y elaboración de estados financieros, permitiendo aplicar los lineamientos normativos en escenarios representativos de la actividad acuícola.

Alcance

En cuanto al alcance, la investigación presentó un nivel descriptivo, debido a que se orientó a caracterizar el tratamiento contable aplicable a los activos biológicos (ostra) conforme a la NIC 41 y a la Sección 34 de la NIIF para las PYMES; desde esta perspectiva se describieron los criterios relacionados con el reconocimiento, la medición, el reconocimiento de resultados y la revelación de información financiera, así como los procedimientos contables desarrollados durante las distintas etapas de transformación biológica del cultivo. Para ello se elaboraron dos casos prácticos simulados, mediante los cuales se representaron situaciones propias de entidades acuícolas y se describió el tratamiento contable correspondiente conforme a los lineamientos establecidos por la normativa internacional.

Diseño y tipo de investigación

Respecto al carácter de la investigación, se adoptó un diseño no experimental de corte transversal, considerando que la variable objeto de estudio no fue manipulada, sino analizada mediante la aplicación de la NIC 41 y de la Sección 34 de la NIIF para las PYMES en casos simulados. El estudio se desarrolló dentro de un único período correspondiente al año 2025, tomando como base la revisión documental, las entrevistas realizadas a profesionales con experiencia en actividades acuícolas y la

construcción de escenarios contables ficticios; este criterio permitió examinar la aplicación de la normativa sin intervenir sobre hechos económicos reales ni efectuar seguimiento en diferentes períodos.

Métodos de la investigación

Método deductivo

Para el desarrollo de la investigación se empleó el método deductivo, partiendo de los principios generales establecidos en la NIC 41 y en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES para posteriormente aplicarlos a situaciones particulares relacionadas con el cultivo de ostras; este razonamiento facilitó trasladar los lineamientos normativos hacia los hechos económicos planteados en los casos simulados, determinando el tratamiento contable correspondiente para cada situación analizada.

Método analítico

De manera complementaria, se aplicó el método analítico con la finalidad de examinar de forma independiente cada uno de los componentes que integran el tratamiento contable de los activos biológicos; para ello se analizaron el reconocimiento, la medición inicial y posterior, el reconocimiento de resultados, la clasificación de los productos obtenidos tras la cosecha y la revelación de información financiera. La integración de estos elementos permitió sustentar técnicamente las propuestas contables desarrolladas en la investigación.

Diseño del caso simulado

Finalmente, se aplicó el diseño del caso simulado como estrategia para representar situaciones contables propias de la actividad acuícola sin intervenir sobre hechos económicos reales. Para ello se diseñaron dos casos prácticos simulados, contruidos a partir de las disposiciones establecidas en la NIC 41 y en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES, tomando como referencia las características productivas del cultivo de ostras en la provincia de Santa Elena.

La estructura de los casos se organizó mediante subcasos que abordaron los principales aspectos del tratamiento contable de los activos biológicos. Entre ellos se incluyeron situaciones relacionadas con el reconocimiento y control de las etapas de transformación biológica, el tratamiento contable de determinados desembolsos

asociados al proceso productivo, la medición posterior, los acuerdos de comercialización, la clasificación de los productos obtenidos tras la cosecha, el reconocimiento del impuesto diferido, únicamente en el caso desarrollado conforme a la NIC 41, y la información a revelar en los estados financieros.

El primer caso correspondió a una entidad que aplica la NIC 41, mientras que el segundo se desarrolló bajo la Sección 34 de la NIIF para las PYMES. Aunque ambos abordaron problemáticas similares, la principal diferencia consistió en el criterio de medición posterior del activo biológico, el primer caso aplicó el valor razonable menos los costos de venta, en cambio el segundo utilizó el modelo del costo cuando el valor razonable no pudo determinarse sin costo o esfuerzo desproporcionado.

El primer caso correspondió a una entidad que aplica la NIC 41, mientras que el segundo se desarrolló bajo la Sección 34 de la NIIF para las PYMES. Aunque ambos casos abordaron problemáticas similares relacionadas con el tratamiento contable de los activos biológicos, las soluciones propuestas respondieron a los criterios particulares establecidos por cada normativa; en el caso desarrollado conforme a la NIC 41 se aplicó la medición al valor razonable menos los costos de venta, el reconocimiento del impuesto diferido y la utilización de información de mercado para la valoración del activo biológico; en cambio, el caso desarrollado bajo la Sección 34 de la NIIF para las PYMES se fundamentó en la aplicación del modelo del costo cuando el valor razonable no pudo determinarse sin costo o esfuerzo desproporcionado, así como en procedimientos de control interno orientados al reconocimiento, clasificación y revelación de la información financiera.

Cada subcaso fue estructurado mediante una situación inicial, transacciones, registros contables, análisis y propuesta de solución, permitiendo comparar el tratamiento contable efectuado por las entidades con el establecido en la normativa internacional.

Recolección y procesamiento de datos

Debido a que la presente investigación se fundamentó en la revisión documental y en el desarrollo de casos prácticos simulados, no requirió la definición de una población ni de una muestra, puesto que no se efectuó un estudio aplicado sobre una unidad de análisis específica. Se empleó la revisión documental como técnica de

investigación y la ficha documental como instrumento, mediante la cual se recopiló y organizó la información obtenida de las Normas Internacionales de Información Financiera, artículos científicos, tesis y demás documentos relacionados con el tratamiento contable de los activos biológicos.

De manera complementaria, para la recolección de información de manera se empleó la entrevista como técnica de investigación y la guía de entrevista como instrumento, con la finalidad de obtener criterios técnicos y experiencias profesionales relacionadas con el tratamiento contable de los activos biológicos dentro de las actividades acuícolas. Las preguntas abordaron aspectos vinculados con el reconocimiento, medición, reconocimiento de resultados y revelación de información financiera, conforme a las dimensiones e indicadores establecidos en la investigación.

La aplicación del instrumento se realizó a dos profesionales del área contable con experiencia en actividades acuícolas y en la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera. Una de las entrevistas se desarrolló de manera presencial, mientras que la otra se efectuó de forma virtual mediante la plataforma Zoom. En ambos casos, los participantes otorgaron su consentimiento para la grabación de la entrevista, con el propósito de garantizar la fidelidad de la información recopilada. Para la entrevista presencial se utilizó un dispositivo móvil como medio de grabación de audio, mientras que en la entrevista virtual se empleó la función de grabación de la plataforma Zoom.

La guía de entrevista estuvo conformada por diez preguntas abiertas, estructuradas en función de las dimensiones e indicadores de la investigación. Las entrevistas se desarrollaron siguiendo el contenido establecido en el instrumento, permitiendo obtener criterios profesionales relacionados con el tratamiento contable de los activos biológicos y su aplicación dentro de las actividades acuícolas.

Posteriormente, las grabaciones fueron transcritas y organizadas mediante Microsoft Word, herramienta que permitió sistematizar, revisar y analizar cualitativamente la información obtenida, facilitando la identificación de criterios relevantes para el desarrollo del estudio y la elaboración del análisis correspondiente.

Capítulo III. Resultados y discusión

Análisis de datos

Procesamiento del caso práctico

Con la finalidad de analizar el tratamiento contable de los activos biológicos dentro del sector acuícola, se desarrollaron dos casos prácticos simulados aplicados a empresas ficticias dedicadas al cultivo, producción y comercialización de ostras en la provincia de Santa Elena durante el ejercicio económico 2025. Los casos fueron contruidos considerando situaciones relacionadas con el reconocimiento, la medición y la revelación de los activos biológicos, permitiendo representar hechos económicos asociados al proceso de transformación biológica de las ostras y aplicar los lineamientos establecidos en la NIC 41 y en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES.

El Caso 1 se desarrolló a partir de la empresa ficticia “Ostras del Pacífico ABC S.A.”, entidad dedicada al cultivo de ostras para consumo, así como a la obtención de perlas y nácar, cuya información financiera fue analizada conforme a los criterios establecidos en la NIC 41. Por su parte, el Caso 2 se estructuró mediante la empresa ficticia “Cultivos Costeros XYZ”, organización orientada a la producción acuícola para el mercado local, en la cual se aplicaron los lineamientos previstos en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES. Ambas entidades fueron diseñadas considerando condiciones operativas propias del sector acuícola, tales como el cultivo en zonas marinas, el seguimiento de las etapas de transformación biológica y la comercialización de los productos obtenidos.

Caso I. Ostras del Pacífico ABC S.A.

Reconocimiento, control y medición del activo biológico durante el proceso de transformación biológica de las ostras

Situación actual

La empresa “Ostras del Pacífico ABC S.A.” registra el cultivo de ostras en una única cuenta denominada Activo Biológico – Cultivo de Ostras. Durante el proceso productivo, el laboratorio y el área de clasificación emiten informes técnicos que evidencian los cambios en las etapas de transformación biológica; sin embargo, dicha información no es utilizada para efectuar las reclasificaciones contables

correspondientes. Asimismo, los desembolsos relacionados con el mantenimiento y control del cultivo son reconocidos como gastos del período, pero la empresa no realiza la medición posterior del activo biológico al valor razonable menos los costos de venta, aun cuando dispone de información observable del mercado.

Transacciones del período

El 15 de junio de 2025, la empresa adquirió 20.000 semillas de ostras con tamaños comprendidos entre 10 y 30 milímetros, destinadas al inicio del proceso productivo en las zonas de cultivo marino, por un valor de \$8.000 cancelados mediante transferencia bancaria.

El 31 de julio de 2025, la empresa efectuó el mantenimiento preventivo de las linternas de cultivo por un valor total de \$800 cancelados mediante transferencia bancaria; dicho monto comprende \$580 en adquisición de materiales de reposición (\$340 en mallas de recambio, \$140 en aros de PVC y \$100 en cuerdas de sujeción), \$140 por concepto de mano de obra para la reparación y sustitución de piezas dañadas, y \$80 en combustible para la embarcación de transporte a la zona de cultivo.

El 15 de agosto de 2025, con base en el Informe Técnico N.º 01 emitido por el laboratorio y el área de clasificación, se determinó que las 20.000 semillas de ostras adquiridas al inicio del período alcanzaron condiciones adecuadas de crecimiento, por lo que fueron reclasificadas a la etapa de ostras en crecimiento.

El 31 de agosto de 2025, la empresa realizó controles sanitarios y monitoreo de la calidad del agua del cultivo por \$900, cancelados mediante transferencia bancaria.

El 30 de septiembre de 2025, la empresa ejecutó la labor de desdoble del lote de ostras para favorecer su crecimiento, incurriendo en un desembolso de \$800 cancelados mediante transferencia bancaria; este valor comprende \$600 en materiales para el armado de nuevas líneas de soporte (\$350 en mallas de polietileno, \$150 en aros de PVC reforzado y \$100 en cabos), \$120 por mano de obra para la redistribución manual a menor densidad y \$80 en combustible para la embarcación de movilización marítima.

Finalmente, el 15 de diciembre de 2025, de acuerdo con el Informe Técnico N.º 02 emitido por el laboratorio y validado por el área de clasificación, las 20.000

ostras en crecimiento alcanzaron la talla comercial para su cosecha, por lo que debían reclasificarse a la etapa de ostras listas para cosecha. En la misma fecha, el área comercial obtuvo cotizaciones de tres compradores del sector acuícola, determinando un precio promedio de mercado de \$0,50 por ostra y costos estimados de venta de \$0,02 por unidad.

Tabla 1

Registro efectuado por la empresa

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
1				
15/6/2025	Activo Biológico – Cultivo de Ostras		8.000,00	
	Bancos			8.000,00
	P/r. adquisición de semillas de ostras.			
2				
31/7/2025	Costo de transformación biológica		800,00	
	Costo de mantenimiento de linternas de cultivo – Mallas de recambio	340,00		
	Costo de mantenimiento de linternas de cultivo – Aros de PVC de reposición	140,00		
	Costo de mantenimiento de linternas de cultivo – Cuerdas y cabos de sujeción	100,00		
	Costo de mantenimiento de linternas de cultivo – Mano de obra	140,00		
	Costo de mantenimiento de linternas de cultivo – Combustible	80,00		
	Bancos			800,00
	P/r. mantenimiento preventivo de las linternas de cultivo, incluyendo materiales, mano de obra y combustible.			
3				
31/8/2025	Costo de transformación biológica		900,00	
	Costo de Monitoreo y control sanitario del cultivo	900,00		
	Bancos			900,00
	P/r. monitoreo de la calidad del agua y controles sanitarios del cultivo.			
4				
30/9/2025	Costo de transformación biológica		800,00	

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	Costo de desdoble – Mallas de polietileno	350,00		
	Costo de desdoble – Aros PVC reforzado	150,00		
	Costo de desdoble – Cabos	100,00		
	Costo de desdoble – Mano de obra	120,00		
	Costo de desdoble – Combustible	80,00		
	Bancos			800,00
	P/r. labores de desdoble efectuadas durante el proceso de crecimiento del cultivo.			
	5			
15/12/2025	La empresa no realizó el ajuste correspondiente a la medición del activo biológico al valor razonable menos los costos de venta, manteniendo registrado el activo biológico por su valor en libros.			
Total		10.500,00	10.500,00	

Nota. El 15 de agosto y el 15 de diciembre de 2025 la empresa no registró las reclasificaciones derivadas de los Informes Técnicos N.º 01 y N.º 02; adicionalmente, el 15 de diciembre de 2025 no efectuó la medición del activo biológico al valor razonable menos los costos de venta, pese a contar con cotizaciones observables del mercado.

La Tabla 1 evidencia que la empresa reconoció la adquisición del cultivo y los desembolsos relacionados con el mantenimiento y control del proceso productivo; sin embargo, mantuvo el activo biológico en una única cuenta durante todo el ciclo de transformación biológica. Aunque los informes técnicos confirmaban el cambio de etapa del cultivo y existían precios observables del mercado para determinar el valor razonable menos los costos de venta, esta información no fue incorporada mediante reclasificaciones ni ajustes de medición; la contabilidad no permite identificar adecuadamente la evolución del activo biológico ni refleja razonablemente las condiciones del mercado al cierre del período.

Solución caso práctico

Con base en los registros efectuados por la empresa y en los informes técnicos emitidos durante el proceso productivo, la presente investigación propone incorporar cuentas auxiliares para identificar las distintas etapas de transformación biológica del

cultivo y reconocer la medición posterior del activo biológico conforme a la NIC 41. Debido a que la norma no establece una estructura específica de cuentas para controlar estas etapas, la propuesta constituye una herramienta de apoyo para fortalecer el seguimiento del activo biológico mediante ajustes realizados sobre la información previamente registrada por la empresa.

Tabla 2

Asientos de ajuste propuestos para el reconocimiento y control de las etapas de transformación biológica

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
1				
15/6/2025	Activo Biológico		8.000,00	
	Activo Biológico – Semillas de Ostras	8.000,00		
	Activo Biológico – Cultivo de Ostras			8.000,00
	P/r. reclasificación del saldo registrado en la cuenta Activo Biológico – Cultivo de Ostras hacia la cuenta auxiliar Activo Biológico – Semillas de Ostras.			
2				
15/8/2025	Activo Biológico		8.000,00	
	Activo Biológico – Ostras en crecimiento	8.000,00		
	Activo Biológico			8.000,00
	Activo Biológico – Semillas de Ostras	8.000,00		
	P/r. reclasificación de semillas de ostras a la etapa de crecimiento, según Informe Técnico N.º 01.			
3				
15/12/2025	Activo Biológico		8.000,00	
	Activo Biológico – Ostras listas para cosecha	8.000,00		
	Activo Biológico			8.000,00
	Activo Biológico – Ostras en crecimiento	8.000,00		
	P/r. reclasificación a la etapa de ostras listas para cosecha, según Informe Técnico N.º 02.			

Nota. Los valores corresponden a movimientos de reclasificación interna y no representan incrementos del valor del activo biológico

Los ajustes propuestos en la Tabla 2 parten de los registros efectuados por la empresa e incorporan cuentas auxiliares para corregir la omisión de reclasificar el activo durante su transformación biológica, identificando sus diferentes etapas, desde su estado como semillas, pasando a ostras en crecimiento, hasta su fase final como ostras listas para la cosecha; si bien la NIC 41 no establece una estructura específica de cuentas para controlar estas fases, la propuesta utiliza la información técnica disponible para fortalecer el seguimiento del activo biológico, mejorar su control interno durante su ciclo productivo.

Tabla 3

Determinación del valor razonable menos los costos de venta

Concepto	Cálculo	Valor (\$)
Cantidad de semillas adquiridas	20.000 unidades	
Costo unitario de adquisición		0,4
Valor en libros	$20.000 \times 0,40$	8.000,00
Precio de mercado por unidad		0,5
Valor razonable	$20.000 \times 0,50$	10.000,00
(-) Costos estimados de venta	$20.000 \times 0,02$	-400
Valor razonable menos costos de venta	$10.000 - 400$	9.600,00
Ganancia por medición	$9.600 - 8.000$	1.600,00

Tabla 4

Registro de la medición del activo biológico conforme a la NIC 41

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
15/12/2025	Activo Biológico		1.600,00	
	Activo Biológico – Ostras listas para cosecha	1.600,00		
	Ganancia por medición a valor razonable			1.600,00
	P/r. reconocimiento de la ganancia derivada por la medición del activo biológico al valor razonable menos los costos de venta.			
	Total		1.600,00	1.600,00

La Tabla 4 presenta el reconocimiento de la ganancia derivada de la medición del activo biológico al valor razonable menos los costos de venta, una vez que el

Informe Técnico N.º 02 confirmó que el cultivo había alcanzado la talla comercial y que existían cotizaciones observables del mercado para activos biológicos con características similares. Este procedimiento guarda concordancia con el párrafo 12 de la NIC 41, el cual establece que los activos biológicos deben medirse, tanto en su reconocimiento inicial como al final del período sobre el que se informa, al valor razonable menos los costos de venta, salvo las excepciones previstas por la norma; el valor en libros del activo biológico se incrementó de \$8.000,00 a \$9.600,00, reconociéndose una ganancia por medición de \$1.600,00, lo que permite que el activo biológico refleje razonablemente las condiciones del mercado al cierre del período.

Medición del activo biológico frente a contratos de comercialización anticipada

Para efectos ilustrativos, de manera independiente la empresa utilizó el precio establecido en un contrato de comercialización anticipada como base para medir el mismo activo biológico desarrollado en el caso anterior, con el propósito de comparar dicho tratamiento con el requerido por la NIC 41.

Como continuación del ciclo de producción iniciado el 15 de junio de 2025, y una vez que el Informe Técnico N.º 02, emitido el 15 de diciembre de 2025, confirmó que las 20.000 ostras habían alcanzado la talla comercial, la empresa inició las gestiones para su futura comercialización.

El 16 de diciembre de 2025, la empresa suscribió un contrato de comercialización anticipada con la empresa exportadora Mariscos del Pacífico S.A., acordando un precio de \$0,46 por ostra, equivalente a un valor total de \$9.200.

Posteriormente, el área comercial recopiló cotizaciones provenientes de tres compradores del sector acuícola, determinando un precio promedio de mercado de \$0,50 por unidad, mientras que los costos estimados de venta, correspondientes a clasificación, empaque y transporte, ascendieron a \$0,02 por ostra.

Situación actual

La empresa utilizó el precio establecido en el contrato de comercialización anticipada para medir el activo biológico, registrando el cultivo con base en el valor pactado con el comprador y no conforme al valor razonable menos los costos de venta.

Como consecuencia, el valor del activo biológico no reflejó las condiciones existentes en el mercado al momento de la medición.

Tabla 5

Determinación del valor razonable menos los costos de venta

Concepto	Cálculo	Valor (\$)
Cantidad de semillas adquiridas	20.000 unidades	
Costo unitario de adquisición		0,4
Valor en libros	$20.000 \times 0,40$	8.000,00
Precio establecido en el contrato		0,46
Valor determinado según el contrato	$20.000 \times 0,46$	9.200,00
Incremento reconocido por la empresa	$9.200 - 8.000$	1.200,00

Tabla 6

Registro efectuado por la empresa

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
16/12/2025	Activo Biológico		1.200,00	
	Activo Biológico – Ostras listas para cosecha	1.200,00		
	Ganancia por medición del activo biológico			1.200,00
	P/r. reconocimiento del incremento del activo biológico utilizando el precio establecido en el contrato de comercialización anticipada.			
	Total		1.200,00	1.200,00

Nota. La empresa reconoció un incremento basado en el precio contractual de \$9.200; sin embargo, dicho importe no representaba el valor razonable menos los costos de venta.

La Tabla 6 evidencia que la empresa utilizó el precio establecido en el contrato de comercialización anticipada para medir el activo biológico, en lugar de considerar el valor razonable menos los costos de venta determinado con base en información del mercado; la medición efectuada no refleja las condiciones existentes al momento de la valoración y se aparta de los criterios establecidos por la NIC 41.

Solución del caso práctico

Tabla 7

Determinación del valor razonable menos los costos de venta

Concepto	Cálculo	Valor (\$)
Cantidad de ostras	20.000 unidades	
Valor en libros	$20.000 \times \$0,40$	8.000,00
Precio promedio de mercado	$20.000 \times \$0,50$	10.000,00
(-) Costos estimados de venta	$20.000 \times \$0,02$	-400,00
Valor razonable menos costos de venta	$10.000,00 - 400,00$	9.600,00
Ganancia por medición	$9.600,00 - 8.000,00$	1.600,00

Tabla 8

Ajuste por medición al valor razonable del activo biológico conforme a la NIC 41

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
16/12/2025	Activo Biológico		400,00	
	Activo Biológico – Ostras listas para cosecha	400,00		
	Ganancia por medición del activo biológico			400,00
	P/r. reconocimiento del incremento del activo biológico con base en el valor razonable menos los costos de venta.			
	Total		400,00	400,00

La Tabla 8 presenta la medición del activo biológico utilizando el valor razonable menos los costos de venta, determinado a partir de cotizaciones obtenidas de compradores del sector acuícola, sin considerar el precio establecido en el contrato de comercialización anticipada; este tratamiento guarda concordancia con el párrafo 16 de la NIC 41, el cual establece que los precios pactados en contratos de venta no constituyen la base para determinar el valor razonable de un activo biológico; la empresa reconoce un ajuste adicional de \$400, correspondiente a la diferencia entre la ganancia inicialmente registrada por \$1.200 y la ganancia de \$1.600 que debía reconocerse conforme al valor razonable menos los costos de venta, permitiendo que el activo biológico refleje adecuadamente las condiciones del mercado al momento de su medición.

Clasificación de los productos obtenidos tras la cosecha de las ostras

Situación Actual

Retomando el caso principal desarrollado en los apartados anteriores, una vez efectuada la medición del activo biológico al valor razonable menos los costos de venta conforme a la NIC 41, las 20.000 ostras que alcanzaron la talla comercial según el Informe Técnico N.º 02, emitido el 15 de diciembre de 2025, fueron cosechadas y trasladadas al área de clasificación para separar el molusco destinado al consumo, recuperar las perlas obtenidas de manera natural y obtener el nácar de las conchas.

Sin embargo, una vez concluida la cosecha y clasificación, la empresa mantuvo el saldo correspondiente al cultivo dentro de la cuenta Activo Biológico – Ostras listas para cosecha, sin efectuar la reclasificación hacia las cuentas de inventarios correspondientes, pese a que los productos obtenidos ya habían concluido su transformación biológica y se encontraban disponibles para su comercialización.

Transacciones

El 15 de diciembre de 2025, con base en el Informe Técnico N.º 02, las 20.000 ostras alcanzaron la talla comercial y fueron cosechadas para iniciar el proceso de clasificación.

El 16 de diciembre de 2025, como resultado del proceso de clasificación se obtuvieron: Molusco \$3.731, Nácar \$1.316, Perlas \$4.553.

Tabla 9

Extracto del mayor contable

Activo Biológico – Ostras listas para cosecha
9.600,00

La empresa mantuvo registrado el saldo en la cuenta Activo Biológico – Ostras listas para cosecha, aun cuando el proceso de cosecha y clasificación había concluido y los productos obtenidos ya cumplían las condiciones para su reconocimiento como inventarios.

Solución del caso práctico

Tabla 10

Reclasificación de los productos obtenidos tras la cosecha

Producto	Valor (\$)
Inventario – Perlas	4.553,00
Inventario – Nácar	1.316,00
Inventario – Molusco	3.731,00
Total	9.600,00

Nota. La asignación del valor de cosecha entre los productos obtenidos se realizó considerando criterios técnicos proporcionados por el área de producción y comercialización.

Tabla 11

Registro propuesto conforme a la NIC 41 y la NIC 2

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
16/12/2025	Inventarios		9.600,00	
	Inventario – Perlas	4.553,00		
	Inventario – Nácar	1.316,00		
	Inventario – Molusco	3.731,00		
	Activo Biológico			9.600,00
	Activo Biológico –			
	Ostras listas para cosecha	9.600,00		
	P/r. reclasificación de los productos obtenidos tras la cosecha hacia inventarios.			
	Total		9.600,00	9.600,00

Una vez efectuada la medición del activo biológico al valor razonable menos los costos de venta, el proceso productivo concluye con la cosecha y clasificación de las ostras obtenidas. En este contexto, la Tabla 11 presenta el asiento de ajuste mediante el cual el saldo registrado en la cuenta Activo Biológico – Ostras listas para cosecha es reclasificado hacia las cuentas de Inventarios correspondientes al molusco, las perlas y el nácar, una vez concluida la transformación biológica del cultivo; este tratamiento guarda concordancia con el párrafo 13 de la NIC 41, el cual establece que los productos agrícolas cosechados o recolectados se miden a su valor razonable

menos los costos de venta en el punto de cosecha; a partir de ese momento, dichos bienes dejan de reconocerse como activos biológicos y pasan a contabilizarse conforme a la NIC 2 Inventarios, constituyendo el importe determinado en la cosecha el costo inicial para su posterior comercialización.

Reconocimiento del impuesto diferido derivado de la medición del activo biológico

Situación actual

Como resultado de la medición realizada al 15 de diciembre de 2025 conforme a la NIC 41, la empresa reconoció una ganancia por medición del activo biológico de \$1.600, originada por la diferencia entre el valor en libros del cultivo y su valor razonable menos los costos de venta.

No obstante, para efectos tributarios dicha ganancia aún no constituye un ingreso gravado, debido a que el activo biológico no ha sido vendido; la empresa no reconoció la diferencia temporaria imponible ni el pasivo por impuesto diferido derivado de la diferencia entre la base contable y la base tributaria del activo.

Transacciones

El 15 de diciembre de 2025, como se desarrolló en el caso anterior, el activo biológico fue medido al valor razonable menos los costos de venta, obteniéndose una ganancia contable de \$1.600.

El 31 de diciembre de 2025, al cierre del período contable, la empresa preparó la conciliación tributaria; sin embargo, omitió reconocer el pasivo por impuesto diferido generado por la diferencia entre la base contable y la base tributaria del inventario obtenido tras la cosecha.

El 15 de enero de 2026, la empresa comercializó el lote de 20.000 ostras por \$10.000, momento en el cual la diferencia temporaria debía revertirse.

Tabla 12*Conciliación entre la base contable y la base tributaria*

Concepto	Base contable (\$)	Base tributaria (\$)
Valor en libros del activo biológico	8.000,00	8.000,00
Ganancia por medición (NIC 41)	1.600,00	0
Valor neto del activo	9.600,00	8.000,00
Diferencia temporaria imponible		(1.600,00)

Tabla 13*Omisión del reconocimiento del impuesto diferido*

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2025				

Nota. La empresa no efectuó ningún registro contable relacionado con el impuesto diferido generado por la diferencia temporaria imponible.

En la Tabla 13 se observa que la empresa omitió reconocer el impuesto diferido derivado de la medición del activo biológico; como consecuencia, la información financiera no refleja el efecto tributario asociado a la diferencia temporaria imponible originada entre la base contable y la base tributaria del activo.

Solución del caso práctico

Tabla 14*Determinación del impuesto diferido*

Concepto	Valor (\$)
Base contable del inventario	9.600,00
Base tributaria del inventario	8.000,00
Diferencia temporaria imponible	(1.600,00)
Tarifa del impuesto a la renta	25%
Pasivo por impuesto diferido	400

Tabla 15*Reconocimiento del pasivo por impuesto diferido*

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
31/12/2025	Impuesto a la renta diferido		400,00	
	Pasivo por impuesto diferido			400,00
	P/r. reconocimiento del pasivo por impuesto diferido generado por la diferencia temporaria imponible.			
	Total		400,00	400,00

Tabla 16*Registro de la venta del inventario y reversión del impuesto diferido*

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
xx-xx-xx	Bancos		10.000,00	
	Ingreso por venta de Inventario (Ostras)			10.000,00
	P/r. venta de los productos obtenidos tras la cosecha del lote de ostras.			
	2			
xx-xx-xx	Costo de ventas		9.600,00	
	Inventario			9.600,00
	Inventario – Molusco	3.371,00		
	Inventario – Nácar	1.316,00		
	Inventario – Perlas	4.553,00		
	P/r. Baja del inventario vendido a su valor en libros.			
	3			
xx-xx-xx	Pasivo por impuesto diferido		400,00	
	Impuesto a la renta por pagar			400,00
	P/r. reversión del pasivo por impuesto diferido al momento del inventario cosechado			
	Total		20.000,00	20.000,00

Las operaciones desarrolladas en las Tablas 14, 15 y 16 muestran que la medición del activo biológico conforme a la NIC 41 y su posterior reclasificación a inventarios según la NIC 2, genera una diferencia temporaria entre la base contable y la base tributaria, debido a que la ganancia reconocida al momento de la cosecha aún no constituye un ingreso gravado para efectos fiscales. En concordancia con la NIC

12, esta diferencia temporaria imponible debe reconocerse mediante un pasivo por impuesto diferido al cierre del ejercicio, el cual se revierte al momento en que el inventario (Ostra) es comercializado y el ingreso se vuelve gravable

Información a revelar sobre los activos biológicos

Situación actual

Al cierre del ejercicio económico 2025, la empresa "Ostras del Pacífico ABC S.A." presentó en sus estados financieros el rubro inventario correspondiente a los productos obtenidos tras la cosecha del cultivo de ostras. Sin embargo, las notas a los estados financieros únicamente revelaban el valor total del activo biológico, sin incorporar información sobre las variaciones biológicas ocurridas durante el período, las cantidades existentes en cada etapa del cultivo ni los criterios utilizados para determinar el valor razonable menos los costos de venta.

Como consecuencia, los usuarios de la información financiera no disponían de información suficiente para comprender el comportamiento del activo biológico ni el procedimiento utilizado para su valoración.

Información disponible al cierre del período

El 31 de diciembre de 2025, el informe técnico emitido por el laboratorio y el área de producción presentó la siguiente información:

Existencias por etapa del cultivo

- Semillas de ostras: 0 unidades.
- Ostras en crecimiento: 0 unidades.
- Ostras listas para cosecha: 0 unidades.

Productos cosechados en Inventarios

20.000 unidades cosechadas y clasificadas (Molusco, Nácar y perlas) por un valor total de \$9.600,00.

Variaciones biológicas del período

- Reclasificación de semillas hacia la etapa de crecimiento.
- Reclasificación de ostras en crecimiento hacia talla comercial.

Criterios de medición

La medición del activo biológico fue realizada utilizando cotizaciones obtenidas de tres compradores del sector acuícola, determinándose:

- Precio promedio de mercado de \$0,50 por unidad
- Costos estimados de venta de \$0,02 por ostra

Tabla 17

Información revelada por la empresa

Información revelada	Presenta
Valor total del inventario cosechado	Sí
Cantidad de ostras por etapa	No
Variaciones biológicas del período	No
Método utilizado para determinar el valor razonable	No
Precio de mercado utilizado	No
Costos estimados de venta	No

La información presentada en la Tabla 17 evidencia que la empresa limita la revelación de los activos biológicos al valor registrado en los estados financieros, omitiendo información relacionada con las variaciones biológicas, las cantidades existentes por etapa del cultivo y los criterios aplicados para determinar el valor razonable. Esta situación dificulta la comprensión del proceso productivo y limita la utilidad de la información para los usuarios de los estados financieros.

Tabla 18

Propuesta de nota explicativa sobre activos biológicos e inventario cosechado

Concepto	Información revelada
Descripción de la actividad	Cultivo de ostras destinadas a la comercialización.
Base de medición	Valor razonable menos los costos de venta.
Método para determinar el valor razonable	Cotizaciones obtenidas de tres compradores del sector acuícola.
Precio promedio de mercado utilizado	\$0,50 por unidad.
Costos estimados de venta	\$0,02 por unidad.
Semillas de ostras	0 unidades.
Ostras en crecimiento	0 unidades.
Ostras listas para cosecha	0 unidades.
Inventario cosechado	20.000 unidades

Concepto	Información revelada
	Distribución: • Molusco \$3.731 • Nácar \$1.316 • Perlas \$4.553
Variaciones biológicas del período	Transformación desde semillas hasta talla comercial, sustentada mediante Informes Técnicos N.º 01 y N.º 02.

La propuesta presentada en la Tabla 18 fortalece la revelación de la información financiera al integrar los requerimientos de la NIC 41 (párrafos 40 al 57) y la NIC 2. En ella se detalla de manera clara la transformación biológica ocurrida durante el ejercicio, los criterios aplicados para la medición a valor razonable en el punto de cosecha, y la posterior transferencia del producto agrícola al rubro de inventarios; los estados financieros proporcionan información comprensible sobre la evolución del cultivo durante su transformación biológica y sobre los productos obtenidos tras la cosecha que permanecen disponibles para su comercialización.

Caso 2. Cultivos Costeros XYZ

Reconocimiento y control de las etapas de transformación biológica de las ostras

Situación actual

La empresa "Cultivos Costeros XYZ" registra el cultivo de ostras en una única cuenta denominada Activo Biológico, sin diferenciar las distintas etapas de transformación biológica.

Durante el proceso productivo, el área de producción emite informes técnicos que evidencian los cambios en las etapas de transformación biológica; sin embargo, dichos informes no son utilizados para efectuar las reclasificaciones contables correspondientes. Como consecuencia, la contabilidad mantiene un único registro del activo biológico durante todo el ciclo de cultivo, limitando el seguimiento de su evolución y el control interno sobre cada etapa del proceso productivo.

Transacciones del período

El 15 de junio de 2025, la empresa adquirió 15.000 semillas de ostras, con tamaños comprendidos entre 10 y 30 milímetros, destinadas al inicio del proceso productivo, por un valor de \$7.500, cancelados mediante transferencia bancaria.

El 31 de julio de 2025, la empresa efectuó labores de mantenimiento preventivo de las estructuras de cultivo por \$500, cancelados mediante transferencia bancaria.

El 15 de agosto de 2025, de acuerdo con el Informe Técnico N.º 01, emitido por el área de producción, las 15.000 semillas de ostras superaron la etapa inicial de siembra e ingresaron a la fase de crecimiento, al alcanzar el desarrollo adecuado.

El 30 de septiembre de 2025, la empresa realizó actividades de monitoreo de la calidad del agua y controles sanitarios del cultivo por \$700, cancelados mediante transferencia bancaria.

El 30 de noviembre de 2025, la empresa ejecutó la labor de desdoble del lote e instalación de nuevas estructuras de cultivo, incurriendo en un desembolso total de \$600 cancelados mediante transferencia bancaria; dicho valor comprende \$500 en adquisición de materiales (\$270 en mallas de polietileno, \$150 en aros de PVC reforzado y \$80 en cabos y cuerdas de sujeción), \$60 por concepto de mano de obra contratada para el armado e inserción, y \$40 en combustible para la embarcación de transporte hacia la zona marina de cultivo, procediendo de inmediato a la redistribución de las ostras a menor densidad para optimizar su espacio antes de la fase final.

El 15 de diciembre de 2025, con base en el Informe Técnico N.º 02 emitido por el área de producción, el lote de 15.000 ostras alcanzó la talla comercial, encontrándose apto para su cosecha.

Tabla 19

Registro efectuado por la empresa

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
15/6/2025	Activo Biológico		7.500,00	
	Bancos			7.500,00
	P/r. adquisición de semillas de ostras.			

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
2				
31/7/2025	Costo de transformación biológica		500,00	
	Costo de mantenimiento de estructuras de cultivo	500,00		
	Bancos			500,00
	P/r. mantenimiento de estructuras de cultivo.			
3				
30/9/2025	Costo de transformación biológica		700,00	
	Costo de monitoreo y control sanitario	700,00		
	Bancos			700,00
	P/r. monitoreo de calidad del agua y controles sanitarios.			
4				
30/11/2025	Costo de transformación biológica		600,00	
	Costo de desdoble – Mallas de polietileno	270,00		
	Costo de desdoble – Aros de PVC reforzado	150,00		
	Costo de desdoble – Cabos y cuerdas de sujeción	80,00		
	Costo de desdoble – Mano de obra	60,00		
	Costo de desdoble – Combustible	40,00		
	Bancos			600,00
	P/r. adquisición de materiales, mano de obra y combustible para confección de linternas y labor de desdoble de ostras.			
Total			9.300,00	9.300,00

Nota. El 15 de agosto y el 15 de diciembre de 2025 la empresa no efectuó los registros relacionados con los cambios de etapa del cultivo, pese a contar con los informes técnicos que evidenciaban dichas variaciones biológicas.

La Tabla 19 evidencia que la empresa registró el cultivo de ostras en una única cuenta de Activo Biológico, manteniendo el mismo tratamiento contable durante todo el proceso productivo. Aunque el área de producción emitió los Informes Técnicos N.º 01 y N.º 02 que confirmaban los cambios en las etapas de transformación biológica, esta información no fue incorporada mediante las reclasificaciones contables correspondientes; la contabilidad no permite identificar la evolución del activo biológico ni facilita el seguimiento de las distintas etapas del cultivo durante el proceso productivo.

Solución caso práctico

Tabla 20

Asientos de ajuste propuestos para el reconocimiento y control de las etapas de transformación biológica

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
15/6/2025	Activo Biológico		7.500,00	
	Activo Biológico – Semillas de Ostras	7.500,00		
	Activo Biológico			7.500,00
	P/r. reclasificación del saldo registrado en la cuenta Activo Biológico hacia la cuenta auxiliar Activo Biológico – Semillas de Ostras.			
	2			
15/8/2025	Activo Biológico		7.500,00	
	Activo Biológico – Ostras en crecimiento	7.500,00		
	Activo Biológico			7.500,00
	Activo Biológico – Semillas de Ostras	7.500,00		
	P/r. reclasificación de las semillas de ostras a la etapa de crecimiento, según Informe Técnico N.º 01.			
	3			
15/12/2025	Activo Biológico		7.500,00	
	Activo Biológico – Ostras listas para cosecha	7.500,00		
	Activo Biológico			7.500,00
	Activo Biológico – Ostras en crecimiento	7.500,00		
	P/r. reclasificación del cultivo a la etapa de ostras listas para cosecha, según Informe Técnico N.º 02.			

Nota. Los valores corresponden únicamente a movimientos de reclasificación interna entre las etapas del cultivo y no representan incrementos en el valor del activo biológico.

Los ajustes presentados en la Tabla 20 parten de los registros efectuados por la empresa e incorporan cuentas auxiliares para identificar las distintas etapas de

transformación biológica del cultivo; con base en los Informes Técnicos N.º 01 y N.º 02 emitidos por el área de producción, se realizan las reclasificaciones correspondientes hacia las etapas de ostras en crecimiento y ostras listas para cosecha. Aunque la Sección 34 de la NIIF para las PYMES no establece una estructura específica de cuentas para controlar estas fases, la propuesta constituye una herramienta de apoyo para mejorar el seguimiento del activo biológico, el control interno de cada etapa del cultivo durante su desarrollo.

Medición del activo biológico mediante el modelo del costo

Situación actual

Al momento de valorar sus activos biológicos, la empresa "Cultivos Costeros XYZ" no dispone de información suficiente que permita determinar el valor razonable del cultivo sin incurrir en costos o esfuerzos desproporcionados. Por esta razón, la entidad aplica el modelo del costo establecido en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES.

Sin embargo, durante el proceso productivo la administración realiza estimaciones internas sobre el valor del cultivo sin contar con evidencia técnica suficiente, generando riesgos sobre la razonabilidad del importe registrado en los estados financieros.

Transacción

Como continuación del ciclo productivo iniciado el 15 de junio de 2025, la empresa mantiene registrado el lote de 15.000 semillas de ostras, adquirido al inicio del proceso productivo por un importe en libros de \$7.500.

El 15 de diciembre de 2025, el Informe Técnico N.º 02 emitido por el área de producción confirmó que el cultivo había alcanzado la talla comercial. Sin embargo, el área administrativa estimó internamente que el lote tenía un valor de \$10.500, sin disponer de cotizaciones de mercado confiables ni de procedimientos técnicos suficientes que permitieran determinar el valor razonable sin costo o esfuerzo desproporcionado.

Tabla 21*Valoración efectuada por la empresa*

Concepto	Valor (\$)
Importe en libros del activo biológico	7.500,00
Valor determinado mediante estimaciones internas	10.500,00
Incremento reconocido por la empresa	3.000,00

Tabla 22*Registro efectuado por la empresa*

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
15/12/2025	Activo Biológico		3.000,00	
	Activo Biológico – Ostras listas para cosecha	3.000,00		
	Ganancia por medición del activo biológico			3.000,00
	P/r. reconocimiento del incremento del activo biológico.			
	Total		3.000,00	3.000,00

La Tabla 22 evidencia que la empresa incrementó el importe en libros del activo biológico utilizando estimaciones internas elaboradas por el personal administrativo, sin contar con evidencia técnica suficiente que permitiera sustentar dicha valoración; el activo biológico fue reconocido por un valor superior a su importe en libros, utilizando un criterio que no responde al modelo del costo aplicado por la entidad. Considerando que la empresa no dispone de información suficiente para determinar el valor razonable sin costo o esfuerzo desproporcionado, dicho incremento carece de sustento conforme a los criterios establecidos en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES.

Solución caso práctico

Tabla 23

Medición propuesta conforme a la Sección 34 de la NIIF para las PYMES

Concepto	Valor (\$)
Importe en libros del activo biológico	7.500,00
(-) Depreciación acumulada	No aplica
(-) Pérdidas por deterioro acumuladas	No se identifica
Importe en libros	7.500,00
Modelo de medición aplicado	Modelo del Costo

Tabla 24

Reversión del incremento reconocido del activo biológico

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
15/12/2025	Ganancia por medición del activo biológico		3.000,00	
	Activo Biológico			3.000,00
	Activo Biológico – Ostras listas para cosecha	3.000,00		
	P/r. reversión del incremento reconocido sobre el activo biológico			
	Total		3.000,00	3.000,00

La Tabla 24 presenta el ajuste mediante el cual se revierte el incremento registrado por la empresa sobre el activo biológico, ya que fue reconocido con base en estimaciones internas que no contaban con evidencia técnica suficiente para determinar el valor razonable. Este tratamiento guarda concordancia con el párrafo 34.8 de la Sección 34 de la NIIF para las PYMES, el cual establece que, cuando el valor razonable no puede determinarse de forma fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, los activos biológicos deben medirse por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas; el activo biológico mantiene su importe en libros de \$7.500, fortaleciendo la objetividad de la medición y la confiabilidad de la información financiera.

Medición del activo biológico frente a acuerdos verbales de comercialización

Situación actual

Como continuación del ciclo productivo iniciado el 15 de junio de 2025, la empresa "Cultivos Costeros XYZ" mantiene registrado el lote de 15.000 semillas de ostras que alcanzó la talla comercial conforme al Informe Técnico N.º 02 emitido por el área de producción.

La empresa comercializa parte de su producción mediante acuerdos verbales celebrados con comerciantes locales y pequeños distribuidores de productos marinos. Sin embargo, el personal administrativo utiliza los precios acordados con los compradores para modificar el valor registrado del activo biológico antes de concretarse la venta, generando diferencias en la medición del cultivo y de la información contable.

Transacción

El 18 de diciembre de 2025, después de que el Informe Técnico N.º 02 confirmó que las 15.000 ostras alcanzaron la talla comercial, la empresa celebró un acuerdo verbal de comercialización con un comerciante local, estableciendo un precio de venta total de \$9.000 por el lote completo; el área administrativa incrementó el valor registrado del activo biológico desde \$7.500 hasta \$9.000, reconociendo una diferencia de \$1.500, debido a que consideró que el precio acordado representaba el valor actual del cultivo.

El acuerdo verbal no constituye una base válida para modificar el importe en libros del activo biológico, debido a que la entidad continúa aplicando el modelo del costo y la venta aún no se ha efectuado.

Tabla 25

Determinación de la valoración efectuada por la empresa

Concepto	Cálculo	Valor (\$)
Importe en libros del activo biológico		7.500,00
Valor acordado verbalmente con el comprador		9.000,00
Incremento reconocido por la empresa	7.500 – 9.000	1.500,00

Tabla 26*Registro efectuado por la empresa*

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
18/12/2025	Activo Biológico		1.500,00	
	Activo Biológico – Ostras listas para cosecha	1.500,00		
	Ingreso por revalorización del cultivo			1.500,00
	P/r. reconocimiento del incremento del activo biológico con base en el precio acordado verbalmente con el comprador.			
	Total		1.500,00	1.500,00

La Tabla 26 evidencia que la empresa incrementó el importe en libros del activo biológico utilizando el precio pactado mediante un acuerdo verbal de comercialización, aun cuando la venta no se había concretado; la medición dejó de responder al modelo del costo aplicado por la entidad y pasó a depender de acuerdos particulares con los compradores, afectando la confiabilidad de la información financiera; la empresa aplica el modelo del costo, los acuerdos verbales no constituyen un criterio válido para modificar el importe en libros del activo biológico.

Solución caso práctico

Tabla 27*Medición propuesta conforme a la Sección 34 de la NIIF para las PYMES*

Concepto	Valor (\$)
Costo histórico del activo biológico	7.500,00
Valor acordado verbalmente con el comprador	9.000,00
Modelo de medición aplicable	Modelo del costo
Valor que debe mantenerse en libros	7.500,00

Tabla 28*Reversión del incremento reconocido del activo biológico*

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
18/12/2025	Ingreso por revalorización del cultivo		1.500,00	
	Activo Biológico			1.500,00
	Activo Biológico – Ostras listas para cosecha	1.500,00		
	P/r. reversión del incremento registrado			
	Total		1.500,00	1.500,00

El ajuste presentado en la Tabla 28 revierten el incremento registrado por la empresa sobre el activo biológico, debido a que el acuerdo verbal de comercialización no constituye un hecho económico que justifique modificar su importe en libros; el activo biológico mantiene su medición por el modelo del costo, permaneciendo registrado por \$7.500 hasta que ocurra la venta o exista otro hecho que origine su reconocimiento contable.

Clasificación de los productos obtenidos tras la cosecha de las ostras**Situación actual**

La empresa mantiene registrados como activos biológicos determinados productos obtenidos después de la cosecha de las ostras, sin efectuar la reclasificación correspondiente hacia inventarios. Esta práctica ocasiona errores en la clasificación contable de los bienes obtenidos al finalizar el proceso productivo y limita la adecuada presentación de la información financiera.

Transacciones

Como continuación del ciclo productivo iniciado el 15 de junio de 2025, las 15.000 semillas de ostras alcanzaron la talla comercial conforme al Informe Técnico N.º 02 emitido por el área de producción el 15 de diciembre de 2025, encontrándose aptas para su cosecha.

El 20 de diciembre de 2025, la empresa realizó la cosecha del cultivo y trasladó las ostras al área de clasificación para determinar los productos obtenidos.

El 22 de diciembre de 2025, como resultado del proceso de clasificación se obtuvieron los siguientes productos: Molusco \$3.300; Nácar \$1.200 y perlas \$3.000.

Sin embargo, la empresa mantuvo estos valores registrados dentro de la cuenta Activo Biológico – Ostras listas para cosecha, sin efectuar la reclasificación correspondiente hacia inventarios.

Tabla 29

Extracto del mayor contable de la cuenta Activo Biológico – Ostras listas para cosecha

Activo Biológico – Ostras listas para cosecha	
	7.500,00

La Tabla 29 evidencia que los productos obtenidos tras la cosecha permanecieron registrados dentro del activo biológico, aun cuando el proceso de transformación biológica había concluido; la clasificación de los bienes obtenidos no refleja su naturaleza ni su destino económico, dificultando su identificación como productos destinados a la venta.

Solución del caso práctico

Tabla 30

Determinación de los productos obtenidos tras la cosecha

Producto	Valor (\$)
Inventario – Perlas	3.000,00
Inventario – Nácar	1.200,00
Inventario – Molusco	3.300,00
Total	7.500,00

Nota. La asignación del costo entre los productos obtenidos tras la cosecha se realizó considerando criterios técnicos de distribución proporcionados por el área de producción.

Tabla 31

Registro conforme a la Sección 34 y la Sección 13 de la NIIF para las PYMES

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
22/12/2025	Inventarios		7.500,00	
	Inventario – Perlas	3.000,00		
	Inventario – Nácar	1.200,00		
	Inventario – Molusco	3.300,00		
	Activo Biológico			7.500,00
	Activo Biológico – Ostras	7.500,00		
	listas para cosecha			
	P/r. reclasificación de los productos obtenidos tras la cosecha hacia inventarios.			
	Total		7.500,00	7.500,00

La operación presentada en la Tabla 31 muestra que, una vez concluido el proceso de transformación biológica mediante la cosecha, las perlas, el nácar y el molusco fueron reclasificados a inventarios de acuerdo con su destino comercial. La Sección 34 de la NIIF para las PYMES, establece que los productos agrícolas cosechados obtenidos de los activos biológicos pasan a medirse conforme a las disposiciones aplicables a la sección 13 inventarios; esta sección resulta aplicable para el reconocimiento posterior de estos bienes, utilizando como costo inicial el importe determinado al momento de la cosecha.

Información a revelar sobre los activos biológicos

Situación actual

La empresa presenta información limitada sobre sus activos biológicos en las notas a los estados financieros, debido a que únicamente revela el valor total registrado en libros. Asimismo, no informa la política contable aplicada para su medición, las razones por las cuales utiliza el modelo del costo ni mantiene registros actualizados sobre las cantidades existentes en cada etapa del cultivo, dificultando el seguimiento y control de la actividad productiva.

Transacciones

Al 31 de diciembre de 2025, el departamento de producción consolidó la información correspondiente al ciclo productivo iniciado el 15 de junio de 2025.

Como resultado de este proceso se identificó la siguiente información:

- Semillas de ostras: 0 unidades.
- Ostras en crecimiento: 0 unidades.
- Ostras listas para cosecha: 0 unidades.

Durante el período se efectuaron reclasificaciones entre las diferentes etapas del cultivo, sustentadas mediante los Informes Técnicos N.º 01 y N.º 02 emitidos por el área de producción, mediante los cuales las semillas fueron trasladadas a la etapa de crecimiento y posteriormente a la etapa de ostras listas para cosecha.

El 15 de diciembre de 2025, una vez concluida la transformación biológica del cultivo, las 15.000 ostras alcanzaron la talla comercial y fueron cosechadas. Posteriormente, los productos obtenidos fueron reclasificados hacia inventarios conforme a las disposiciones de la Sección 34 y la Sección 13 de la NIIF para las PYMES.

Debido a que la entidad no dispone de información suficiente para determinar el valor razonable sin costo o esfuerzo desproporcionado, los activos biológicos fueron medidos mediante el modelo del costo, conforme a lo establecido en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES.

Tabla 32

Información revelada por la empresa

Información revelada	Presenta
Valor total del activo biológico	Sí
Política contable aplicada	No
Justificación del modelo del costo	No
Cantidad de ostras por etapa	No
Variaciones del cultivo durante el período	No
Importe en libros del activo biológico	No
Depreciación acumulada	No aplica
Pérdidas por deterioro	No

La información presentada en la Tabla 32 evidencia que la empresa limita la revelación de los activos biológicos al importe registrado en los estados financieros, omitiendo información relacionada con la política contable aplicada, la justificación del modelo de medición y las cantidades existentes en cada etapa del cultivo.

Solución del caso práctico

Tabla 33

Propuesta de nota explicativa sobre activos biológicos

Concepto	Información revelada
Descripción del activo biológico	Cultivo de ostras destinado a la comercialización.
Política contable aplicada	Modelo del costo.
Fundamentación de la medición	El valor razonable no puede determinarse sin costo o esfuerzo desproporcionado.
Costo histórico del activo biológico	\$7.500,00
(-) Depreciación acumulada	No aplica.
(-) Pérdidas por deterioro acumuladas	No se identificaron al cierre del período.
Importe en libros al 31 de diciembre de 2025	\$0,00
Semillas de ostras	0 unidades.
Ostras en crecimiento	0 unidades.
Ostras listas para cosecha	0 unidades.
Movimientos del período	Reclasificaciones entre las etapas de semillas, ostras en crecimiento y ostras listas para cosecha, sustentadas en los Informes Técnicos emitidos por el área de producción.
Productos obtenidos tras la cosecha	Reclasificados a inventarios conforme a la Sección 13 de la NIIF para las PYMES.

La información presentada en la Tabla 33 fortalece la revelación de los activos biológicos al incorporar la política contable utilizada para su medición, la justificación de la aplicación del modelo del costo y el importe en libros del activo biológico, determinado a partir del costo histórico y de la evaluación de posibles pérdidas por deterioro. Adicionalmente, se presentan las cantidades existentes en cada etapa del cultivo y las principales variaciones ocurridas durante el período, información que

facilita el seguimiento de la actividad productiva y mejora la utilidad de los estados financieros.

Comparativa entre la aplicación de la NIC 41 Vs. la Sección 34 de la NIIF para las PYMES

La aplicación de la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES presentan similitudes en aspectos relacionados con el reconocimiento inicial de los activos biológicos, el control de las etapas de transformación biológica, la clasificación de los productos obtenidos tras la cosecha y la información a revelar en los estados financieros; sin embargo, ambos marcos normativos difieren principalmente en el tratamiento de la medición posterior. Mientras la NIC 41 establece como criterio general la medición al valor razonable menos los costos de venta, la Sección 34 permite utilizar el modelo del costo cuando el valor razonable no puede determinarse de forma fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado. Esta diferencia genera efectos distintos en la valoración del activo biológico y en el reconocimiento de las variaciones originadas durante el proceso productivo, los cuales se resumen en la siguiente comparación.

Tabla 34

Comparación de los principales aspectos de la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES

Aspecto	NIC 41 Agricultura	Sección 34 NIIF para las PYMES	Efecto observado en los casos prácticos
Reconocimiento inicial	Reconoce el activo biológico cuando cumple los criterios establecidos por la norma.	Mantiene el mismo criterio de reconocimiento.	No existen diferencias significativas en el reconocimiento inicial.
Control de las etapas de transformación	La norma no exige cuentas auxiliares, pero permite su utilización para mejorar el control del cultivo.	Tampoco exige una estructura específica de cuentas.	En ambos casos se propuso la incorporación de cuentas auxiliares para fortalecer el control interno.

Medición posterior	Valor razonable menos costos de venta.	Valor razonable cuando puede determinarse sin costo o esfuerzo desproporcionado; caso contrario, modelo del costo.	Constituye la principal diferencia entre ambos marcos normativos.
Contratos o acuerdos de comercialización	Los contratos no determinan el valor razonable del activo biológico.	Si la entidad aplica el modelo del costo, los acuerdos de comercialización no modifican el importe en libros.	El efecto contable difiere según el modelo de medición aplicado.
Productos obtenidos tras la cosecha	Se reclasifican a inventarios una vez concluida la transformación biológica.	Igual tratamiento mediante la Sección 13 Inventarios.	No existen diferencias significativas.
Información a revelar	Revelaciones amplias sobre valor razonable, variaciones biológicas y criterios de medición.	Revelaciones adaptadas al modelo aplicado (valor razonable o costo).	La Sección 34 requiere revelar la justificación del modelo del costo cuando corresponda.

Tabla 35

Comparación del tratamiento contable aplicado en los casos prácticos conforme a la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES

Concepto	Caso 1. NIC 41	Caso 2. Sección 34 NIIF para las PYMES
Modelo de medición aplicado	Valor razonable menos costos de venta	Modelo del costo
Importe en libros antes de la medición	\$8.000,00	\$7.500,00
Valor determinado al cierre del período	\$9.600,00	\$7.500,00
Variación reconocida	\$1.600,00	No se reconoce
Registro contable efectuado	Se reconoce el incremento del activo biológico y la variación derivada de la medición.	No se efectúan ajustes de medición; el activo permanece por su importe en libros.

Concepto	Caso 1. NIC 41	Caso 2. Sección 34 NIIF para las PYMES
Importe final del activo biológico	\$9.600,00	\$7.500,00
Impacto en los estados financieros	El activo biológico refleja el valor razonable menos los costos de venta y reconoce la variación del período.	El activo biológico permanece medido por el modelo del costo, sin reconocer variaciones derivadas de estimaciones de mercado.

Con base en las diferencias identificadas entre la aplicación de la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES, así como en los resultados obtenidos en los casos prácticos simulados, se elaboró un informe técnico que sintetiza los principales hallazgos de la investigación e incorpora políticas contables orientadas al reconocimiento, medición, reclasificación e información a revelar de los activos biológicos (ostra). Dicho documento se presenta en el “**Apéndice F** Informe técnico” y constituye una herramienta de guía para mejorar la aplicación práctica de ambos marcos normativos en entidades del sector acuícola.

Análisis de la entrevista

Tema: TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN EL SECTOR ACUÍCOLA (OSTRA), PROVINCIA DE SANTA ELENA, AÑO 2025: CASO SIMULADO

Objetivo: Obtener criterios técnicos y profesionales sobre el reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos en actividades acuícolas, con la finalidad de fortalecer el análisis y la aplicación práctica de la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES dentro de los casos simulados desarrollados en la investigación.

Contador 1. Camaronera Jesús del Gran Poder S.A.

- 1. Desde su experiencia profesional, ¿qué criterios considera necesarios para el reconocimiento contable de los activos biológicos en una actividad acuícola?**

Es importante conocer que el trabajar con animales vivos hace que el costo de producción sea totalmente diferente a un costo de producción de bienes manufacturados; no es lo mismo que fabricar zapatos o cualquier artículo inerte.

El riesgo como tal y la responsabilidad ambiental son factores bastante importantes en la acuicultura (como el cultivo del camarón). Considero que el cuidado que se le da al animal vivo, al activo biológico como tal, es un factor crítico. Es primordial el criterio de la responsabilidad en la producción y, sobre todo, el tener todos los insumos necesarios en los tiempos adecuados para poder garantizar una producción completa.

2. ¿Qué controles aplican las empresas para garantizar el registro oportuno de los cambios biológicos ocurridos durante el proceso productivo?

Los controles que maneja la compañía son, básicamente, controles de abastecimiento. Por un lado, asegurar una buena calidad de agua, la cual se controla a través de un sistema de bombeo con turbinas que succionan el agua de mar, la pasan por los canales de reservorio y alimentan las piscinas de cría. Nuestro control desde el área contable se enfoca en el abastecimiento de combustible y el control de horas-máquina, considerándolo como uno de los ítems principales del costo de producción.

Otro control crítico es el inventario de almacenamiento del balanceado (alimento), que representa actualmente entre el 60% y el 70% del costo de producción. Es importantísimo controlar esto a través del método PEPS (Primeras en Entrar, Primeras en Salir). Una vez que ingresa el balanceado, se distribuye de acuerdo con las dietas técnicas que establece el gerente de producción. Él maneja tablas con las dietas alimenticias por cada piscina, y los trabajadores operativos las respetan estrictamente para que los animales de diferentes tallas logren su crecimiento óptimo.

3. ¿Cuál considera que debe ser el tratamiento contable de los desembolsos relacionados con alimentación, monitoreo, mantenimiento de infraestructura y controles sanitarios efectuados durante el desarrollo de los activos biológicos?

El tratamiento contable consiste en capitalizar estos desembolsos específicos en el activo en desarrollo, porque van muy de la mano con el ciclo productivo. En la

actividad acuícola, la producción comprende entre 3 a 4 ciclos por año; cada ciclo dura entre 100 y 120 días desde la siembra hasta la cosecha.

Todos los desembolsos para mantener vivo al animal son adecuados y se van acumulando conforme al avance del crecimiento. No es lo mismo tener un animal pequeño a uno que ya alcanzó la talla comercial; es ahí donde empezamos a aplicar propiamente la NIC 41, cuando llegamos a esa talla comercial y podemos asignarle un valor razonable al activo biológico. Si descuidamos los controles de stock de balanceado, combustible, larvas, fertilizantes o vitaminas, el animal sufrirá estrés, se frenará su crecimiento y aumentará la mortalidad, lo que se traduce directamente en pérdidas para la compañía.

El costo directo está comprendido principalmente por cuatro componentes clave: el balanceado, la larva (o semilla), los fertilizantes/vitaminas y el combustible; dependemos al 100% de eso y lo tenemos bien identificado (el balanceado es el 60-70%). De manera indirecta, registramos todo lo que se desprende como mantenimiento de piscinas, control de plagas y planes de contingencia. Incluso, dentro de un 5% aproximado, incluimos la parte de costos indirectos administrativos asignados a la producción (sueldos de administradores de campo, aportes al IESS, etc.). Todo se concentra en el costo de producción acumulado del activo biológico.

4. ¿Qué procedimientos considera adecuados para determinar el valor de los activos biológicos al momento de su reconocimiento inicial?

El procedimiento para el reconocimiento y valoración del activo biológico se activa con fuerza a partir de que se identifica la talla comercial. Existe una tablilla técnica de control donde se detallan las etapas: desde que nace en el laboratorio es una larva/semilla, se traslada a la piscina para su cría, y mediante la alimentación va ganando peso y se mide en gramos. Para monitorearlo, se extraen muestras de animales vivos utilizando una gramera, lo que nos da el peso promedio de la piscina conforme avanzan los 120 días.

Llegar a la talla comercial (que hoy en día ronda entre los 10 y 18 gramos, a diferencia de años anteriores que eran 8 gramos) es lo que define que el activo ya es apto para el mercado. Para aplicar la NIC 41, tomamos como referencia este precio de mercado para valorar la biomasa existente. Si el propietario decide no cosechar aún

porque el precio está bajo y prefiere dejarlos más días para que ganen más peso, contabilidad ya mantiene una base, pero el valor final se ajustará. Una talla más grande significa mejor precio y mayor utilidad, aunque el animal ya sea técnicamente un producto comercial apto para el consumo.

5. ¿Cuáles son las principales dificultades que se presentan al determinar el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos dentro de las actividades acuícolas?

Indiscutiblemente, la mayor dificultad radica en la conciliación de dos áreas: el mundo técnico (el biólogo o profesional acuícola) y el mundo financiero-contable. El biólogo debe emitir un reporte de biomasa para que contabilidad registre el valor del animal vivo, pero es aquí donde suelen ocurrir variaciones debido al factor humano y de la naturaleza.

Mientras que el precio de la talla comercial lo establece el mercado de forma clara, la cantidad (biomasa) estimada dentro de la piscina depende enteramente del muestreo del técnico. El biólogo realiza lances de red para promediar la población, pero estos muestreos tienen un alto margen de error. Por ejemplo, el camarón se esconde en el lodo por factores climáticos; en la mañana es un excelente momento para el muestreo porque el animal sube, pero por la tarde, con un sol intenso, se entierran. Si el biólogo me reporta que hay 50,000 libras basadas en un muestreo de la tarde, contabilidad asume técnicamente ese dato y calcula el valor razonable sobre esa cantidad. Sin embargo, el día de la cosecha real resultan ser 70,000 libras. Esa falta de certeza matemática en los inventarios bajo el agua es el factor más debilitante para la precisión de la información financiera; dependemos de estimaciones de terceros.

6. En el caso de las pequeñas y medianas entidades que aplican la Sección 34 de la NIIF para las PYMES, ¿en qué circunstancias considera procedente utilizar el modelo del costo para la medición de los activos biológicos?

El modelo del costo es interesante porque administrativamente te permite estructurar estados financieros a tiempo, pero en la práctica de la industria acuícola no siempre refleja la realidad económica exacta de la biomasa en crecimiento. Nuestra profesión nos exige buscar la imagen fiel de los estados financieros.

Considero procedente aplicar el modelo del costo en PYMES cuando el cálculo del valor razonable se vuelve impracticable o excesivamente costoso debido a la debilidad de los controles internos de la entidad. Por ejemplo, en la camaronera "Jesús del Gran Poder", para mitigar el error y poder aplicar metodologías de valor razonable, obligamos al área técnica a realizar hasta cuatro muestreos minuciosos al mes, en diferentes horas del día, en lugar de uno solo. Si una PYME no tiene la capacidad operativa de exigir estos controles rigurosos al biólogo, el valor razonable se vuelve una adivinanza peligrosa; en esas circunstancias de debilidad de control, es preferible y más seguro mantenerse bajo el modelo del costo, aunque los resultados de la producción se reconozcan únicamente al final del ciclo (en la liquidación).

7. ¿Cómo se reconocen contablemente los cambios derivados de la transformación biológica de los activos biológicos durante el proceso productivo?

Cuando el activo crece, aumenta de peso o cambia de etapa, todo se reconoce contablemente mediante ajustes respaldados en los reportes técnicos de producción y las tomas de muestras. Si inicialmente registramos el activo con base en una talla comercial inicial (ej. de 10 a 15 gramos), pero se decide conservarlo más tiempo en los estanques para que alcance una talla superior (ej. 22 gramos), procedemos a realizar un asiento de ajuste por el "alcance" o la revalorización de la biomasa, reconociendo ese incremento de valor contra las cuentas de ingresos por transformación biológica hasta el día de la cosecha.

Estructuralmente, esto se define desde el plan de cuentas en el grupo de los inventarios, el cual dividimos claramente en dos subgrupos:

- Inventario de Materia Prima / Insumos: Donde se controlan las compras de balanceado, larvas/semillas y fertilizantes.
- Inventario de Activos Biológicos en Proceso: Que representa la biomasa viva que se está desarrollando dentro de las piscinas.

Esto es lo interesante de la contabilidad agropecuaria, en el mundo comercial imaginamos un inventario estático en una bodega, pero aquí nuestro inventario principal está vivo y bajo el agua. Tenemos perfectamente identificado en dólares cuánto dinero hay invertido en las piscinas desarrollándose día a día.

8. ¿Qué impacto generan las ganancias o pérdidas derivadas de la valoración de los activos biológicos en la información financiera de la entidad?

El impacto es considerable y directo en el estado de resultados y en la toma de decisiones gerenciales. En nuestro caso actual, manejamos un margen de error de entre el 3% y el 5% entre los datos técnicos y contables. Si uno de los dos lados falla en los controles, el impacto financiero es inmediato.

Si el biólogo me da un dato erróneo de biomasa, yo presentaré una utilidad distorsionada a la gerencia. Por ejemplo, le puedo decir al dueño que una piscina proyecta una utilidad de \$10.000, cuando la realidad física es que hay \$20.000 en producto. Esto afecta directamente la planificación de la liquidez.

En la acuicultura, al trabajar con variables vivas, ocurren emergencias climáticas críticas. Por ejemplo, ante un sol intenso, el agua pierde oxígeno y el animal empieza a morir. La gerencia debe actuar en minutos y decidir si compra de inmediato peróxido de carbono (químico que genera burbujas de oxígeno de emergencia) o si invierte en equipos de capital como "aireadores" (motores con paletas que remueven el agua). Para autorizar ese gasto o inversión de miles de dólares, la gerencia me pregunta: ¿Tenemos utilidad? ¿Tenemos flujos y liquidez en el banco? Si los estados financieros están mal medidos por culpa de una mala valoración del activo biológico, se pueden tomar decisiones tardías o erróneas que causen la pérdida total de una piscina. Los aireadores importados (de China o Japón) pueden costar la mitad que los locales, pero requieren instalación técnica para mantener la garantía; todo ese análisis financiero depende de la veracidad del valor asignado a la biomasa.

9. Cuando un activo biológico genera productos destinados a la comercialización o transformación posterior, ¿qué criterios considera necesarios para su adecuada clasificación y tratamiento contable dentro de la información financiera?

En nuestro eslabón como productores acuícolas primarios, nosotros no procesamos; vendemos el animal entero a pie de piscina. Una vez que se cosecha y se entrega a las plantas empacadoras, para nosotros finaliza la aplicación de la NIC 41 y el producto se da de baja del inventario de activos biológicos en proceso, cargándose

al costo de venta final en base a las libras netas recibidas y liquidadas por el cliente (restando pequeñas variaciones de pesaje en la guía de despacho).

El proceso de transformación posterior (clasificación por tallas, descabezado, desvenado, empaque al vacío o congelación en cajas para exportación) pertenece a otro giro de negocio y es competencia de la contabilidad de costos industriales de la planta empacadora bajo la NIC 2 (Inventarios). Ellos clasifican el producto como subproductos o producto terminado listo para el mercado internacional, pero desde la perspectiva de la camaronera, nuestro ciclo cierra con la entrega del animal vivo o fresco al comprador.

10. ¿Qué información considera indispensable revelar respecto a los activos biológicos para fortalecer el control, la transparencia y la comprensión de la información financiera presentada por las entidades acuícolas?

Considero indispensable que las Notas a los Estados Financieros detallen de forma muy específica el control cuantitativo y cualitativo de la biomasa. Debe revelarse de manera diferenciada tanto el inventario de activos biológicos medidos a valor razonable (listos para comercializar) como aquellos que se encuentran en etapas tempranas de desarrollo.

El usuario de la información financiera debe comprender que, a diferencia de una fábrica de zapatos donde sabes con exactitud cuántas unidades físicas terminaste en el mes, el activo biológico muta constantemente. Un registro de valor razonable es una representación estática al 30 de junio; pero al 1 de julio, ese animal ya creció, consumió más balanceado, o pudo haber sufrido un ataque de aves depredadoras que redujo la población en cuestión de horas. Por lo tanto, es vital revelar los métodos de muestreo aplicados, las tasas de mortalidad estimadas del ciclo, los precios de mercado de referencia utilizados y los riesgos climáticos asumidos, demostrando que las cifras financieras presentadas guardan una estrecha y rigurosa correspondencia con la realidad técnica del campo.

Análisis de la entrevista realizado al contador 1.

El contador general de la compañía camaronera aporta criterios técnicos que fortalecen el análisis del tratamiento contable de los activos biológicos en actividades acuícolas. Destaca que el reconocimiento y la medición de estos activos deben

sustentarse en informes técnicos que reflejen el crecimiento y las variaciones biológicas del cultivo, permitiendo que la información financiera represente razonablemente la realidad productiva. Asimismo, considera que el modelo del costo resulta apropiado cuando no es posible determinar el valor razonable de forma fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, criterio que coincide con lo establecido en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES. Finalmente, señala que una medición adecuada de los activos biológicos fortalece la confiabilidad de la información financiera y facilita la toma de decisiones relacionadas con la gestión y planificación de la producción.

Contador 2. Camaronera Cristal del Mar S.A.

1. Desde su experiencia profesional, ¿qué criterios considera necesarios para el reconocimiento contable de los activos biológicos en una actividad acuícola?

Entre los factores que nosotros consideramos primero en el tema de activos biológicos es la organización y el ordenamiento como tal de las bodegas de insumos, que son nuestro factor e insumo principal para todo el proceso del cultivo del camarón. En el tema de activos biológicos, manejamos de tres a cuatro ramas: alimentos balanceados, insumos, desinfectantes y fertilizantes. Llevamos un riguroso control de cada ítem en cuanto a ingresos y consumos. Obviamente, desde que nos llega la materia prima, vamos devengando en cada una de las semanas acorde a su alimentación; esto ya es netamente de los biólogos, quienes nos pasan las tablas para poder ir mermando nuestro stock de bodegas.

2. ¿Qué controles aplican las empresas para garantizar el registro oportuno de los cambios biológicos ocurridos durante el proceso productivo?

Si se refiere al ingreso de productos que se utilizan para la preparación de las piscinas, manejamos dos programas en línea. Uno lo maneja directamente el biólogo, registrando en tiempo real las tallas, los pesos y novedades como el barbeo del camarón, incluyendo esto en una bitácora dentro de un sistema de producción *Server*.

Contablemente, el control se maneja de la siguiente manera:

El pedido se realiza a través de correos electrónicos, y desde ahí se hace el seguimiento con todas las especificaciones, incluida fecha y hora de entrega.

Al llegar el producto, obtenemos la guía de remisión. En camaroneras cercanas se envía escaneada por correo electrónico, y en las más lejanas se envía una fotografía por grupos de WhatsApp.

Necesitamos obligatoriamente el soporte de la guía y saber quién recibió para hacer el ingreso en el sistema de producción de cada producto; si no hay guía, no registramos. Esto evita problemas de doble facturación o emisión errónea de notas de crédito por parte de proveedores, lo que antes nos causaba problemas con el SRI y las retenciones.

Nos manejamos con tiempos estrictos, nuestra retención debe emitirse dentro de los 5 días hábiles para evitar multas, por lo que el ingreso en bodega se realiza en 1 o 2 días como máximo, permitiendo que los compañeros de campo vayan dando de baja los insumos oportunamente.

3. ¿Cuál considera que debe ser el tratamiento contable de los desembolsos relacionados con alimentación, monitoreo, mantenimiento de infraestructura y controles sanitarios efectuados durante el desarrollo de los activos biológicos?

Actualmente nos manejamos con tiempos de crédito con el tema de insumos. Como la materia prima que se utiliza tiene un costo elevado, las camaroneras que ya tienen un sistema de producción de algunos años (como en la que me encuentro) buscan obtener crédito. El balanceado se obtiene a crédito en un 80% con los proveedores habituales. Si nos cambiamos de proveedor, las políticas suelen exigir que las tres primeras compras sean de contado, y ahí se requiere la aportación del accionista o dueño. Nos regimos más al crédito porque nuestro cultivo de camarón transcurre en ciclos de 45, 60 o 90 días; ese es el tiempo en el que vamos a poder vender el producto, cobrar la factura y cumplir con las obligaciones contraídas.

4. ¿Qué procedimientos considera adecuados para determinar el valor de los activos biológicos al momento de su reconocimiento inicial?

El valor que le determinamos al activo biológico va a depender del tipo de activo que se vaya a utilizar, ya que el cultivo es por fases y por fases se receipta el producto. Al inicio, quizás solamente va a ser un balanceado peletizado (un granulado mínimo). Para determinar todo el valor de ese activo, cogemos todo lo que se utiliza y

vemos este costo acorde a las libras por hectárea. Dependiendo de lo sembrado, empezamos a verificar los valores que tengamos de libras por hectárea.

5. ¿Cuáles son las principales dificultades que se presentan al determinar el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos dentro de las actividades acuícolas?

Una de las principales dificultades es que nos llegue en realidad lo solicitado y que a su vez se ingrese de esa manera. Por ejemplo, solicitamos un balanceado 1.8 Advance, pero al llegar resulta que despachan un 1.8 HD. Al estar ya el producto aquí, se nos dificulta porque el ingreso de este balanceado implica crear un nuevo ítem, y a veces viene con una variación de precio. La dificultad radica en que no despachan lo que se ha pedido y luego argumentan que la negociación o el producto no eran esos. Al manejar costos semanales en la camaronera (donde los gastos se suben a cada piscina acorde a sus hectáreas), esto nos frena el proceso de registro continuo.

6. En el caso de las pequeñas y medianas entidades que aplican la Sección 34 de la NIIF para las PYMES, ¿en qué circunstancias considera procedente utilizar el modelo del costo para la medición de los activos biológicos?

El costo de venta del producto relativamente va a necesitar de todos estos factores: balanceados, insumos, fertilizantes y sueldos. En pequeñas y medianas empresas, considero que esto va a depender mucho de la aportación del socio, del capital de trabajo existente para poder cubrir todo esto.

Dentro del costo de venta tenemos el tema de las depreciaciones. Aunque las depreciaciones tienen un valor considerable dependiendo de los activos fijos, por lo regular, a través de actas, los socios solicitan no tomar en cuenta las depreciaciones en el análisis. Saben que es un valor contable que a futuro se reintegrará, pero piden excluirlo porque les incrementa el costo y ellos desean verificar netamente si la camaronera rindió o no rindió en la producción de los 45 o 90 días. Se excluyen ciertos motores que, aunque tienen muchos años y ya se pagaron, siguen devengando contablemente; al mermar este valor, evalúan la utilidad real de la corrida hasta su venta.

7. ¿Cómo se reconocen contablemente los cambios derivados de la transformación biológica de los activos biológicos durante el proceso productivo?

Va a depender de cada fase y del tiempo climático existente. Contablemente nos damos cuenta de los cambios en la transformación biológica cuando se solicitan insumos adicionales o específicos. Por ejemplo, en ciertos cambios climáticos donde es necesario matar peces, empiezan a solicitar un producto llamado Serofish. Sabemos que en esos meses se va a incrementar el costo por estos nuevos insumos.

Asimismo, en épocas de frío no se utiliza un producto llamado peróxido (que se mantiene bajo ciertos permisos). En cambio, en épocas de calor, como la oxigenación no es la adecuada, les toca meter este tipo de productos. Contablemente identificamos la transformación y los cambios biológicos a través de las nuevas facturaciones de productos que no se usan todo el año, sino en meses específicos.

8. ¿Qué impacto generan las ganancias o pérdidas derivadas de la valoración de los activos biológicos en la información financiera de la entidad?

El factor de la utilidad es el más relevante. Por lo general, en las camaroneras que se manejan en esta zona, se busca un porcentaje de utilidad que pueda ser repartido a los socios; sin embargo, en su gran mayoría, estos excedentes se destinan y reutilizan para financiar nuevas inversiones en la entidad

9. Cuando un activo biológico genera productos destinados a la comercialización o transformación posterior, ¿qué criterios considera necesarios para su adecuada clasificación y tratamiento contable dentro de la información financiera?

Respecto al ingreso y control de los productos que se utilizan para la preparación de las piscinas, nosotros manejamos dos programas en línea. El primero lo gestiona directamente el biólogo, quien registra en tiempo real las tallas, los pesos y cualquier novedad sanitaria del crustáceo (como el barbo del camarón) en una bitácora dentro del sistema de producción Server.

Por otro lado, el control contable se ejecuta bajo la siguiente logística: primero, el pedido se formaliza estrictamente por correo electrónico para iniciar el seguimiento, detallando las especificaciones, el día y la hora indicada, ya que por seguridad y

operación no se recibe producto tarde. Una vez que la mercancía llega, el personal en campo debe escanear o fotografiar la guía de remisión firmada por el receptor y enviarla de inmediato, ya sea por correo electrónico en las camaroneras cercanas o por grupos de WhatsApp en las más lejanas. Este documento constituye nuestro soporte físico obligatorio para registrar el ingreso formal de los insumos en el sistema.

10. ¿Qué información considera indispensable revelar respecto a los activos biológicos para fortalecer el control, la transparencia y la comprensión de la información financiera presentada por las entidades acuícolas?

Entre los factores principales para el control de los activos biológicos, consideramos indispensable la organización y el ordenamiento riguroso de las bodegas de insumos, que representan nuestra materia prima fundamental en el proceso de cultivo.

En este rubro, estructuramos el control en tres o cuatro ramas específicas: alimentos balanceados, insumos generales, desinfectantes y fertilizantes. Llevamos un control estricto de cada ítem en cuanto a ingresos y consumos desde el momento en que ingresa la materia prima. Posteriormente, el inventario se va devengando semanalmente de acuerdo con los esquemas de alimentación técnica que manejan los biólogos; ellos nos proporcionan las tablas de consumo correspondientes para nosotros poder rebajar de forma precisa el stock real de las bodegas.

Análisis de la entrevista realizado al contador 2.

La contadora 2, en su calidad de supervisora contable, aporta una visión particularmente operativa, logística y de control interno sobre la gestión de los activos biológicos. A diferencia del enfoque del primer contador, su perspectiva sitúa el éxito del reconocimiento contable en el ordenamiento riguroso y la conciliación inmediata de las bodegas de insumos (alimentos, desinfectantes y fertilizantes), vinculando los ingresos de inventario a estrictos soportes físicos y digitales para mitigar riesgos tributarios con el SRI. La contadora resalta la dependencia del crédito comercial debido a los elevados costos de la materia prima y describe ciclos productivos más cortos, de entre 45 y 90 días, donde la transformación biológica se identifica contablemente a través de la demanda estacional de insumos específicos según las condiciones climáticas. Finalmente, expone una práctica particular en la toma de

decisiones de los socios, quienes optan por excluir las depreciaciones para evaluar la rentabilidad líquida y real de cada corrida, destinando las utilidades obtenidas principalmente a la autofinanciación de nuevas inversiones dentro de la entidad.

Discusión

Los resultados obtenidos mediante los casos simulados permitieron comparar la aplicación práctica de la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES con los criterios planteados por investigaciones previas sobre el tratamiento contable de los activos biológicos. A partir de las problemáticas planteadas y de los ajustes propuestos, fue posible identificar diferencias respecto al reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos, permitiendo analizar cómo la aplicación de cada normativa influye en la información financiera generada por las entidades acuícolas.

Dentro de los resultados del primer caso simulado se evidenció que la empresa mantenía el cultivo registrado en una única cuenta de activo biológico por USD 8.000, sin efectuar las reclasificaciones correspondientes cuando las ostras pasaban de la etapa de semillas a crecimiento y, posteriormente, a su talla comercial, pese a contar con los informes técnicos que sustentaban dichos cambios; lo antes mencionado dificultaba el seguimiento y control de la transformación biológica, por ello, la incorporación de cuentas auxiliares y las respectivas reclasificaciones permitieron identificar cada etapa del desarrollo de las ostras sin modificar su importe en libros. Estos resultados guardan relación con Rocha et al. (2016), quienes concluyeron que la aplicación de procedimientos contables diferenciados según cada etapa productiva permite una mejor representación económica de los activos biológicos; de igual manera, García (2023) evidenció que la implementación de controles de inventario biológico basados en la NIC 41 mejora la gestión y la confiabilidad de la información contable; por ello, los resultados obtenidos confirman que la identificación de las etapas de transformación biológica facilita el control y la toma de decisiones.

En relación con la medición del activo biológico, los resultados de los casos simulados demostraron que la aplicación de la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES genera tratamientos contables diferentes cuando existen limitaciones para determinar el valor razonable. En el primer caso (NIC 41), el cultivo pasó de un importe en libros de USD 8.000 a un valor razonable menos los costos de venta de USD 9.600, reconociéndose una ganancia por medición de USD 1.600; en cambio, el

segundo caso (sección 34) mantuvo el activo biológico por su importe en libros de USD 7.500 al no disponerse de información suficiente para determinar el valor razonable sin costo o esfuerzo desproporcionado, revirtiéndose los incrementos injustificados realizados por la empresa mediante estimaciones internas (USD 3.000) y acuerdos verbales (USD 1.500). Estos resultados coinciden con Chávez et al. (2022), quienes determinaron que la aplicación de la NIC 41 permite reconocer de forma más razonable los activos biológicos cuando la producción permanece en proceso al cierre del período; asimismo, Hernández y Tolentino (2024) sostienen que la medición y revelación de estos activos biológicos dependen de la disponibilidad de información confiable para determinar su valor razonable.

Finalmente, los resultados obtenidos en los casos simulados evidenciaron que la información revelada por las entidades resultaba insuficiente para comprender la evolución del cultivo y los criterios utilizados para su medición, debido a que únicamente se presentaba el valor registrado del activo biológico. A partir de las propuestas desarrolladas se incorporó información relacionada con las etapas del cultivo, los informes técnicos que respaldaban las variaciones biológicas, el modelo de medición aplicado y los criterios utilizados para determinar el valor razonable, según correspondía. Estos resultados guardan relación con Pita y Suárez (2023), quienes identificaron deficiencias en el reconocimiento, valoración y registro contable de los activos biológicos, concluyendo que esta situación afectaba la transparencia y confiabilidad de la información financiera.

Esta diferencia en los resultados se debe al criterio que aplica cada norma contable sobre cómo registrar el crecimiento del cultivo; por un lado, la NIC 41 permite registrar una ganancia de USD 1.600 antes de vender porque reconoce que las ostras ganaron valor al crecer y desarrollarse en el agua; por otro lado, la Sección 34 de la NIIF para las PYMES prefiere mantener el valor fijo de USD 7.500 en los libros; esta decisión se toma porque la empresa no tiene datos de mercado seguros para calcular un nuevo valor sin gastar demasiado dinero o tiempo; por esta razón, cuando la administración intentó subir el valor del cultivo con cálculos propios o acuerdos de palabra en el segundo caso, estos registros se tuvieron que anular para presentar datos reales y respaldados.

Al analizar estos hallazgos con las investigaciones previas, se confirma que aplicar la NIC 41 ayuda a mostrar el valor actualizado del cultivo mientras sigue en el agua; sin embargo, la realidad de muchas empresas acuícolas es que no siempre cuentan con precios de mercado de fácil acceso; por eso, los resultados de este estudio demuestran que el modelo del costo de la NIIF para las PYMES es una opción más segura para evitar registros basados en simples suposiciones; finalmente, cuando se realiza la cosecha de las ostras y se obtienen los productos como el molusco, el nácar y las perlas, ambas normas coinciden en pasar ese valor a la cuenta de inventarios; garantizando así que el producto quede listo para su venta con un costo bien definido.

Conclusiones

Como resultado del desarrollo de la investigación y del cumplimiento de los objetivos planteados, se determinaron las siguientes conclusiones:

- Se concluye que la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES mantienen criterios similares respecto al reconocimiento inicial de los activos biológicos, el control de las etapas de transformación biológica, la reclasificación de los productos obtenidos tras la cosecha y la información a revelar; sin embargo, la principal diferencia se identificó en la medición posterior. Mientras la NIC 41 establece como criterio general la medición al valor razonable menos los costos de venta, la Sección 34 permite aplicar el modelo del costo cuando el valor razonable no puede determinarse sin costo o esfuerzo desproporcionado, situación que produce efectos distintos en la valoración y presentación del activo biológico.
- Se determinó que la aplicación práctica de ambos marcos normativos, mediante el desarrollo de los casos simulados, permitió identificar y ajustar deficiencias relacionadas con el tratamiento contable de los activos biológicos durante las diferentes etapas del cultivo de ostras. En el caso desarrollado conforme a la NIC 41, el activo biológico fue medido a valor razonable menos los costos de venta, incrementando su importe de USD 8.000 a USD 9.600 y reconociéndose una ganancia por medición de USD 1.600; mientras que, en la aplicación de la Sección 34, el activo permaneció registrado por su importe en libros de USD 7.500 al aplicarse el modelo del costo; en ambos casos se

fortaleció el reconocimiento, la reclasificación del cultivo entre sus distintas etapas de desarrollo, la clasificación de los productos obtenidos tras la cosecha y la información a revelar en los estados financieros.

- Se estableció un informe técnico con los principales resultados obtenidos en los casos prácticos simulados, para transformados en una herramienta de consulta para las entidades del sector acuícola. La incorporación de políticas contables relacionadas con el reconocimiento, la medición, el control de las etapas de transformación biológica, la reclasificación de los productos obtenidos tras la cosecha y la información a revelar proporciona lineamientos que facilitan la aplicación práctica tanto de la NIC 41 como de la Sección 34 de la NIIF para las PYMES.
- Se concluye de manera general que el análisis del tratamiento contable de los activos biológicos (ostra), desarrollado mediante los casos prácticos simulados, permitió demostrar que la adecuada aplicación de la NIC 41 y de la Sección 34 de la NIIF para las PYMES contribuye al reconocimiento, medición y revelación de estos activos, fortaleciendo la confiabilidad de la información financiera y proporcionando criterios técnicos que favorecen la toma de decisiones en las entidades del sector acuícola.

Recomendaciones

Con base en las conclusiones obtenidas durante el desarrollo de la investigación, se determinaron las siguientes recomendaciones, orientadas a fortalecer el tratamiento contable de los activos biológicos (ostra) en entidades del sector acuícola:

- Se recomienda que las entidades del sector acuícola determinen el marco normativo que les resulte aplicable, considerando las características y obligaciones de la entidad para establecer si corresponde la aplicación de la NIC 41 o de la Sección 34 de la NIIF para las PYMES. De esta manera, el reconocimiento, la medición y la revelación de los activos biológicos podrán efectuarse conforme a los requerimientos establecidos en la normativa correspondiente.

- Se recomienda que las entidades del sector acuícola apliquen el tratamiento contable de los activos biológicos conforme al marco normativo que les resulte aplicable, incorporando procedimientos que permitan reconocer oportunamente las diferentes etapas de transformación biológica, efectuar las reclasificaciones sustentadas en informes técnicos, clasificar los productos obtenidos tras la cosecha y presentar información suficiente en las notas a los estados financieros. Asimismo, cuando corresponda, la medición deberá realizarse conforme al valor razonable menos los costos de venta o mediante el modelo del costo, según lo establecido en la NIC 41 o en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES, con el propósito de que la información financiera refleje de manera razonable el tratamiento contable aplicado a los activos biológicos.
- Se recomienda que las entidades del sector acuícola utilicen el informe técnico elaborado en la presente trabajo como un documento de consulta para respaldar el tratamiento contable de los activos biológicos (ostra), utilizando las políticas contables y los procedimientos desarrollados en la presente investigación como referencia para el reconocimiento inicial, la medición posterior, la reclasificación de las etapas de transformación biológica, el tratamiento de los productos obtenidos tras la cosecha y la información a revelar.
- Se recomienda de manera general, que las entidades del sector acuícola mantengan procedimientos contables acordes con la normativa vigente y sustenten sus registros en información técnica confiable generada durante el proceso productivo. De esta manera, podrán disponer de información financiera de mayor calidad para apoyar la planificación, el control de la producción y la toma de decisiones.

Referencias

- Abraján, C., & Caiza, O. (2019). *Análisis comparativo de la valoración de activos biológicos de empresas piscícolas según la NIC 41*. Universidad Técnica de Cotopaxi. Repositorio Institucional de la Universidad Técnica de Cotopaxi. <http://repositorio.utc.edu.ec/handle/27000/7568>
- Agudelo, D. (2014). *Implicaciones del uso de criterios de medición según NIIF para activos biológicos en empresas del sector cafetero en Colombia*. [Tesis de maestría, Universidad Nacional de Colombia]. Repositorio institucional de la Universidad Nacional de Colombia <https://bffrepositorio.unal.edu.co/server/api/core/bitstreams/8337342b-6117-4603-8070-0b874d1de816/content>
- Asamblea Nacional. (2019). *Código Orgánico de la producción, Comercio e Inversiones*. <https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2020-04/CODIGO%20ORGANICO%20DE%20LA%20PRODUCCION%2C%20COMERCIO%20E%20INVERSIONES%20COPCI.pdf>
- Atehortúa, T., Alzate, W., Osorio, J., & Agudelo, D. (2021). Una comparación de los marcos técnicos normativos sobre estándares internacionales de contabilidad e información financiera aplicables en el sector agropecuario en Colombia. *Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública (ASFACOP)*., 9(18), 33-55. <https://hdl.handle.net/10495/37375>
- Avilés, V., & Toaquiza, N. (2025). *La NIC 41 y su influencia en la valoración de los activos biológicos de la cooperativa Coexflor Ec en el cantón Latacunga provincia de Cotopaxi, período 2023*. Universidad Técnica de Cotopaxi. Repositorio Institucional de la Universidad Técnica de Cotopaxi. <https://repositorio.utc.edu.ec/handle/123456789/14571>

- Banguero, P., & Ocampo, M. (2020). *Análisis del impacto de la adopción de las normas internacionales de información financiera para pymes sección 34 para los productores agrícolas del municipio de Santander de Quilichao*. [Tesis de grado, Universidad del Valle]. Repositorio Institucional de la Universidad del Valle. <https://hdl.handle.net/10893/20783>
- Barros, J., & Espinoza, C. (2021). *Valoración del activo biológico de las empresas camaroneras con base en la NIC 41 de agricultura y la sección 34 de actividades especializadas*. Universidad Politécnica Salesiana. <http://dspace.ups.edu.ec/handle/123456789/21740>
- Cajía, K. (2025). *Consideraciones Teóricas en el tratamiento de los activos biológicos*. Universidad Técnica de Ambato. Repositorio Institucional de la Universidad Técnica de Ambato. <https://repositorio.uta.edu.ec/handle/123456789/43354>
- Campos-Llerena, P., Arias-Pérez, M., Toscano-Morales, C., & Barreno-Córdova, C. (2025). Biological Assets in Agricultural Accounting: A Systematic Review of the Application of IAS 41. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(7), 380. <https://doi.org/10.3390/jrfm18070380>
- Chávez, G., Chávez, R., & Maza, J. (2022). Medición de Activo Biológico aplicando NIC 41 cuando la producción pasa al siguiente ejercicio económico. Caso empresa la Esperanza. *Sociedad & Tecnología*, 5(1S), 299-313. <https://doi.org/10.51247/st.v5iS2.270>
- Chicaiza, E., & Quinapanta, J. (2024). *NIIF para Pymes sección 34 y su incidencia en el tratamiento contable de los activos biológicos de la avícola Gutmalgranjalapaz Cía. Ltda. del cantón Ambato, período 2022*. [Tesis de grado, Universidad Técnica de Cotopaxi]. Repositorio Institucional Universidad Técnica de Cotopaxi. <http://repositorio.utc.edu.ec/handle/27000/12144>

- Corredor, F. (2020). Implementación de la NIC 41 AGRICULTURA en el registro contable de las empresas agrícolas colombianas: Implicaciones y beneficios. *Revista GEON (Gestión, Organizaciones Y Negocios)*, 7(1), 142-164. <https://doi.org/10.22579/23463910.189>
- Del Pezo, P. (2024). *NIC 41 y su repercusión en la valoración de los activos biológicos del laboratorio de larvas SANLAB FSA S.A.S., cantón Salinas, provincia de Santa Elena, año 2023*. [Tesis de grado, Universidad Estatal Península de Santa Elena]. Repositorio Institucional Universidad Estatal Península de Santa Elena. <https://repositorio.upse.edu.ec/handle/46000/11670>
- Díaz, J., Coba, E., Barreno, C., & Cisneros, M. (2024). El Modelo del costo y modelo del valor razonable de los activos biológicos del sector avícola. *CIENCIA UNEMI*, 17(44), 17-39. <https://doi.org/10.29076/issn.2528-7737vol17iss44.2024pp17-39p>
- Figuerola, V. (2007). Los activos biológicos, un nuevo concepto, un nuevo criterio contable. *TEC empresarial*, 1(3), 10-16. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2965217.pdf>
- Gallegos, L. (2018). Métodos para la valorización contable de Activos Biológicos. *Revista ARJÉ*, 342-35. <https://www.arje.bc.uc.edu.ve/arje22e/art32.pdf>
- García, A. (2023). *Propuesta metodológica para la implementación de controles de inventario biológico con base en la NIC 41 en Pymes pertenecientes al sector camaronero de la Provincia del Guayas*. [Tesis de grado, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.]. Repositorio Institucional de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/20607/3/T-UCSG-PRE-ECO-CICA-536.pdf>

- Hernández, J., & Tolentino, H. (2024). Measurement and disclosure criteria for biological assets for Chilean and Peruvian companies. *Cuadernos de Administración*, 4(80).
<https://doi.org/10.25100/cdea.v40i80.13663>
- IASB. (2022). *Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de Estados Financieros*. IFRS Foundation.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/1_NIC.pdf
- IASB. (2023). *Norma Internacional de Contabilidad 12 Impuesto a las Ganancias*. IFRS Foundation.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/12_NIC.pdf
- IASB. (2023). *Norma Internacional de Contabilidad 2 Inventarios*. IFRS Foundation.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/2_NIC.pdf
- IASB. (2023). *Norma Internacional de Contabilidad 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. IFRS Foundation.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/8_NIC.pdf
- IASB. (2025). *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades*. IFRS Foundation.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/niif_pymes/NIIF_PYM_E_2015_RES_003_2020EF30.pdf
- IASB. (2025). *Norma internacional de Contabilidad 41: Agricultura*. IFRS Foundation.
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/41_NIC.pdf
- Jaime, Z. (2026). Maduración y fecundidad de la ostra del Pacífico Magallana gigas en condiciones controladas de laboratorio en la comuna El Real, Changuy. [Tesis de grado, Universidad Estatal Península de Santa Elena]. Repositorio Institucional de la

Universidad Estatal Península de Santa Elena.

<https://repositorio.upse.edu.ec/handle/46000/16195>

Jaramillo-Ruiz, J., Moreno-Narváez, V., & Torres-Palacios, M. (2020). Aplicación de NIC 41 en el tratamiento contable–tributario de activos biológicos en empresas camaroneras. *CIENCIAMATRIA*, 6(2), 310-337.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8316321>

Mallugo, I., López, Y., & Cañón, Y. (2018). *Reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos, sección 34 NIIF para pymes, estudio de caso: Success Flowers SAS*. Universidad Cooperativa de Colombia.

<https://hdl.handle.net/20.500.12494/7189>

Ministerio de Defensa Nacional del Ecuador. (2021). Constitución de la República del Ecuador.

https://www.defensa.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2021/02/Constitucion-de-la-Republica-del-Ecuador_act_ene-2021.pdf

Mirabá, S. (2025). Tratamiento contable de los activos biológicos en la empresa Opúsculo del Mar S.A OPUMARSA, comuna Palmar, provincia de Santa Elena, año 2023. [Tesis de grado, Universidad Estatal Península de Santa Elena]. Repositorio Institucional de la Universidad Estatal Península de Santa Elena.

<https://repositorio.upse.edu.ec/handle/46000/12797>

Muñoz, M. (2025). Tratamiento contable de los activos biológicos en el laboratorio de larvas La Chamecita S.A.S., parroquia Chanduy, provincia de Santa Elena, año 2023. [Tesis de grado, Universidad Estatal Península de Santa Elena]. Repositorio Institucional de la Universidad Estatal Península de Santa Elena.

<https://repositorio.upse.edu.ec/handle/46000/14108>

- Norizan, S., Kadri, M., Bakar, Z., & Amin, J. (2022). Examining the Accounting Practice for Biological Assets among Malaysian Listed Companies: The Case of Aquaculture. *International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences*, 12(3), 741–749. <https://dx.doi.org/10.6007/IJARAFMS/v12-i3/15271>
- Ospina, L., & Valencia, T. (2020). *Aplicación del marco normativo internacional contable (NIC/NIIF) para el reconocimiento y valoración del activo biológico en las plantaciones de palma de aceite las plantaciones de palma de aceite en el departamento del Meta*. Universidad Cooperativa de Colombia. <https://hdl.handle.net/20.500.12494/28328>
- Pita, C., & Suárez, K. (2023). NIC 41, tratamiento financiero del proyecto acuícola de la prefectura de Santa Elena, 2022. *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar*, 7(4), 1702-1723. https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v7i4.7002
- Reyes, E., & Samame, C. (2024). *Automatización de una piscigranja de truchas arcoíris para el monitoreo local y remoto de sustancias contaminantes mediante el control de los parámetros de pH y temperatura en los tanques de crianza utilizando el dispositivo IOT2050 en la comunidad campesina de Huantan, Yauyos*. Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC), Repositorio académico a la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. <http://hdl.handle.net/10757/673564>
- Reyes, L. (2025). *Análisis de costos de producción en la rentabilidad de la empresa YURIMAR, comuna San Pablo, cantón Santa Elena, provincia de Santa Elena, año 2023*. [Tesis de grado, Universidad Estatal Península de Santa Elena]. Repositorio Institucional de la Universidad Estatal Península de Santa Elena. <https://repositorio.upse.edu.ec/handle/46000/12624>
- Rocha, A., Lima, D., Rodrigues, S., Agostinho de Pontes, J., & Silva, W. (2016). Piscicultura integrada à Agroindústria: uma proposta de fluxo contábil de acordo com os CPCs 29

- e 16. *RACE - Revista De Administração, Contabilidade E Economia*, 15(3), 915–944.
<https://doi.org/10.18593/race.v15i3.9998>
- Rodríguez, D., & Ruiz, J. (2016). Comparación del tratamiento contable y financiero de la NIC 41 agricultura- NIIF para pymes, sección 34 actividades especiales y el decreto 2649 de 1993. *Dialnet*, 10(1), 180-207.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7883775>
- Rodríguez, E. (2023). *NIC 41 agricultura y la NIIF para PYMES sección 34 actividades especiales en el sector avícola, producción de huevos. Un estudio comparativo*. [Tesis de grado, Universidad Técnica de Ambato]. Repositorio Institucional de la Universidad Técnica de Ambato.
<https://repositorio.uta.edu.ec/handle/123456789/39786>
- Rosales, F., & Suárez, K. (2023). Tratamiento contable de los activos biológicos en el sector camaronero, caso: Santa Elena, Ecuador. *Ciencia Latina Revista Científica Multidisciplinar*, 7(3), 3534-3550. https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v7i3.6423
- Tacuri, T. (2021). *Control contable de los activos biológicos bajo la sección 34 de las NIIF para PYMES y su rentabilidad del sector porcino*. Universidad Laica Vicente Rocafuerte. <http://repositorio.ulvr.edu.ec/handle/44000/4412>
- Taipe, V. (2023). *Aplicación de la NIC 41 y sus efectos tributarios en las grandes empresas dedicadas a las actividades de pesca del ecuador, durante los años 2018 al 2021*. Pontificia Universidad Católica del Ecuador (PUCE).
<https://repositorio.puce.edu.ec/handle/123456789/41412>
- Tomalá, A. (2023). *Tratamiento contable de activos biológicos en el laboratorio de larvas Quimilab, de la comuna Monteverde, provincia de Santa Elena, año 2022*. [Tesis de grado, Universidad Estatal Península de Santa Elena]. Repositorio Institucional de la

Universidad Estatal Península de Santa Elena.

<https://repositorio.upse.edu.ec/handle/46000/9961>

Tomalá, J. (2024). *Tratamiento contable de activos biológicos en el laboratorio de larvas PRICMAR de la comuna Palmar, provincia de Santa Elena, año 2022*. [Tesis de grado, Universidad Estatal Península de Santa Elena]. Repositorio Institucional de la Universidad Estatal Península de Santa Elena.

<https://repositorio.upse.edu.ec/handle/46000/10780>

Villavicencio, T. (2025). *Caracterización de la fauna asociada al cultivo de Magallana gigas de la familia Ostreidae en sistemas suspendidos en el mar frente a la comuna Monteverde, provincia de Santa Elena, Ecuador*. [Tesis de grado, Universidad Estatal Península de Santa Elena]. Repositorio Institucional de la Universidad Estatal Península de Santa Elena. <https://repositorio.upse.edu.ec/handle/46000/14273>

Apéndice

Apéndice A Cronograma de tutorías



UNIVERSIDAD ESTATAL PENÍNSULA DE SANTA ELENA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA
CRONOGRAMA DE TUTORÍAS DE TITULACIÓN

MODALIDAD DE TITULACIÓN: TRABAJO DE INTEGRACIÓN CURRICULAR

		2026														
		ABR			MAY				JUN				JUL			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
No.	Actividades planificadas	20-24	27-01	04-08	11-15	18-22	25-29	01-05	08-12	15-19	22-26	29-03	06-10	13-17	20-24	FECHA
1	Introducción	X	X	X												
2	Capítulo I Marco Referencial			X	X	X	X									
3	Capítulo II Metodología							X	X	X						
4	Capítulo III Resultados y Discusión										X	X	X			
5	Conclusiones y Recomendaciones													X		
6	Resumen													X		
7	Certificado Antiplagio – Tutor														X	
8	Entrega de informe de culminación de tutorías, por parte de los tutores, a Dirección y al profesor Guía (con documentos de soporte)														X	Hasta el viernes 24 de julio del 2026

FIRMA DEL TUTOR

Lcda. Sandy De la A Muñoz, Mgtr.

FIRMA DEL ESTUDIANTE

José Ariel Quinde González

Apéndice B Control de tutorías



UNIVERSIDAD ESTATAL PENÍNSULA DE SANTA ELENA

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

FICHA PARA EL CONTROL DE TUTORÍAS DE TRABAJOS DE TITULACIÓN

Facultad:		Ciencias Administrativas				
Carrera:		Contabilidad y Auditoría				
Modalidad de Titulación:		Trabajo de Integración Curricular				
Docente tutor:		Lcda. Sandy De la A Muñoz, Mgtr.				
FECHA	HORA		NOMBRE DEL ESTUDIANTE	NIVEL Y PARALELO	DESCRIPCIÓN DE TEMAS DESARROLLADOS	TIPO DE TUTORÍA
	INICIO	FIN				
6/5/2026	12:00	13:00	Quinde González José Ariel	8/1	Revisión de problemas de investigación y Matriz de Consistencia	TITULACIÓN
18/5/2026	17:45	18:45	Quinde González José Ariel	8/1	Revisión de problemas de investigación y Matriz de Consistencia	
22/5/2026	07:30	09:30	Quinde González José Ariel	8/1	Revisión del TIC desde introducción hasta el mapeo	
23/5/2026	11:30	12:30	Quinde González José Ariel	8/1	Lineamientos para el capítulo I: Marco referencial	
5/6/2026	07:00	11:00	Quinde González José Ariel	8/1	Revisión del TIC desde introducción hasta capítulo I	
7/6/2026	15:30	16:00	Quinde González José Ariel	8/1	Lineamientos para el capítulo II: Metodología	
12/6/2026	17:00	18:00	Quinde González José Ariel	8/1	Revisión del Instrumento de investigación	
15/6/2026	15:30	16:00	Quinde González José Ariel	8/1	Lineamientos para el capítulo III: Resultados y discusión	
11/7/2026	11:00	16:00	Quinde González José Ariel	8/1	Revisión de Caso Simulado práctico	
12/7/2026	11:00	12:30	Quinde González José Ariel	8/1	Lineamientos para el capítulo III: Resultados y discusión	
23/7/2026	13:00	17:00	Quinde González José Ariel	8/1	Revisión del TIC de manera integral.	
27/7/2026	12:30	15:30	Quinde González José Ariel	8/1	Revisión del TIC de manera integral.	
29/7/2026	12:30	13:30	Quinde González José Ariel	8/1	Reporte de similitud del sistema Compilatio	
OBSERVACIONES DEL DOCENTE:						

FIRMA DEL TUTOR

FIRMA DEL ESTUDIANTE

Apéndice C Matriz de Consistencia

Título	Problema	Objetivos	Variables	Dimensiones	Indicadores	Metodología
Tratamiento contable de los activos biológicos en el sector acuícola (ostra), provincia de Santa Elena, año 2025: caso simulado	Formulación del problema ¿De qué manera se analiza el tratamiento contable de los activos biológicos en el sector acuícola (ostra) de la provincia de Santa Elena mediante un caso simulado basado en la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para PYMES, para su correcto reconocimiento, medición y revelación, año 2025? Sistematización del problema • ¿De qué manera difieren los criterios de reconocimiento, medición y revelación de	Objetivo General Analizar el tratamiento contable de los activos biológicos en el sector acuícola (ostra) de la provincia de Santa Elena, mediante un caso simulado basado en la NIC 41 y la Sección 34 NIIF para PYMES, para su correcto reconocimiento, medición y revelación, año 2025 Objetivos Específico: • Comparar los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en la NIC 41 frente a la Sección 34 NIIF para PYMES	Tratamiento contable de los activos Biológicos	Reconocimiento	Aplicación de los criterios de reconocimientos bajo NIC 41 o NIIF completas	Enfoque Mixto: Cualitativo Cuantitativo Alcance: Descriptivo Diseño: No experimental Transversal Método: Deductivo Analítico Diseño del caso simulado Técnicas de investigación:
					Aplicación de los criterios de reconocimiento bajo la Sección 34 de las NIIF para pymes	
				Medición Inicial	Determinación del valor razonable del activo biológico	
					Determinación de costos de venta	
					Aplicación del modelo del costo como alternativa de medición	
				Medición Posterior	Cambios en el valor razonable debidos al crecimiento físico de la ostra.	

	los activos biológicos entre la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES? • ¿Cómo se aplica la NIC 41 y la Sección 34 NIIF para PYMES en un caso simulado para determinar el tratamiento contable de los activos biológicos (ostra) en sus distintas etapas de desarrollo biológico? • ¿De qué manera los resultados del caso simulado contribuyen al diseño de un informe técnico que sirva de guía para la optimización del reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos (ostra) en el sector acuícola?	aplicables a los activos biológicos • Aplicar la NIC 41 y la Sección 34 NIIF para PYMES en un caso simulado para determinar el tratamiento contable de los activos biológicos (ostra) en sus distintas etapas de desarrollo biológico • Proponer un informe técnico basado en los resultados del caso simulado como una herramienta de guía para la optimización del reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos (ostra) en el sector acuícola.		Cambios en el valor razonable debido a fluctuaciones del precio de mercado.	Revisión documental Entrevistas Instrumentos: Guía de revisión documental Guía de entrevista
				Aplicación del modelo costo-depreciación-deterioro bajo la Sección 34 de NIIF para pymes	
			Reconocimiento de resultados	Registro de ganancias por transformación biológica	
				Registro de pérdidas por mortalidad del activo biológico	
			Revelación	Descripción del activo biológico (ostra)	
				Revelación de supuestos utilizados para determinar el valor razonable	
				Presentación en notas a los estados financieros	

Nota. Elaboración propia

Apéndice D Guía de entrevista



UNIVERSIDAD ESTATAL PENÍNSULA DE SANTA ELENA FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA



Tema: TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN EL SECTOR ACUÍCOLA (OSTRA), PROVINCIA DE SANTA ELENA, AÑO 2025: CASO SIMULADO

Objetivo: Obtener información técnica y práctica acerca del tratamiento contable de los activos biológicos bajo la NIC 41 y la sección 34 de la NIIF para Pymes, identificando las principales dificultades, criterios de medición y efectos en la presentación de los estados financieros.

ENTREVISTA AL CONTADOR

1. ¿Cómo considera que se aplica la medición del valor razonable en los activos biológicos dentro del sector acuícola, específicamente en la producción de ostras?
2. Desde su experiencia, ¿qué ventajas o desventajas observa en el uso del modelo del costo frente al valor razonable en la contabilidad de los activos biológicos?
3. ¿Qué tipo de información cree usted que debería revelarse adicionalmente en los estados financieros para mejorar la transparencia en la gestión de los activos biológicos?
4. ¿En qué medida considera que las empresas acuícolas del cantón Santa Elena aplican la sección 34 de la NIIF para Pymes?
5. ¿Cuáles son las principales dificultades que ha identificado en la medición de los activos biológicos según esta normativa?
6. ¿Considera usted que la aplicación del modelo del costo bajo la NIIF para Pymes refleja de forma adecuada la realidad económica de las empresas del sector acuícola?
7. ¿Cómo se determinan los costos de producción en las actividades relacionadas con la cría y cultivo de ostras?
8. ¿Qué controles contables considera esenciales para reflejar correctamente el ciclo de producción de los activos biológicos en la contabilidad?

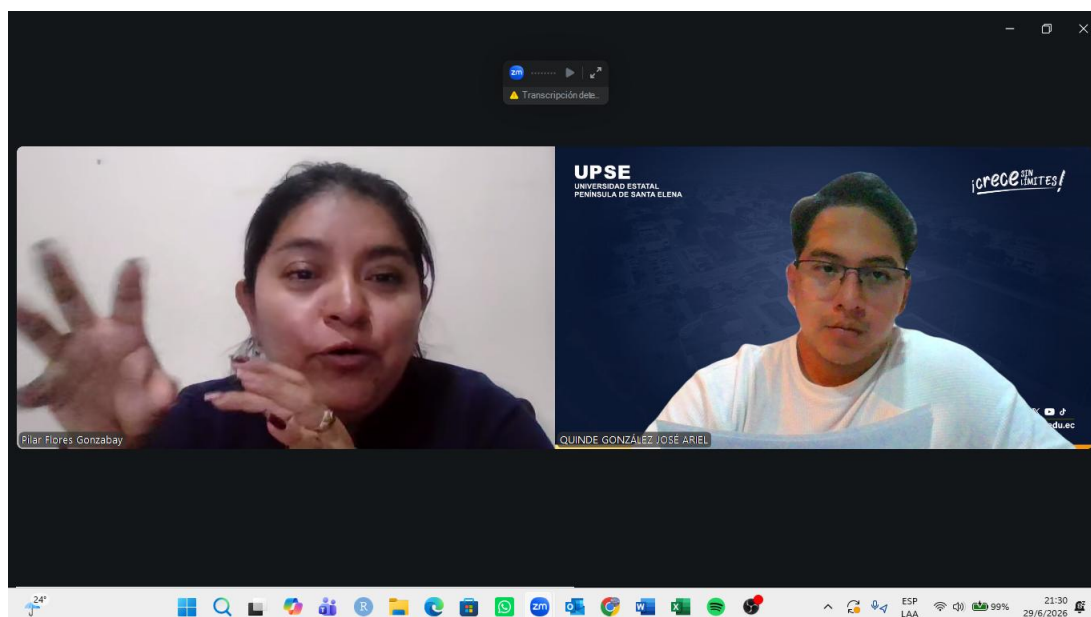
9. ¿De qué manera incide el reconocimiento de los activos biológicos en la presentación del estado de situación financiera y del estado de resultados integral?
10. ¿Qué importancia tiene el estado de costo de producción y venta para evaluar la rentabilidad de las empresas acuícolas en relación con los activos biológicos?

Apéndice E Entrevistas aplicado a contadores expertos



Se entrevistó al contador general de la camaronera “Jesús del Gran Poder S.A.”

	UNIVERSIDAD ESTATAL PENÍNSULA DE SANTA ELENA FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA																			
Tema: TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN EL SECTOR ACUÍCOLA (OSTRA), PROVINCIA DE SANTA ELENA, AÑO 2025: CASO SIMULADO																				
<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <th style="text-align: left; width: 50%;">DATOS DEL ENTREVISTADO</th> <th style="text-align: left; width: 50%;">INFORMACIÓN</th> </tr> <tr> <td>Nombre completo</td> <td><u>Luis Panchana Lino</u></td> </tr> <tr> <td>Cargo</td> <td><u>Contador General</u></td> </tr> <tr> <td>Empresa (opcional)</td> <td><u>Camaronera Jesús del Gran Poder</u></td> </tr> <tr> <td>Fecha de la entrevista</td> <td><u>22 / 06 / 2026</u></td> </tr> <tr> <td>Hora de inicio</td> <td><u>10:30</u></td> </tr> <tr> <td>Hora de finalización</td> <td><u>11:00</u></td> </tr> <tr> <td>Modalidad</td> <td>Presencial</td> </tr> <tr> <td>Autoriza grabación de audio</td> <td>Sí (x) No ()</td> </tr> </table>			DATOS DEL ENTREVISTADO	INFORMACIÓN	Nombre completo	<u>Luis Panchana Lino</u>	Cargo	<u>Contador General</u>	Empresa (opcional)	<u>Camaronera Jesús del Gran Poder</u>	Fecha de la entrevista	<u>22 / 06 / 2026</u>	Hora de inicio	<u>10:30</u>	Hora de finalización	<u>11:00</u>	Modalidad	Presencial	Autoriza grabación de audio	Sí (x) No ()
DATOS DEL ENTREVISTADO	INFORMACIÓN																			
Nombre completo	<u>Luis Panchana Lino</u>																			
Cargo	<u>Contador General</u>																			
Empresa (opcional)	<u>Camaronera Jesús del Gran Poder</u>																			
Fecha de la entrevista	<u>22 / 06 / 2026</u>																			
Hora de inicio	<u>10:30</u>																			
Hora de finalización	<u>11:00</u>																			
Modalidad	Presencial																			
Autoriza grabación de audio	Sí (x) No ()																			
<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;"> VALIDACIÓN DE LA ENTREVISTA Firma del entrevistado (opcional) </td> <td style="width: 50%; text-align: center;">   </td> </tr> </table>			VALIDACIÓN DE LA ENTREVISTA Firma del entrevistado (opcional)	 																
VALIDACIÓN DE LA ENTREVISTA Firma del entrevistado (opcional)	 																			
Observación: La información proporcionada será utilizada únicamente con fines académicos como parte del Trabajo de Integración Curricular de la carrera de Contabilidad y Auditoría de la Universidad Estatal Península de Santa Elena.																				



Se entrevistó a la supervisora contable de la camaronera “Cristal del Mar S.A.”.

	UNIVERSIDAD ESTATAL PENÍNSULA DE SANTA ELENA FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS CARRERA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA																			
Tema: TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EN EL SECTOR ACUÍCOLA (OSTRA), PROVINCIA DE SANTA ELENA, AÑO 2025: CASO SIMULADO																				
<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 45%;">DATOS DEL ENTREVISTADO</td> <td style="width: 55%;">INFORMACIÓN</td> </tr> <tr> <td>Nombre completo</td> <td><u>Ing. Com. Pilar Flores Gonzabay.</u></td> </tr> <tr> <td>Cargo</td> <td><u>Supervisora Contable</u></td> </tr> <tr> <td>Empresa (opcional)</td> <td><u>Camaronera Cristal del Mar</u></td> </tr> <tr> <td>Fecha de la entrevista</td> <td><u>29 / 06 / 2026</u></td> </tr> <tr> <td>Hora de inicio</td> <td><u>21:00</u></td> </tr> <tr> <td>Hora de finalización</td> <td><u>21:30</u></td> </tr> <tr> <td>Modalidad</td> <td>Presencial</td> </tr> <tr> <td>Autoriza grabación de audio</td> <td>SI (✓) No ()</td> </tr> </table>			DATOS DEL ENTREVISTADO	INFORMACIÓN	Nombre completo	<u>Ing. Com. Pilar Flores Gonzabay.</u>	Cargo	<u>Supervisora Contable</u>	Empresa (opcional)	<u>Camaronera Cristal del Mar</u>	Fecha de la entrevista	<u>29 / 06 / 2026</u>	Hora de inicio	<u>21:00</u>	Hora de finalización	<u>21:30</u>	Modalidad	Presencial	Autoriza grabación de audio	SI (✓) No ()
DATOS DEL ENTREVISTADO	INFORMACIÓN																			
Nombre completo	<u>Ing. Com. Pilar Flores Gonzabay.</u>																			
Cargo	<u>Supervisora Contable</u>																			
Empresa (opcional)	<u>Camaronera Cristal del Mar</u>																			
Fecha de la entrevista	<u>29 / 06 / 2026</u>																			
Hora de inicio	<u>21:00</u>																			
Hora de finalización	<u>21:30</u>																			
Modalidad	Presencial																			
Autoriza grabación de audio	SI (✓) No ()																			
VALIDACIÓN DE LA ENTREVISTA Firma del entrevistado (opcional) _____																				
Observación: La información proporcionada será utilizada únicamente con fines académicos como parte del Trabajo de Integración Curricular de la carrera de Contabilidad y Auditoría de la Universidad Estatal Península de Santa Elena.																				

Apéndice F Informe técnico



Guía para el reconocimiento, medición y revelación de los activos biológicos (ostra)

Con base en la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES

Presentación

El presente informe técnico resume los principales resultados obtenidos en los casos prácticos simulados desarrollados para la aplicación de la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES en el tratamiento contable de los activos biológicos (ostra). Su contenido reúne los aspectos más relevantes relacionados con el reconocimiento, la medición, la reclasificación y la información a revelar, además de proponer lineamientos y políticas contables que sirvan como guía para mejorar la gestión contable de las entidades dedicadas a la actividad acuícola.

Objetivo del informe

Presentar una guía técnica derivada de los resultados obtenidos en los casos simulados desarrollados durante la investigación, con el propósito que sirva de guía en el reconocimiento, la medición y la revelación de los activos biológicos (ostra) en entidades del sector acuícola.

Principales resultados obtenidos

Aplicación de la NIC 41

Aspecto	Resultado
Reconocimiento y control del activo biológico	Se reclasificó el activo biológico registrado inicialmente por USD 8.000 desde una única cuenta hacia cuentas auxiliares correspondientes a Semillas de Ostras, Ostras en crecimiento

	y Ostras listas para cosecha, sustentando cada cambio mediante los Informes Técnicos N.º 01 y N.º 02.
Medición a valor razonable menos los costos de venta	El activo pasó de USD 8.000 a USD 9.600, reconociéndose una ganancia por medición de USD 1.600 conforme a la NIC 41. Este resultado constituyó la principal diferencia frente al modelo del costo aplicado en la Sección 34.
Revelación	La propuesta incorporó la reclasificación de los productos obtenidos tras la cosecha, el reconocimiento del impuesto diferido y revelaciones relacionadas con las etapas del cultivo, criterios de medición y variaciones biológicas, mejorando la presentación de los estados financieros.

Aplicación de la Sección 34 de la NIIF para las PYMES

Los resultados obtenidos mediante la aplicación de la Sección 34 de la NIIF para las PYMES mantienen similitud con los desarrollados bajo la NIC 41 en aspectos relacionados con el reconocimiento inicial, el control de las etapas del cultivo, la reclasificación de los productos obtenidos tras la cosecha y la información a revelar. La principal diferencia identificada corresponde a la medición posterior del activo biológico, debido a la aplicación del modelo del costo cuando el valor razonable no puede determinarse sin costo o esfuerzo desproporcionado.

Aspecto	Resultado
Reconocimiento y control del activo biológico	Se implementaron cuentas auxiliares para identificar las etapas del cultivo, fortaleciendo el seguimiento del activo biológico durante el proceso productivo.
Aplicación del modelo del costo	Al no poder determinar el valor razonable sin costo o esfuerzo desproporcionado, el activo permaneció registrado por su importe en libros de USD 7.500, sin reconocer incrementos derivados de acuerdos verbales o estimaciones internas.
Revelación	Se incorporó la justificación del modelo del costo y el importe en libros.

Políticas contables sugeridas para el tratamiento de los activos biológicos (ostra)

Política 1. Reconocimiento inicial

Los activos biológicos deberán reconocerse cuando la entidad obtenga el control del cultivo como resultado de un hecho pasado, sea probable la obtención de beneficios económicos futuros y el costo o valor del activo pueda medirse de forma fiable.

Documentos de respaldo

- Factura de adquisición.
- Comprobante de ingreso.
- Informe del área de producción.

Registro contable sugerido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
XXXX	Activo Biológico – XXX		XXXX	
	Bancos/ Cuentas por pagar			XXXX

Política 2. Control de las etapas de transformación biológica

La entidad utilizará cuentas auxiliares para las etapas de:

- Semillas de ostras.
- Ostras en crecimiento.
- Ostras listas para cosecha.

Las reclasificaciones deberán efectuarse únicamente cuando existan Informes Técnicos emitidos por el área de producción.

Registro contable sugerido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
XXXX	Activo Biológico – Ostras en crecimiento		XXXX	
	Activo Biológico – Semillas de ostras			XXXX

Política 3. Tratamiento contable de los costos de transformación biológica

Los desembolsos efectuados durante el proceso de cultivo deberán analizarse previamente para determinar su tratamiento contable, considerando su naturaleza económica y su relación con el activo biológico.

En las actividades de cultivo de ostras, los desembolsos relacionados con mantenimiento preventivo de las estructuras de cultivo, monitoreo de la calidad del agua, controles sanitarios, adquisición de materiales para la elaboración de linternas de cultivo, mano de obra y combustible utilizados durante las labores de desdoble, deberán reconocerse como costos del período en el momento en que se incurran, debido a que corresponden a actividades necesarias para el desarrollo del proceso productivo y no representan un incremento identificable en el valor del activo biológico conforme a las políticas contables adoptadas por la entidad.

La entidad deberá mantener documentación técnica y contable que respalde la naturaleza de estos desembolsos, con el propósito de garantizar la aplicación uniforme de las políticas contables y la confiabilidad de la información financiera.

Registro contable sugerido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
XXXX	Costo de transformación biológica		XXXX	
	Costo de Monitoreo – XXX			
	Costo de mantenimiento de linternas de cultivo – XXX			
	Costo de desdoble – XXX			
	Bancos			XXXX

Política 4. Medición posterior

Los activos biológicos deberán medirse conforme al marco normativo aplicado por la entidad. Cuando corresponda la aplicación de la NIC 41, la medición se efectuará al valor razonable menos los costos de venta. En las entidades que apliquen la Sección 34 de la NIIF para las PYMES, el activo biológico podrá medirse mediante el modelo

del costo cuando el valor razonable no pueda determinarse sin costo o esfuerzo desproporcionado.

Política 5. Productos obtenidos tras la cosecha

Una vez concluida la transformación biológica, los productos obtenidos deberán reclasificarse desde el activo biológico hacia inventarios de acuerdo a su naturaleza y destino comercial.

Registro contable sugerido

Fecha	Detalle	Parcial	Debe	Haber
	1			
XXXX	Inventario – XXX		XXXX	
	Activo Biológico – XXX			XXXX

Política 6. Información a revelar

La entidad deberá revelar como mínimo:

- política contable aplicada;
- modelo de medición utilizado;
- importe en libros del activo biológico;
- etapas del cultivo;
- criterios utilizados para la medición;
- variaciones biológicas ocurridas durante el período;
- método utilizado para determinar el valor razonable cuando corresponda;
- justificación de la aplicación del modelo del costo en entidades que apliquen la Sección 34.

Políticas específicas para entidades que aplican la Sección 34 de la NIIF para PYMES.

Las políticas contables descritas anteriormente son aplicables de manera general tanto para entidades que aplican la NIC 41 como para aquellas que aplican la Sección 34 de la NIIF para las PYMES. No obstante, esta última establece consideraciones específicas relacionadas con la medición posterior del activo biológico cuando el valor

razonable no puede determinarse sin costo o esfuerzo desproporcionado, razón por la cual se proponen las siguientes políticas complementarias.

Política específica 1. Aplicación del modelo del costo

Cuando la entidad no disponga de información suficiente para determinar el valor razonable sin costo o esfuerzo desproporcionado, el activo biológico permanecerá registrado por su importe en libros, determinado conforme al modelo del costo establecido en la Sección 34 de la NIIF para las PYMES.

Política específica 2. Tratamiento de estimaciones internas y acuerdos de comercialización

Las estimaciones internas, cotizaciones aisladas, acuerdos verbales o contratos de comercialización celebrados antes de la venta no modificarán el importe en libros del activo biológico mientras la entidad aplique el modelo del costo. Cualquier modificación deberá sustentarse en un hecho económico reconocido por la normativa aplicable.

Política específica 3. Revelación del modelo del costo

Las entidades que apliquen la Sección 34 deberán revelar en las notas a los estados financieros la política contable utilizada para la medición del activo biológico, la justificación de la aplicación del modelo del costo y el importe en libros reconocido al cierre del período.

Elaborado por:	José Ariel Quinde González	Fecha:	17/07/2026
Revisado por:	Lcda. Sandy De la A	Fecha:	17/07/2026

Apéndice G *Ficha documental*

Tema:	Tratamiento contable de los activos biológicos en el sector acuícola (ostra), provincia de Santa Elena, año 2025: caso simulado				
Autor:	José Ariel Quinde González				
Fecha:	23/07/2026				
No.	Tipo de fuente	Autor (es)	Año	Título del documento	Aporte para la investigación
1	Norma Internacional de Contabilidad	IFRS	2025	NIC 41 Agricultura	Sirvió de fundamento los criterios de reconocimiento, medición al valor razonable menos los costos de venta y revelación de los activos biológicos aplicados en el Caso 1.
2	Norma Internacional de Contabilidad	IFRS	2025	Sección 34 NIIF para las PYMES – Actividades Especiales	Respaldó el tratamiento contable de los activos biológicos bajo el modelo del costo cuando el valor razonable no puede determinarse sin costo o esfuerzo desproporcionado, aplicado en el Caso 2.
3	Norma Internacional de Contabilidad	IFRS	2023	NIC 2 Inventarios	Sirvió para sustentar la reclasificación de los productos

					obtenidos tras la cosecha como perlas y nácar, al inventario en el Caso 1.
4	Norma Internacional de Contabilidad	IFRS	2025	Sección 13 NIIF para las PYMES – Inventarios	Sustentó el tratamiento de los productos obtenidos tras la cosecha bajo la Sección 34, permitiendo su reconocimiento como inventarios en el Caso 2.
5	Norma Internacional de Contabilidad	IFRS	2023	NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores	Sirvió de base para corregir los tratamientos contables identificados en los casos simulados mediante la definición de políticas contables relacionadas con determinados desembolsos; además, fundamentó las políticas incorporadas en el informe técnico propuesto
6	Tesis de pregrado	García, A.	2023	Propuesta metodológica para la implementación de controles de	Sirvió de apoyo en la revisión de literatura y aportó criterios para el reconocimiento de los activos

				inventario biológico con base en la NIC 41 en Pymes pertenecientes al sector camaronero de la Provincia del Guayas.	biológicos, el tratamiento de los cambios en el valor razonable ocasionados por las fluctuaciones del mercado y el reconocimiento de los resultados derivados de la transformación biológica.
7	Tesis de pregrado	Taipe, V.	2023	Aplicación de la NIC 41 y sus efectos tributarios en las grandes empresas dedicadas a las actividades de pesca del ecuador, durante los años 2018 al 2021	Fundamentó el desarrollo de los criterios de medición inicial, los cambios en el valor razonable derivados del crecimiento físico del activo biológico y los requerimientos de revelación, incluyendo la información relacionada con los supuestos utilizados para determinar el valor razonable.
8	Tesis de pregrado	Tomalá, A.	2023	Tratamiento contable de activos biológicos en el laboratorio de larvas Quimilab, de la comuna	Aportó fundamentos para el desarrollo del tratamiento contable de los activos biológicos, la aplicación de los criterios de

				Monteverde, provincia de Santa Elena, año 2022	reconocimiento establecidos en la NIC 41 y la presentación de la información en las notas a los estados financieros.
9	Artículo científico	Rodríguez, D., & Ruiz, J.	2016	Comparación del tratamiento contable y financiero de la NIC 41 agricultura- NIIF para pymes, sección 34 actividades especiales y el decreto 2649 de 1993	Sirvió como base para desarrollar el tratamiento contable de los activos biológicos y analizar los criterios de reconocimiento establecidos en la NIC 41 y la Sección 34 de la NIIF para las PYMES.
10	Artículo científico	Abraján, C., & Caiza, O.	2019	Análisis comparativo de la valoración de activos biológicos de empresas piscícolas según la NIC 41.	Respaldó el planteamiento del problema y aportó criterios para el análisis del reconocimiento y la medición posterior de los activos biológicos conforme a la NIC 41.
11	Artículo científico	Rosales, F., & Suárez, K.	2023	Tratamiento contable de los activos biológicos en el sector	Contribuyó a la revisión de literatura, también en el desarrollo de la teoría de la transformación biológica y del

				camaronero, caso: Santa Elena, Ecuador	tratamiento contable de los activos biológicos; además, aportó criterios para el registro de las pérdidas ocasionadas por la mortalidad del activo biológico.
12	Artículo científico	Pita, C., & Suárez, K.	2023	NIC 41, tratamiento financiero del proyecto acuícola de la prefectura de Santa Elena, 2022	Sirvió de apoyo en el planteamiento del problema y la revisión de literatura; además, aportó criterios para el tratamiento contable de los activos biológicos, el reconocimiento bajo la Sección 34 de la NIIF para las PYMES y la aplicación del modelo del costo cuando corresponde.
13	Artículo científico	Hernández, J., & Tolentino, H.	2024	Measurement and disclosure criteria for biological assets for Chilean and Peruvian companies.	Fundamentó la revisión de literatura, particularmente el desarrollo de la teoría de la revelación financiera y los criterios de información a revelar aplicables a los activos biológicos.

14	Artículo científico	Campos-Llerena, P., Arias-Pérez, M., Toscano-Morales, C., & Barreno- Córdova, C.	2025	Biological Assets in Agricultural Accounting: A Systematic Review of the Application of IAS 41. Journal of Risk and Financial Management	Proporcionó la aplicación de la NIC 41 y respaldó el análisis de los requerimientos de revelación de información relacionados con los activos biológicos.
----	---------------------	--	------	--	---