

UNIVERSIDAD DE VALPARAÍSO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA



**IMPLICANCIA DE LA INCORPORACIÓN DEL CONCEPTO DE ACTIVO BIOLÓGICO
PARA LOS ACTIVOS FIJOS DE UNA EMPRESA AGRÍCOLA, UBICADA EN LA
COMUNA DE CASABLANCA QUINTA REGIÓN**

**Tesis para optar al Título de Contador Público Auditor y al Grado de
Licenciado en Sistemas de Información Financiera y Control de Gestión**

GEORGIA CONCHA LETELIER
BLANCA VENENCIANO RUBILAR
PROFESORA GUIA: KAREM BAHAMONDES ROBLES

Valparaíso, Chile 2008

INDICE

RESUMEN	4
MARCO TEÓRICO	
I	NORMAS
1.1	Concepto
1.2	Normas de Contabilidad
1.3	Normas de Contabilidad Internacional
1.4	Normas Nacionales de Contabilidad
II	ANTECEDENTES INTERNACIONALES DE LA CONVERGENCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES
III	PLAN DE CONVERGENCIA EN CHILE
IV	ACTIVIDAD AGRÍCOLA
V	NORMAS DE CONTABILIDAD
5.1	Normas Internacionales de Contabilidad para la Actividad Agrícola.
5.2	Normas Contables Nacionales Referidas a la Actividad Agrícola.
VI	ELEMENTOS CONCEPTUALES REQUERIDOS PARA EL ANÁLISIS DE LA NORMA
VII	CRITERIOS CONTABLES
7.1	Reconocimiento
7.2	Medición
7.3	Exposición y Revelación
VIII	PROBLEMA

IX	OBJETIVOS	18
X	METODOLOGÍA	19
XI	PRESENTACIÓN DE LA EMPRESA	21
XII	DISCUSIÓN Y ANÁLISIS	22
XIII	IDENTIFICACIÓN DE LOS CRITERIOS APLICADOS POR LA EMPRESA EN EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS FIJOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA.	26
XIV	ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41.	27
XV	COMPARACIÓN DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES SEÑALADOS EN LA NIC N° 41 CON LOS PROCEDIMIENTOS UTILIZADOS EN LA EMPRESA XX LTDA.	32
XVI	APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS CONTABLES DE LA NORMA N° 41.	34
XVII	CONCLUSIÓN	39
XVIII	BIBLIOGRAFÍA	40
XIX	ANEXOS	42

RESUMEN

Actualmente, el Colegio de Contadores de Chile está desarrollando un proyecto denominado “Plan de Convergencia”, este proyecto nace de la necesidad de armonizar las normas contables chilenas con las internacionales, con el propósito que la información sea comparable, comprensible y homogénea, y de esta forma lograr un lenguaje común con respecto a la información financiera a nivel mundial.

En nuestra normativa contable, hay temas que no están cubiertos actualmente, como es el caso de la actividad agrícola, en comparación con la Norma Internacional de Contabilidad N° 41, quedando de esta manera varios aspectos no considerados como el concepto de Activo Biológico y la respectiva determinación de su valor. Siendo la actividad agrícola un área sensible de nuestra economía se hace necesario determinar las implicancias que tendría aplicar las normas internacionales a nuestra realidad.

Se espera que la normativa local adopte los lineamientos de la normativa internacional, por lo tanto, su adopción, de manera específica la Norma Internacional N° 41, produciría diferencias en cuanto al tratamiento contable actual y la respectiva valorización de los denominados activos biológicos.

MARCO TEÓRICO

Es necesario efectuar una aproximación al tema normativo contable para los fines de la investigación, a continuación se presentan algunas definiciones que permiten contextualizar nuestro tema.

Concepto de Norma

De acuerdo al Diccionario de Real Academia Española es:

“regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.”

Como concepto jurídico, en el sentido de regla que regula la vida del hombre en sociedad, se denominan normas jurídicas a:

“Normas de conductas exteriores, bilaterales, imperativas y coercitivas que regulan las acciones de los hombres, con el fin de establecer un ordenamiento justo de la convivencia humana”.

Por otra parte, profesionalmente, se habla de normas de contabilidad, que son aquellas que regulan los aspectos profesionales relacionadas con la información, en las que centraremos nuestro estudio.

NORMAS DE CONTABILIDAD

Origen Histórico

Las normas contables originaron la expresión “principios contables”, éstos empiezan a ser aplicados en la regulación contable de carácter privado en los Estados Unidos, luego de la caída de su bolsa de valores en el primer cuarto del siglo pasado, con la finalidad de proteger la inversión bursátil de los accionistas.

Desde su aparición hasta la actualidad, el término “principio” se ha asimilado con frecuencia al de norma contable, como ejemplo podemos citar a las United State of América Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) y las United Kingdon Generally Accepted Accounting Principles (UK GAAP). En ambos países la definición de principio, práctica o norma en la actualidad lo constituyen:

- Fundamentos Básicos de la disciplina contable, configurados como macro reglas, cualquiera que sea su naturaleza conceptual.
- Reglas concretas, aplicables a situaciones o hechos específicos.

Este origen histórico se ha desarrollado y evolucionado de las prácticas cotidianas de las empresas, es decir, sobre la base de experiencia, razón, cliente, uso y en una extensión significativa la necesidad práctica, lo que ha generado un proceso deductivo cuando se trata de crear normas de contabilidad.

Cabe citar que renombrados académicos del área contable no comparten la denominación de principios de contabilidad generalmente aceptados, denominados PCGA, para las normas contables. Por las siguientes razones:

- Se utilizan para referirse al conjunto total de normas contables, marco normativo, el mismo que considera partidas generales y específicas.
- Esto implicaría que la expresión principio podría emplearse para identificar una idea fundamental, por ejemplo para los requisitos de la información financiera, dualidad económica, equidad, empresa en marcha entre otros.
- La vigencia de normas contables no radica en su supuesta aceptación generalizada sino en las facultades otorgadas a organismos profesionales que las promulgan.

Y como lo señala la Profesora Maria Teresa García Castañeda: “la general aceptación no es una demostración de la validez científica de algo y la contabilidad debe basarse en fundamentos teóricos y conceptuales, de los cuales derive la aplicación de una norma”.

(3)

Nosotros hacemos referencia en la presente investigación a los US GAAP Y UK GAAP dada la influencia comprobada que estos estándares han tenido en la generación de normas a nivel mundial.

Principios o Normas

Los Principios Contables son normas que regulan la práctica profesional en contabilidad, para elaboración y presentación de los Estados Financieros, derivadas de un Marco Conceptual de la Contabilidad.

Objetivos de las Normas Contables

La aplicación de la normas de contabilidad permite obtener al usuario información útil para la toma de decisiones económicas, esta característica de la información es el objetivo principal que se persigue al aplicar normas de contabilidad.

Podemos distinguir otros objetivos de las Normas de Contabilidad:

- Regula el funcionamiento adecuado del sistema contable.
- Base para el dictamen de los auditores (tanto internos como externos).
- Garantizan una comparabilidad de la información financiera.
- Mejora la comprensión de la información financiera.
- Proporcionan seguridad y un alto grado de transparencia en la información.
- Permite obtener información oportuna y a un menor costo.

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Antecedentes Generales

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) son emitidas y revisadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), organismo independiente perteneciente al sector privado, fundado en 1973 y reestructurado en 2001 con el nombre de Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Tal reestructuración también ha significado cambios importantes en la normativa, de tal forma que las NIC han pasado a ser actualmente NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera).

Las organizaciones profesionales contables que fundaron IASC pertenecen a Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos de Norteamérica, Francia, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda. Entre 1983 y 2001 pasaron a incluirse como miembros de IASC todos los institutos profesionales miembros de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), con lo cual aproximadamente están integradas 142 organizaciones de 103 países.

NORMAS NACIONALES DE CONTABILIDAD

Antecedentes Generales

Nuestra normativa está plasmada en los denominados Boletines Técnicos, emitidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G., asociación gremial de derecho privado que tiene la facultad de emitir normas relativas al ejercicio profesional que son de aplicación general en el país, para la contabilización de los hechos económicos y la preparación de los Estados Financieros, según la atribución contenida en la letra g del artículo 13 de la ley 13011, que lo obliga a “dictar normas relativas al ejercicio profesional”. En la práctica el rol normativo se comenzó a ejercer efectivamente en enero de 1973, mediante la aprobación del Boletín Técnico número 1: Teoría básica de la contabilidad.

No obstante, existen otros Organismos que influyen en la preparación de los Estados Financieros en Chile, aunque con tópicos e intereses distintos, a saber:

Superintendencia de Valores y Seguros (SVS):

La SVS, ha tenido un rol preponderante desde mediados del siglo XIX, como un organismo supervisor de las entidades que participan en el Mercado de Valores de nuestro país, siendo estas las sociedades anónimas, compañías de seguros, bolsa de valores e intermediarios, fondos mutuos y sus administradores. Más otras entidades que han ingresado a dicho mercado en los últimos años, tales como las clasificadoras de riesgo, fondos de inversión de capital extranjero y fondos de inversión.

El objetivo del organismo es “la superior fiscalización de las actividades y entidades que participan en el mercado de valores y de seguros de Chile”. Pero, además, normaliza a sus miembros impartiendo instrucciones, que afectan a los Estados Financieros con las denominadas Circulares de la Superintendencia de Valores y Seguros.

Servicio de Impuestos Internos (SII):

El SII al igual que las instituciones anteriores, evolucionó para llegar a ser lo que hoy es, es decir, un ente que “aplica y fiscaliza los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente”.

Este organismo, emite interpretaciones, a través de Circulares y Resoluciones, relacionadas con los impuestos normalizados en las leyes tributarias, por tanto estas normas afectan a los Estados Financieros.

ANTECEDENTES INTERNACIONALES DE LA CONVERGENCIA DE LAS NORMAS INTERNACIONALES

La convergencia a las normas contables internacionales, tiene como eje principal el IASC (actualmente el IASB), quien ha venido desarrollando un proceso de estandarización de las normas Internacionales de contabilidad en mejoramiento continuo,

depurando inconsistencias y buscando coherencia entre las normas y su estructura. Muchos países se han unido a favor de la armonización de normas contables a nivel mundial. En los casos de la Unión Europea, Noruega, Rusia, Singapur y Taiwán, han sido sus gobiernos respectivos los que han establecido estrategias concretas para converger las normas emitidas por IASB. En otros países como Estados Unidos, Australia, India, Nueva Zelanda, Sudáfrica y Hong Kong, las instituciones del sector privado son las que los han instado a establecer un plan formal para lograr dicha convergencia. La mayoría de los países han adoptado las NIC en forma integral sin entrar a un proceso de convergencia; tal es el caso de Perú, Costa Rica, Honduras, República Dominicana, Panamá, Guatemala, Ecuador, El Salvador, Nicaragua y Haití. Por su parte, Brasil, Uruguay, Chile, Argentina y Venezuela han emitido o emitirán principios nacionales influenciados por las NIC.

Uno de los hechos más significativos a favor de la armonización de las normas contables ocurrió en mayo del 2000 cuando la Organización Internacional de los Organismos Rectores de las Bolsas (IOSCO) recomienda a todos sus países miembros la utilización de Normas Internacionales de Información Financiera (International Financial Reporting Standards-IFRS), antes llamadas Normas Internacionales de Contabilidad-NIC, emitidas por el entonces International Accounting Standards Committee-IASC (ahora International Accounting Standards Board-IASB). Esta sugerencia fue aceptada por la Comisión Europea en el año 2002, estableciendo la utilización obligatoria de las NIC, a más tardar en el 2005, para los estados financieros consolidados de las compañías que coticen o vayan a cotizar en un mercado regulado de la Unión Europea (UE).

Otro evento relevante a favor de la convergencia de las normas contables ocurrió el 18 de septiembre del 2002, con la vinculación formal entre dos organismos contables líderes: el Financial Accounting Standards Board (FASB) y el IASB, que decidieron trabajar conjuntamente para acelerar la convergencia de las normas contables a nivel mundial y celebran el “Acuerdo de Norwalk”.

PLAN DE CONVERGENCIA EN CHILE

El proceso de convergencia en Chile comienza en el año 1997 con el boletín técnico número 56 Principios y Normas de contabilidad que estableció: “En ausencia de un boletín técnico que dicte un Principio o Norma de contabilidad generalmente aceptado en Chile se debe recurrir preferentemente a la norma internacional de contabilidad correspondiente” (10).

En la actualidad el Colegio de Contadores de Chile está desarrollando un plan de convergencia de las normas contables nacionales a las normas contables internacionales.

Los factores que explican la necesidad de la convergencia contable son:

- Necesidad de información de los usuarios de la información financiera en nuestro país y en el extranjero.
- Adopción integral de las normas internacionales en Europa.
- Acuerdos de libre comercio firmados por Chile con importantes grupos de países.
- Criterios uniformes de presentación de información financiero contable.

Del plan de convergencia se espera como resultado que la normativa local adopte la internacional. Este proyecto está siendo financiado por el Colegio de Contadores en conjunto con el Banco Interamericano del Desarrollo, y se ha definido un plazo de cuatro años para su desarrollo e implementación, el proceso de emisión de nuevas normas a partir de 2006, teniendo como fecha de término el año 2008, con la vigencia de las nuevas normas a partir de 1 de enero de 2009.

ACTIVIDAD AGRICOLA

En la última década el favorable desempeño de la actividad agrícola, tanto en su fase primaria como en su posterior procesamiento industrial, habla de un sector dinámico que ha mostrado una notable capacidad para adaptarse a las nuevas realidades y enfrentar los desafíos que impone la globalización.

El sector agrícola se posicionó como el segundo sector más dinámico de la economía chilena en los últimos cinco años, alcanzando una tasa de crecimiento media de 6,2% en el último quinquenio.

Genéricamente se denomina Actividad Agrícola al conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos de predios agrícolas, incluyendo su elaboración, conservación, faenamiento y acondicionamiento, siempre que se trate de bienes de producción propia y que predominen en el producto final resultante.

De acuerdo con el Banco Central, en 2005 el comportamiento de la fruticultura es el que explica, en mayor medida, el desempeño de la actividad agropecuaria y silvícola. Ello, a su vez, estuvo determinado principalmente por el significativo aumento de la producción de uva vinífera.

El Subsector pecuario registró la segunda incidencia más alta, destacando el dinamismo de la producción porcina, seguida por el ganado bovino y, con alguna distancia, por la producción de leche y aves. A raíz de este gran crecimiento que ha tenido este sector económico con el fin que estas empresas agropecuarias presenten estados contables que reflejen su real situación patrimonial y financiera, que requieran para su desarrollo de créditos, como así la comparación de informes financieros de empresas que operan en diferentes países, producto de todos estos factores se hace necesario uniformar la información contable para este tipo de empresas.

NORMAS CONTABLES PARA LAS EMPRESAS AGRÍCOLAS

Normas Internacionales de Contabilidad para la Actividad Agrícola

El Consejo del IASC aprobó en diciembre de 2000 la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 y con vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2003. Esta norma tiene por objetivo llenar un vacío normativo con respecto a la actividad agrícola teniendo en cuenta la importancia de dicha actividad, resulta lógico entonces que se estableciera una normativa específica, ya que, la Norma Internacional N° 2: "Inventarios", excluye expresamente a las

“existencias en curso de productos ganaderos, agrícolas o forestales”; y la Norma Internacional de Contabilidad N° 16: “Inmovilizado Material”, excluye a los “Bosques y recursos naturales renovables o similares”. Esto se debe a que el proceso de transformación biológica difícilmente puede ser contemplado en su totalidad por un modelo tradicional basado en costos históricos. El modelo de costos históricos se basa en la acumulación de los costos incurridos para la adquisición o producción de un bien o servicio.

“La Norma Internacional de Contabilidad N° 41 establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionada con la actividad agrícola, tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad” (11). Esta norma introduce el concepto de Activo Biológico y establece el tratamiento contable de éstos a lo largo del período de crecimiento, degradación producción y procreación, como así también la valuación de estos activos según el criterio de valor razonable.

Normas Contables Nacionales Referidas a la Actividad Agrícola

En nuestro país no existe un Boletín Técnico del Colegio de Contadores de Chile A.G. específico para la actividad agrícola, por lo tanto, no se reconoce normativamente el concepto de Activo Biológico. Sin embargo, el tratamiento contable está normado en el Reglamento de Actividad Agrícola contenida en el Decreto Supremo de Hacienda N° 1.139, reglamento vigente desde el 1° de enero de 1991, que establece normas contables para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad completa, o por excepción, contabilidad simplificada.

Debido al “Plan de Convergencia” la Norma Internacional de Contabilidad N ° 41 también estará sujeta a revisión en cuanto a su aplicación nacional. El resultado de este proyecto se verá a partir del año 2006 con la emisión de nuevas normas, las que sólo se pondrán en vigencia a partir del 1 de enero de 2009.

ELEMENTOS CONCEPTUALES REQUERIDOS PARA EL ANÁLISIS DE LA NORMA

Para efectos de la presente investigación se requiere precisar una serie de conceptos que inciden en la revisión de cualquier cuerpo normativo, a saber:

ACTIVOS

Son múltiples las definiciones de Activo que podemos encontrar en el ámbito contable, siendo algunas de ellas las que figuran a continuación:

a) El **Diccionario Contable Financiero** define este concepto como:

- El conjunto de bienes y derechos reales y personales sobre los que se tiene propiedad.
- Término contable-financiero con el que se denomina al conjunto de recursos económicos con los que cuenta una persona, sociedad, corporación, entidad, empresa o cualquier organización económica.

b) Por otra parte, la **IASB** da la siguiente definición:

- activo es un recurso controlado por la empresa como resultado de hechos pasados, del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. Entendiéndose por recurso un bien o un derecho.

c) **Gabriel Torres Salazar**, profesor universitario, consultor de empresas y autor de cinco textos que versan sobre temas contables y financieros, en su libro “CONTABILIDAD. INFORMACIÓN Y CONTROL EN LAS EMPRESAS” señala:

“Activo son recursos económicos, que comprenden todos los bienes y derechos sobre terceros con que cuenta una empresa para desarrollar sus actividades. Entre estos recursos o bienes y derechos se encuentran el efectivo disponible, representado por el dinero en caja, en cuentas corrientes bancarias, en depósitos de fácil liquidación,

derechos sobre terceros, tales como cuentas y documentos a cobrar a clientes, las existencias de productos para transformación y venta, como las mercaderías, las materias primas, productos en proceso de producción, algunas inversiones que resguardan bienes de eventuales siniestros, como las primas por contratos de seguros, las inversiones transitorias o permanentes, como los depósitos a plazo, acciones, bonos, los bienes de uso, aquellos comprados con el animo de ser usado en la explotación social, tales como edificios, maquinarias, muebles, derechos de marcas, patentes, licencias para producir, vender o representar productos o empresas.” (6)

Tradicionalmente los activos para efectos de presentación se subdividen en tres grupos:

Activo Circulante, que según la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile son recursos de la empresa que serán realizados, o consumidos dentro del plazo de un año a contar de la fecha de los Estados Financieros.

Activo Fijo, que de acuerdo al Colegio de Contadores de Chile A.G. en su Boletín Técnico N° 33, define al Activo Fijo como “aquel que está formado por bienes tangibles que han sido adquiridos o construidos para usarlos en el giro de la empresa, durante un período considerable de tiempo y sin el propósito de venderlos”.(9)

Por otra parte, según la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile en la Circular 1501, define Activo Fijo “como componentes del Activo Fijo deberán clasificarse todos los bienes que han sido adquiridos para usarlos en la explotación social y sin el propósito de venderlos. Son parte de estos componentes los terrenos, las construcciones y obras de infraestructura, las maquinarias y equipos, otros activos fijos, el mayor valor por retasación técnica del activo fijo”. (14)

De acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad N° 41, dentro de los Activos Fijos denominado por ésta “Activos no Corrientes” se incluye el Activo Biológico, tema sobre el cual versará nuestra tesis, según se explica en el título “actividad agrícola”, se define el concepto de Activo Biológico como “un animal vivo o una planta”.

En nuestro país los Activos Fijos relacionados a la actividad agrícola, ya sea, animales o plantas, se tratan contablemente de acuerdo a la Normativa de Carácter general, siendo

estas “Las normas contables generales guían en el reconocimiento, medición y en la exposición de hechos en la contabilidad financiera. Están basadas en los principios básicos de contabilidad generalmente aceptado”. (10)

Otros Activos, la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile define otros activos como “aquellos activos de la empresa no clasificados como activo circulante y como activo fijo, corresponderá incluirlos en este rubro, que estará compuesto por aquellos activos y recursos de la empresa que no serán realizados, vendidos o consumidos dentro del plazo de un año a contar de la fecha de los estados financieros”. (14)

CRITERIOS CONTABLES

Los criterios contables utilizados a nivel mundial para el manejo de la información contable son:

Reconocimiento

Reconocimiento es el acto de poder determinar si una transacción cumple con las condiciones de ser incorporado como una partida en los Estados Financieros. Para determinar dicha situación la transacción debe cumplir con cuatro requisitos:

- **Definición:** Tiene que cumplir con las características de un elemento de los Estados Financieros (Activo, Pasivo, Patrimonio, Perdida o Ganancia).
- **Medición:** Debe ser medido objetivamente en términos monetarios de forma confiable.
- **Relevancia:** Significa que debe tener un valor informativo para quien lo usa.
- **Confiabilidad:** El valor informativo debe ser verdadero, confiable y neutral.

Medición

La medición, es la asignación de valores numéricos a objetos, valores o acontecimientos relacionados con la empresa. Dichos valores numéricos, corresponden a unidades medidas, que para efectos contables están representados por la Moneda.

Existen variados métodos de medición, que la contabilidad ha aceptado, entre los que encontramos:

- Costo histórico: Valor efectivamente pagado al momento de adquirir los activos. Los pasivos son registrado al importe de efectivo equivalente que se espera pagar.
- Costo de Reposición: Los activos se presentan al valor que en la actualidad tendrían los activos. Los pasivos se registran al importe no descontado de efectivo.
- Valor de Realización : Los activos son registrados al importe de efectivo que pudiese haber podido obtenerse mediante la venta normal del activo. Los pasivos se registran al monto que se espera cancelar cuando estos se liquiden.
- Valor Presente: Los activos se registran a su valor descontado presente relacionado con las entradas netas de efectivo que la partida generará. Los pasivos son registrados a su valor descontado presente, relacionado con las futuras salidas de efectivo que la partida requerirá para liquidar el pasivo en el curso normal de las operaciones.

Exposición y Revelación

El termino revelación, en lenguaje contable, se refiere “a la obligación de dar a conocer toda la información relevante, a través de notas complementarias a la información entregada en los Estados Financieros”.

PROBLEMA

En Chile existe la necesidad de transformar la normativa contable nacional en función de los lineamientos planteados por las normas internacionales de contabilidad.

Actualmente el colegio de contadores de Chile se encuentra desarrollando un plan de convergencia hacia la normativa internacional. Un concepto de interés para la realidad nacional es “Activo Biológico” y su incorporación en los Activos Fijos de empresas agrícolas, referido a su tratamiento contable y medición a valor razonable.

El presente proyecto de tesis mide los efectos financieros en los Estados Financieros asociados a la primera incorporación del concepto “Activo Biológico” en los Activos Fijos de una empresa agrícola ubicada en la comuna de Casablanca de la quinta región y su medición a valor razonable.

OBJETIVOS

Objetivo General:

Describir los efectos en los Estados Financieros que provocará la incorporación del concepto de Activo Biológico dentro del Activo Fijo de la empresa en estudio y su respectiva medición a Valor Razonable.

Objetivos Específicos:

- 1.- Recopilar información financiera contable de una empresa del rubro agrícola de la Comuna de Casablanca.
- 2.- Identificar los criterios aplicados por la empresa seleccionada en el tratamiento contable del Activo Fijo.
- 3.- Analizar las instrucciones contenidas en la Norma Internacional de Contabilidad N° 41, en función del tratamiento contable de los Activos Biológicos.

- 4.- Comparar los procedimientos contables señalados en la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 con los procedimientos utilizados en la empresa en estudio.
- 5.- Aplicar los criterios de la Norma Internacional a la información financiera contable proporcionada por la empresa en estudio.
- 6.- Determinar los efectos financieros comparativos derivados de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 a los datos de la empresa.

METODOLOGÍA

Primera Etapa: Obtención de antecedentes de la empresa en estudio.

- 1.- Solicitar la información financiera contable de la empresa seleccionada referente al rubro Activo Fijo.
- 2.- Obtención de antecedentes del tratamiento contable de los Activos Biológicos, en base a criterios de reconocimiento medición y exposición, a través de una entrevista al contador general de la empresa en estudio. (Anexo 1)
- 3.- Obtener información acerca de las condiciones y características de los Activos Biológicos Informados en los Estados Financieros proporcionados por la empresa seleccionada, a través de una entrevista al dueño de la empresa en estudio. (Anexo 2)

Segunda Etapa: Revisión de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 (NIC N° 41) de Agricultura.

- 1.- Identificar en la NIC N° 41 las instrucciones relacionadas con los Activos Biológicos.
- 2.- Revisar las interpretaciones (SIC) de la NIC N° 41, emitidos por IASC relativo a los Activos Biológicos.
- 3.- Redactar un informe sumario de la NIC N° 41 relacionado con el tratamiento de los Activos Biológicos.

Tercera Etapa: Sistematización de la información recopilada.

1.- Organización de los antecedentes obtenidos en la entrevista N° 2 atendiendo a las características y condiciones de los Activos Fijos. Lo anterior para poder obtener los precios de mercado de dichos Activos fijos.

2.- Confección de fichas con la información recopilada clasificada sobre la base de los criterios de reconocimiento, medición y presentación que establece la Norma internacional versus los obtenidos en la entrevista al contador general.

Cuarta Etapa: Aplicación de las instrucciones de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 a la información sobre Activos Biológicos proporcionada por la empresa.

1.- Obtener, a través de www.tattersal.cl, página Web sobre remate electrónico de ganado, el valor de mercado de los activos biológicos similares a los que posee la empresa.

2.- Aplicar las instrucciones de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 a la información financiera disponible de los Activos Biológicos de la empresa en estudio.

Quinta Etapa: Análisis de resultados y redacción de informe de tesis.

1.- Confección de cuadros y gráficos con la información obtenida en las encuestas y aplicación de las instrucciones de la Norma Internacional N° 41, que permitan comparar esta información.

2.- Analizar el tratamiento contable de los Activos Fijos de la empresa en estudio.

3.- Analizar los efectos de la aplicación de las instrucciones de la Norma y sus efectos en la presentación de los Estados Financieros y en el patrimonio de la empresa.

4.- Elaboración del informe final de Tesis según pauta de entrega.

PRESENTACIÓN DE LA EMPRESA

Para este estudio se seleccionó una empresa agrícola organizada como Sociedad de Responsabilidad Limitada obligada a llevar contabilidad completa, dedicada a la actividad viticultora y de lechería, ubicada en la comuna de Casablanca, Quinta Región.

Limitaciones del estudio

En el desarrollo de nuestra tesis, la Norma Internacional de Contabilidad N° 41, se limita al tratamiento contable de los Activos Biológicos, definidos por esta: Plantas y Animales Vivos, siendo estos últimos el tema en estudio, por ello la actividad agrícola de la empresa a considerar será la lechería.

En adelante, cuando se hable de activos fijos de la empresa en estudio, nos referimos exclusivamente a los animales que esta posee como parte integrante de dichos activos.

Los datos proporcionados por la empresa, relacionados con el Balance Clasificado, fueron entregados por la administración en base a porcentajes como una forma de resguardar la cuantía monetaria de la información financiera contable, por lo que los totales activos y pasivos en pesos fueron simulados.

DISCUSIÓN Y ANÁLISIS

La discusión de resultados se divide en dos etapas, la primera corresponde a las conclusiones respecto a la información contable obtenida de la empresa XX Ltda. en estudio y la segunda etapa, se refiere a las conclusiones acerca de los efectos de la aplicabilidad de la Norma Internacional N° 41.

En la etapa de recopilación de información se aplicaron dos encuestas:

1.- Encuesta dirigida al contador de la empresa, que tuvo por objeto obtener información acerca de los criterios contables utilizados por la empresa en el tratamiento contable de sus activos fijos.

Con respecto a la información obtenida a través de la aplicación de la encuesta se tiene:

Cuadro N° 1: “Tratamiento Contable de los Activos Biológicos de la empresa en estudio”

Adquisición de Activos Biológicos	Tratamiento Contable
Compra	Si
Nacimiento	No

Fuente: Elaboración propia según resultados de la encuesta aplicada.

En la Adquisición de activos biológicos efectuada a través de la compra, respecto a su tratamiento contable, la empresa no presenta diferencia con los criterios genéricos, es decir, los reconoce al momento de tener la propiedad del activo, y los mide a costo histórico, sin embargo la empresa en los últimos años no ha efectuado compras de este tipo de activos, por esta razón en la información presentada en el balance no hay registro de dichos activos. No obstante, la empresa cuenta con un inventario de activos biológicos adquiridos mediante nacimiento. En este caso la empresa los trata de acuerdo a las normas que establece la Ley Tributaria, bastando llevar a resultado aquellos gastos incurridos durante el crecimiento de los activos.

2.- Encuesta dirigida al dueño de la empresa en estudio, que tuvo por objeto conocer las características y condiciones de los animales, para efectos de calcular el valor razonable.

Cuadro N° 2: “Resumen Inventario”

Activo Biológico	Cantidad	Peso Promedio
Terberos	173	282
Vaquillas	257	359
Vacas	479	440

Fuente: Elaboración propia según resultados de la encuesta aplicada.

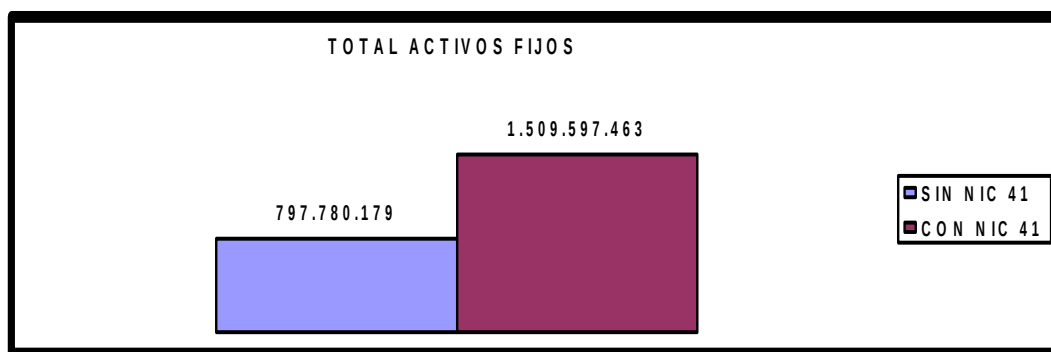
La empresa al 31/12/2005 cuenta con 909 animales clasificados en el cuadro n° 2, que corresponde a activos biológicos no presentados en el balance a la misma fecha.

En cuanto a la aplicabilidad de la Norma N° 41, los efectos son considerables, ya que no es el efecto por el cambio de medición a valor razonable el mayor impacto, sino que es el reconocimiento y registro por el valor total de los activos biológicos a valor razonable, ya que la empresa en estudio no tiene registrados y valorizados estos activos al cierre del balance, al tratarlos de acuerdo a las normas tributarias.

También la aplicabilidad de esta norma afecta la presentación y revelación de los estados financieros, puesto que se incorpora el concepto de activo biológico como elemento de los Activos Fijos y se debe revelar con una nota específica a los estados financieros el cambio en la norma contable, explicando las diferencias que se generan.

A continuación se tiene:

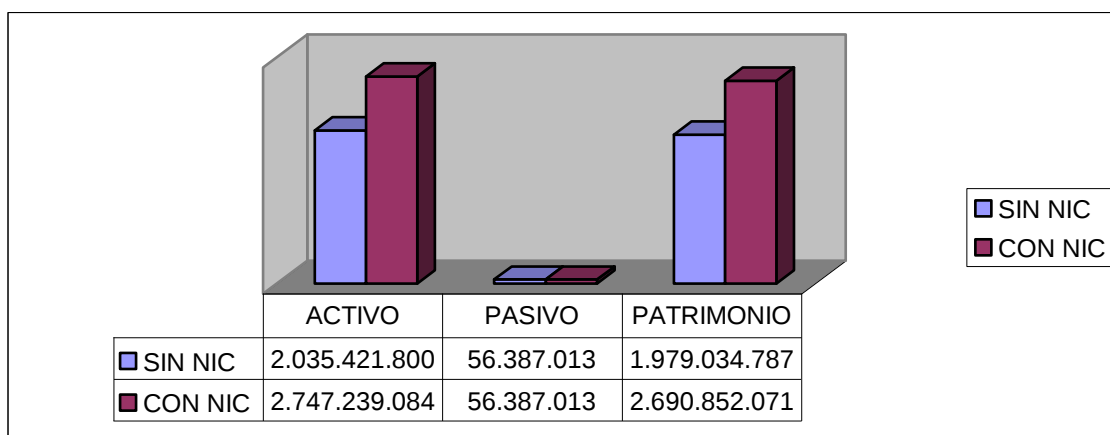
Gráfico N° 1: “Comparación de los Totales de Activos Fijos de la Empresa en estudio”



Fuente: Elaboración propia según resultados de la encuesta aplicada.

En este gráfico se muestra que con el reconocimiento y valorización de los activos biológicos, se produce un aumento en los activos fijos de un 89,22% lo cual indica que dicho rubro se encuentra subvalorado a la fecha de cierre del balance.

Grafico N° 2: “Comparación de los rubros Activos, Pasivo y Patrimonio”



Fuente: Elaboración propia según información de los balances

Podemos apreciar en el Grafico N° 2, que los activos totales de la empresa, con la aplicabilidad de la norma han experimentado un aumento de 34,97% de acuerdo los activos totales presentado por la empresa, en relación a los pasivos no hubo variación con la aplicación de la norma, y respecto al patrimonio experimenta una variación de 35,97% en relación al patrimonio total presentado por la empresa. Esta variación, de acuerdo a las instrucciones de la norma, deben reflejarse en el resultado del ejercicio, sin embargo, cuando las variaciones provienen de la incorporación de estos activos a los activos de la empresa, la Norma señala que la variación se refleja en reservas por ganancias acumuladas o en otra categoría de Patrimonio.

Cuadro nº 3: “Comparación de la Presentación del rubro Activo Fijo en el Balance”

ACTIVOS FIJOS	SIN NIC N° 41		CON NIC N° 41	
TERRENOS	35.317.615	1,74%	35.317.615	1,62%
EDIF.GALPONES/BODEG.	958.691	0,05%	958.691	0,04%
EDIF.VIVIENDAS	5.708.348	0,28%	5.708.348	0,26%
ACTIVO BIOLÓGICO			711.817.284	25.91%
LECHERIA	183.581.443	9,02%	183.581.443	8,41%
QUESERIA	36.162.706	1,78%	36.162.706	1,66%
CONCENTRADO	5.063.753	0,25%	5.063.753	0,23%
INFRAEST.Y EQ. VIÑA	276.449.057	13,58%	276.449.057	12,66%
VEHICULOS				
EXPLOT.SIEMB	76.321.884	3,75%	76.321.884	3,49%
MAQ.EQUIP.e				
INST.SIEMB	130.853.788	6,43%	130.853.788	5,99%
ADM.y VENTAS	20.835.673	1,02%	20.835.673	0,95%
INST.EQUIP.HERRAM.	16.744.342	0,82%	16.744.342	0,77%
TALLER	9.782.878	0,48%	9.782.878	0,45%
TOTAL ACTIVOS FIJOS	797.780.179	39,19%	1.509.597.463	54.95%

Fuente: Elaboración propia según información del balance al 31 de diciembre de 2005.

En cuanto a la presentación de estos activos en el balance de acuerdo a la Norma, ha significado la incorporación de un nuevo componente en el rubro activo fijo, denominado activo biológico.

IDENTIFICACIÓN DE LOS CRITERIOS APLICADOS POR LA EMPRESA EN EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS FIJOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA (anexo 3)

Basados en la información obtenida a través de la entrevista y encuesta al contador general de la empresa en estudio, el tratamiento contable aplicado a los activos fijos, específicamente animales, en relación al reconocimiento, medición y presentación de estos, se distinguen dos situaciones:

Caso 1: La empresa compra Animales:

Reconocimiento: La empresa reconoce los activos fijos, cuando adquiere la propiedad legal de ellos.

Medición: La empresa valoriza los activos físicos al costo de adquisición.

Presentación: La empresa los presenta como elemento integrante del activo fijo en el rubro Lechería, en la cuenta denominada Animales.

Caso 2: Nacimiento de Animales

En este caso la empresa no reconoce, mide ni presenta los animales en su balance, ya que los trata de acuerdo a las normas tributarias, que le permite llevar a resultados los gastos asociados al crecimiento del animal, ejemplo de estos gastos:

- Alimentación
- Vacunas
- Remuneraciones
- Honorario, entre otros.

ANÁLISIS DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD

Nº41

La IAS 41 fue aprobada por el consejo IASC, en diciembre de 2000 y tiene vigencia para los estados financieros que cubran períodos contables a partir del 1 de enero de 2003.

Su objetivo es establecer el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y las revelaciones relacionadas con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad.

Esta norma deberá aplicarse, siempre que se encuentre relacionada con la Actividad Agrícola, en la contabilización de los siguientes rubros:

- Activos Biológicos
- Productos Agrícolas en el punto de sus cosecha o recolección
- Subvenciones Oficiales

Se excluye del alcance de esta norma los terrenos y los activos inmateriales relacionados con la actividad agrícola, como así también esta norma no se refiere al procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección.

La Norma contempla un marco conceptual para una serie de términos especificando el significado que le asigna a cada uno de los mismos, de los cuales consideramos los siguientes, para efecto de la investigación destacamos:

Actividad Agrícola: Es una gestión, por parte de la empresa, de las transformaciones de carácter biológico, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Producto Agrícola: Es el Producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la Empresa.

Activo Biológico: Es un animal vivo o una planta.

Transformación Biológica: Comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación, que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos Biológicos.

Un Grupo de Activo Biológico: Es una agrupación de Animales Vivos o de Plantas que sean Similares.

La Cosecha o Recolección: Es la separación del producto del activo biológico del que procede o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

La Actividad Agrícola cubre una gama de actividades diversas como por ejemplo el engorde del ganado, los cultivos de plantas anuales o perennes, la producción lechera y plantaciones forestales, entre otros. Entre esta diversidad de actividades se pueden encontrar ciertas características comunes y se mencionan tres aspectos:

- Capacidad de Cambio: Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.
- Gestión del Cambio: La gerencia de la empresa facilita las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabilizando las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar, por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura y fertilidad.

Tal gestión distingue la actividad agrícola de otras actividades. En ese sentido, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionado previamente, por ejemplo, la tala de bosques naturales, la pesca en el océano.

- Valoración del cambio: Tanto el cambio cualitativo, por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, cobertura, grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra; como el cuantitativo, por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y números de brotes, conseguido por la transformación biológica, es objeto de valoración y control como una función rutinaria de la gerencia.

Profundizando sobre estas definiciones, encontramos que el proceso de transformación biológica en la empresa agropecuaria da lugar a los siguientes resultados:

1.- Cambio en los Activos Biológicos, a través de:

- Crecimiento, aumento en la cantidad o una mejora de la calidad de cierto animal o planta, por ejemplo aumento de peso o crecimiento de un cultivo.
- Degradación, disminución de la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta, por ejemplo efectos de enfermedades en animales o cultivos.
- Procreación, obtención de animales o plantas adicionales.

2.- Obtención de Productos Agrícolas, entendiéndose como obtención, a la separación de los productos de un activo biológico o la cesación de su producto vital. Por productos se entiende al resultado de tal proceso.

Para efectos de nuestra investigación analizaremos las instrucciones de la Norma Internacional, específicamente las referentes a los Activos Biológicos relacionados con la Actividad Agrícola.

La norma describe el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo de los períodos de crecimiento, degradación y procreación, de acuerdo a los criterios de: Reconocimiento, medición y revelación utilizados internacionalmente como la modalidad de análisis de normas contables.

Reconocimiento de los Activos Biológicos

De acuerdo a la Norma Internacional N° 41 un activo Biológico se debe reconocer solamente cuando:

- La empresa controla el Activo como resultado de sucesos pasados, este control puede ponerse en evidencia mediante, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición.

- Es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo.
- El valor razonable o costo del activo puede ser medido confiablemente.

Medición de los Activos Biológicos

La medición de los Activos Biológicos debe ser realizada en el momento de su reconocimiento inicial y en cada cierre de balance. Esta medición debe ser a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, excepto en el caso de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad en donde se establece otros métodos alternativos.

Se entiende por valor razonable a la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo, o liquidado un pasivo, entre dos partes debidamente informadas, que realizan una transacción libre.

En la determinación del valor razonable de un activo biológico se debe considerar el valor de mercado del activo menos los costos por efecto de la distancia al mercado, cuando exista un mercado activo, de lo contrario en la determinación de este valor, la empresa deben utilizar uno o más de los siguientes datos siempre que estén disponibles:

- El precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance.
- Los precios de mercados de activos similares, ajustado de manera que reflejen las diferencias existentes.
- Las referencias del sector tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado en función de la superficie o hectáreas; o de la producción en términos de envases estándares para exportación u otra unidad de capacidad; o el valor del ganado expresado en kilogramos de carne.

En resumen, el principal indicador representativo para el cálculo del valor razonable es el precio de cotización del mercado activo, en la medida en que se reconozca la eficiencia del mismo como formador de precios, entonces tenemos:

Valor Activo Biológico = Valor Razonable – Costo estimado Hasta el Punto de Venta, donde,

Valor Razonable = Valor de Mercado – Costos por Efecto de la Distancia al mercado

Presentación y Revelación de los Activos Biológicos

Presentación

La empresa debe presentar una descripción de cada grupo de activo biológico, esta descripción debe ser en forma narrativa o cuantitativa.

Revelación

Es necesario revelar, entre otros aspectos como las mediciones no financieras o las estimaciones físicas o las estimaciones referentes a las cantidades físicas por cada tipo de activos, ya sea activo biológico o producto agrícola, señalando también, aunque no como exigencia la separación en el cambio del valor razonable menos costos estimados para situarlo en el sitio de venta, entre la parte atribuible a cambios físicos y las originadas por cambios de precios. Con las revelaciones exigidas se cuenta con elementos que permiten de manera más amplia interpretar, analizar y evaluar las tendencias o proyecciones de un ente económico, lo anterior en beneficio de todos los usuarios de la información.

COMPARACIÓN DE PROCEDIMIENTOS CONTABLES SEÑALADOS EN LA NIC N° 41 CON LOS PROCEDIMIENTOS UTILIZADOS EN LA EMPRESA XX LTDA.

En esta comparación se consideran los criterios contables que son utilizados por la empresa en estudio solo en el evento que la empresa compre activos fijos, ya que, de acuerdo a la información proporcionada, reconocen, miden y presentan estos activos sólo en dicho caso.

CRITERIOS	IAS N° 41	EMPRESA AGRÍCOLA XX LTDA.
RECONOCIMIENTO	La Empresa debe reconocer un Activo Biológico sólo cuando: - La empresa controla el Activo como resultado de sucesos pasados, este control puede ponerse en evidencia mediante, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición. - Es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo, - El valor razonable o costo del activo puede ser medido confiablemente.	La empresa reconoce los Activos Fijos cuando tiene la propiedad legal.

MEDICIÓN	La medición de los Activos Biológicos debe ser realizada en el momento de su reconocimiento inicial y en cada cierre de balance. Esta medición debe ser a su valor razonable menos los costo estimados hasta el punto de venta, excepto en el caso de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad en donde se establecen otros métodos alternativos.	La medición de los activos Fijos es al Costo Histórico corregido.
PRESENTACIÓN REVELACIÓN	Y Una Empresa debe presentar el monto llevado de todos sus activos biológicos en el cuerpo del balance, por su acumulado o por grupos de activos biológicos. Revelación - Descripción de los activos biológicos de la sociedad, clasificados por grupos. - Valor neto contable por grupos. - Variaciones en el valor razonable durante el período. - Movimiento en el período de los activos biológicos, indicando la forma.	La empresa los presenta como activo fijo en el rubro Lechería, en la cuenta Animales.

APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS CONTABLES DE LA NORMA Nº 41

La información proporcionada por la empresa consiste en un balance general clasificado; inventario, clasificación, atributos de los activos fijos y los criterios contables utilizados en el tratamiento contable de éstos, obtenida a través de entrevistas y encuestas al dueño y contador de la empresa.

En el balance general las partidas por concepto de animales no figuran, puesto que la empresa no considera los animales como activos fijos cuando provienen del nacimiento, por lo tanto para efectos de aplicar las instrucciones de la Norma Nº 41, se va a considerar el inventario de los animales al 31/12/2005.

Para poder aplicar las instrucciones de la Norma Internacional Nº 41 a la información contable de la empresa en estudio, es necesario mencionar los criterios contables utilizados internacionalmente para el tratamiento de la información contable; a saber:

- Reconocimiento
- Medición y
- Presentación y revelación

Desarrollo de la Aplicación de la Norma Nº 41

Aspectos de Medición: De acuerdo a las Instrucciones de la Norma la medición debe ser a Valor Razonable, donde se tiene:

Valor Razonable = Valor de Mercado, para esta situación señalando que esta es una de las formas de determinar el valor razonable, el cual será utilizado para el cálculo del Valor Razonable de los Activos Biológicos, como estos no están destinados para la venta no se debe descontar ningún tipo de costo.

Las Formas de determinar el valor del activo, es el precio en que se tranzan los activos en ferias públicas de ganado, puesto que en éstas se señalan los precios por kilos en que se podría adquirir o vender un activo biológico.

Otro Método de asignarle Valor a estos activos, cuando no existen precios publicados, es el precio asignado por profesionales, tasadores y especialista en la materia.

El total valor de mercado se obtiene del precio de mercado de kilogramo de animal multiplicado por el promedio total de kilogramos del mismo animal.

Los precios de mercado de kilogramo por cada tipo de animal fueron recogidos de la información publicada al 30-12-2005 en la pagina web www.tattersall.cl. Tattersall S.A. Es una sociedad anónima abierta que en la actualidad maneja una cartera de negocios que incluye la comercialización de ganado.

El promedio total kilogramos fue extraído del anexo N° 3.

Entonces se tiene:

Animales	Promedio Total Kilogramos	Precio de Mercado por kilogramo	Total Valor Mercado
Terberos	48.786	2.381	116.159.466
Vaquillas	92.263	2.326	214.603.738
Vacas	210.760	1.808	381.054.080
Total			711.817.284

Por lo tanto, al aplicar el criterio de medición de Valor razonable para los activos biológico es 711.817.284.-

Aspectos de Reconocimiento: los activos biológicos se reconocen y registran al cierre del balance a Valor Razonable, que corresponde al precio que tienen los activos en el mercado, cuando existe un mercado activo para dichos bienes, sin embargo el ajuste se genera por la aplicación de las instrucciones de la NIC 41, y además es por el reconocimiento de la incorporación de los Activos a valor razonable, producto que la empresa no tiene registrado en su contabilidad estos activos, dado que el tratamiento que efectúa es de acuerdo a las Normas Tributarias.

Ejemplo de la contabilización por el reconocimiento de los activos a valor razonable de acuerdo a las instrucciones de la norma, como por su incorporación de estos a la Contabilidad.

	Debe	Haber
Ternero	16.159.466	
Vaquillas	214.603.738	
Vacas	381.054.080	
Ajuste a Valor Razonable de los Activos Biológicos		711.817.284

Como se señaló la información entregada por la empresa, no registraba a la fecha de cierre del balance estos activos, por esta razón el reconocimiento es por el valor total de los activos biológicos a valor razonable y no por la Valoración del cambio de los Activos, a través del Crecimiento, Degradación o Procreación de los Activos Biológicos.

Debemos mencionar que de acuerdo a las instrucciones de la Norma Nº 41, la diferencia originada por la valorización de estos activos a Valor Razonable se debe llevar a resultado del ejercicio, sin embargo, como esta empresa no registra valor por estos activos hay un ajuste por el total del valor de los activos biológicos, que se genera por la incorporación de estos activos a la empresa a valor razonable. De acuerdo a la NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera, los ajustes que se generen por el cambio de políticas contables se deben reconocer en las reservas por ganancias acumuladas o en otra categoría del Patrimonio de la empresa. Por lo tanto, la diferencia originada por la valorización de estos activos a Valor Razonable se debe llevar a Patrimonio, que en este caso se le dio el nombre **Ajuste a Valor Razonable de los Activos Biológicos**.

Presentación y Revelación:

Presentación: Estos Activos se deben presentar en el Balance General como elemento integrante del Activo Fijo, en el rubro Activo Biológico, Clasificados en Animales y agrupados de acuerdo a las características y condiciones de estos.

De acuerdo a la Norma Internacional N° 41, Los Activos Fijos se denominan Activos no corriente, los cuales incluyen los Activos Biológicos, que es una terminología no usada en nuestro país.

En resumen se tiene que la composición sugerida señala lo siguiente:

Rubro Activo Fijo

- **Activos Biológicos :**
 - **Animales :**
 - Terneros
 - Vaquillas
 - Vacas

Revelación: La NIC N° 41 exige que las empresas deben revelar la Ganancia o Perdida total surgida durante el ejercicio corriente por el reconocimiento inicial de los Activos Biológicos, como también la Norma establece que se debe presentar una descripción de cada grupo de cada Activo Biológico, que puede ser Narrativa o Cuantitativa.

De acuerdo a las instrucciones de la Norma también se debe revelar los cambios físicos y cambios de precio de los Activos Biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente. En este caso de aplicación de la norma N° 41, no se observarán esas revelaciones dado que la empresa aun no registra el valor inicial de estos activos, esto debido a que no se ha reconocido el total de los activos, por ende tampoco se harán revelaciones por cambios físicos sobre conceptos que no existen en la contabilidad.

A continuación se muestran dos notas que sí procede confeccionar al aplicar las instrucciones de la Norma N° 41 sobre la información disponible:

Ejemplo Nota 1

Se produce la incorporación del concepto del activo biológico y el reconocimiento de estos a valor razonable. Esto ha significado un incremento en los activos totales de \$711.817.284, con su correspondiente contrapartida a ajuste a valor razonable de los activos biológicos, cuenta que se genera producto de la aplicación de las instrucciones de la NIC N° 41.

Ejemplo Nota 2

Esta revela la cantidad de animales y el promedio en Kilogramo de acuerdo a su Clasificación, pero no se hará una conciliación de los cambios físicos y de precios de los activos, por dos motivos:

- La empresa no tenía registrado en su contabilidad estos Activos.
- Y por que esta corresponde a la primera aplicación de las instrucciones de la norma.

Ternero: Corresponden a 173 Animales de 0 a 7 meses de edad, con un peso promedio 282 kilogramos en período de crecimiento.

Vaquillas: 257 animales de 7 meses a 24 meses app. de edad con un peso promedio 359 kilogramos en período de crecimiento.

Vacas: Corresponden a 48 vacas secas y 431 vacas lecheras de 20 meses a 60 meses app. de edad con un peso promedio 440 kilogramos.

CONCLUSIONES

Es inminente la convergencia de las normas contables de nuestro país a las normas internacionales de contabilidad, cambio que está siendo estudiado e implementando por el Colegio de Contadores de Chile y que se espera pueda comenzar a regir a partir del año 2009.

Al efectuar un análisis de la información financiera de la empresa objeto del estudio, podemos concluir que sus activos están significativamente subvaluados, ya que no registran y valorizan los animales -que corresponden a activos fijos- cuando estos pasan a integrar el ganado como resultado de nacimientos ocurridos por la cruce de sus propios animales, registrándose y valorizándose solo el ganado adquirido por compra.

Respecto de la aplicabilidad de las instrucciones de la Norma Internacional N° 41 a los datos disponibles de los activos biológicos de la empresa objeto del estudio, se puede concluir que al reconocer y valorizar los activos biológicos a valor razonable, se produce un aumento considerable en el patrimonio de un 35,97% tras la aplicación y la incorporación del concepto activo biológico tal como se señala la Norma Internacional N° 41, lo que provoca un cambio en la presentación y revelación de los elementos que componen sus Estados Financieros.

En cuanto a la determinación de valor razonable que establece la norma, podemos concluir que existe un mercado activo para estas partidas, que permite determinar dicho valor con fiabilidad. No obstante, sería prudente investigar si la totalidad de las instrucciones de esta Norma Internacional pueden ser aplicables en Chile, en las condiciones actuales de la actividad y del desarrollo de nuestros mercados.

Finalmente, podemos concluir que el estudio realizado nos permitió satisfacer nuestra inquietud acerca de si las instrucciones establecidas en la norma internacional para el tratamiento contable de los activos biológicos (en nuestro caso animales) de las empresas agrícolas, pueden ser aplicadas a las empresas agrícolas en Chile y el efecto que de ellos se desprende.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

- 1.- CONTRERAS URZUA HUGO, Manual de tributación y contabilidad agrícola, Cepet, Chile, 1992.
2. - FOWLWR NEWTON, Cuestiones contables fundamentales, Ediciones Macchi, Tercera Edición, Buenos Aires, 2001.
3. - GARCIA CASTAÑEDA M. TERESA, Fundamentos y Normativas de la Contabilidad, Editorial Jurídica ConoSur, Chile, 2001.
4. - MEIGS ROBERT, Contabilidad. La base de las decisiones gerenciales, Mc Graw Hill, Colombia, 2000.
5. - SÁNCHEZ BOLAÑO ROBERTO, Contabilidad agrícola: tratado de contabilidad, organización y administración agropecuaria, Entrecerros, CHILE, 1962.
6. - TORRES SALAZAR GABRIEL, Contabilidad, Información, y Control en las empresas, Editorial Jurídica Cono Sur, Chile, 2000.
7. - TUA PEREDA, Principios y Normas de Contabilidad histórica, metodología y entorno de la regulación contable, I.P.C., Madrid, 1983.

NORMAS

8. - Colegio de Contadores de Chile.1973 Teoría Básica de la Contabilidad. Boletín técnico N ° 1. (1 al 15)
9. - Colegio de Contadores de Chile.1998 Tratamiento contable del activo fijo. Boletín técnico N ° 33. (1 al 7)

10. - Colegio de Contadores de Chile.1998 Principios y normas de Contabilidad. Boletín técnico N ° 56. (1 al 3)

11. - Comité Internacional de Principios de Contabilidad. 2000. Norma Internacional de Contabilidad N ° 41 Agricultura.

INTERNET

12.- Colegio de contadores de Chile. 2005. Plan de Convergencia.
www.colegiodecontadores.cl (visita: septiembre2005)

13. - Federación de Asociaciones Cooperativas de Ahorro y Crédito de El Salvador de R. L. 2005. Normativa contable internacional. www.dgrv-capacitacion.org. (Visita: septiembre 2005)

CIRCULAR

14. - CHILE. Superintendencia de Valores y Seguros. 2000. Circular nº 1501. Imparte normas sobre forma y contenido de los Estados Financieros de las Sociedades inscritas en el registro de Valores.

ANEXO N° 1

Activos Fijos (Animales)

I.- Criterios utilizados para la medición de los activos fijos

1.- Costo Adquisición

¿Utiliza algún índice para ajustar dichos costos?

Sí....., (indique el utilizado para el ajuste)

IPC....., IPM....., Otros Índices

Motivo del ajuste:.....
.....

No....., (Indique por que razón no ajusta dichos costos).....
.....

2.- Valores Corrientes

¿Cómo se determina Dicho Valor?

Tasación....., Cotización de Proveedores....., Valores de Utilización

Economía....., Otros (Especificar).....
.....

3.- Valor Razonable

¿Considera que existe un mercado activo en el cual se puedan transar dichos Bienes de Activo Fijo?

Si..... No..... Depende de las características del bien

Justificación:.....
.....

4.- Diferencia de Valor

En caso de utilizar el criterio de valor Razonable para la medición de los Activos Fijos
¿A qué cuentas son imputadas las diferencias de valor?

Resultados....., Reservas....., Otras cuentas (especificar).....
.....

5.- Otros Criterios de medición:.....
.....

¿Con qué periodicidad se efectúa una revisión de dichos valores.....
.....

II.- Criterios utilizados para el Reconocimiento de los Activos Fijos

Propiedad legal de Los Activos Fijos,.....

Marcado por Hierro.....

El Nacimiento,.....

Destete,.....

Otros, (Especificar).....
.....

III.- Criterios utilizados para la Presentación de los Activos Fijos

¿En qué rubro del Activo Fijo se clasifican los Animales?

Terrenos..... Construcciones y Obras de Infraestructura.....

Maquinaria y Equipo..... Otros Activos Fijos.....

¿En qué cuentas Contables se presentan los Animales?.....

(Especificar cuales).....

ANEXO N° 2

Encuesta dirigida al dueño de la empresa

1.- Marcar con una X cuál de los siguientes animales posee la empresa e indicar la cantidad de cada uno de éstos.

Terneros,.....,

Cúantos?.....

Vaquillas,.....

Cúantos?.....

Vacas.....

Cúantos?.....

Productores,.....

Cúantos?.....

Otros,.....

(especificar),

Cúantos?.....

Señalar los Kilos en promedio de los animales indicados anteriormente.

Terneros,.....

Vaquillas,.....

Vacas,.....

Productores,.....

Otros,.....

ANEXO N° 3

Fichas Resumen Encuesta Activos Fijos

	Compra Activos	Nacimiento Activos
Criterio contable utilizado para la medición de los activos fijos Animales:	Costo de adquisición	No valoriza
Indice utilizado para ajustar los costos :	IPC	
Motivo del ajuste :	Correccion monetaria	

	Compra Activos	Nacimiento Activos
Criterio contable utilizados para el	Propiedad legal de Los	No reconoce
Reconocimiento de los Activos Fijos animales:	Activos Fijos	

	Compra Activos	Nacimiento Activos
Criterio contable utilizado para la Presentación de los Activos Fijos animales:	Activo Fijo, Rubro Lechería	No presenta
Aplican Depreciación a los Activos Fijos, Animales	si	

ANEXO 4

Encuesta dirigida al Dueño de la Empresa

FICHA N° 1

ANIMAL	TERNERO
CANTIDAD	173
PESO PROMEDIO KILOGRAMO	282

FICHA N° 2

ANIMAL	VAQUILLA
CANTIDAD	257
PESO PROMEDIO KILOGRAMO	359

FICHA N° 3

ANIMAL	VACA
CANTIDAD	479
PESO PROMEDIO KILOGRAMO	440

TOTAL ANIMALES	909
----------------	-----

RESUMEN FICHAS			
Animal	Cantidad	Kilogramos Promedio	Total Kilogramos
Ternero	173	282	48.786
Vaquillas	257	359	92.263
Vacas	479	440	210.760
TOTAL	909	1081	351.809

ANEXO N° 5

Lista de precios del 30 de diciembre del 2005
fuente: www.tattersal.cl comercio electrónico de ganado

Categoría	Precios				Totales			Prom.
	Mínimo	Máximo	Promedio	Mediana	Cab.	\$	Kg	
NOVILLOS 431/460	2.450	2.450	2.450	2.450	40	44.198.000	18.040	451
NOVILLOS 461/490	2.100	2.400	2.314	2.350	36	39.044.000	16.870	469
NOVILLOS 491/520	2.200	2.200	2.200	2.200	7	7.612.000	3.460	494
NOVILLOS Overos N. + 500	1.900	1.900	1.900	1.900	5	5.605.000	2.950	590
Subtotales			2.334		88	96.459.000	41.320	470
NOVILLITOS 300/350	1.600	2.500	2.409	2.400	84	67.155.350	27.880	332
NOVILLITOS 351/390	1.950	2.700	2.467	2.300	50	44.919.000	18.210	364
NOVILLITOS 391/430	2.000	2.520	2.410	2.375	117	114.543.000	47.520	406
Subtotales			2.421		251	226.617.000	93.610	373
VAQUILLONAS 300/340	1.800	2.800	2.429	2.350	92	70.946.000	29.210	318
VAQUILLONAS 341/380	1.800	2.500	2.326	2.275	35	29.305.000	12.600	360
VAQUILLONAS 381/420	1.900	2.200	2.021	2.043	92	74.099.400	36.660	398
Subtotales			2.222		219	174.350.000	78.470	358
TERNEROS	1.300	2.900	2.381	2.350	266	178.650.100	75.040	282
Subtotales			2.381		266	178.650.000	75.040	282
VACAS	1.100	2.100	1.808	1.700	715	559.481.900	309.530	433
Subtotales			1.808		715	559.482.000	309.530	433
TOROS	1.400	2.160	1.893	1.850	102	100.490.000	53.090	520
Subtotales			1.893		102	100.490.000	53.090	520
Totales			2.052		1.641	1.336.048.000	651.060	397

ANEXO N° 6

Calculo Valor Razonable Total Kilogramo

Animales	Kilogramos	Valor de Mercado	Total Valor Mercado
Terneros	48.786	2.381	116.159.466
Vaquillas	92.263	2.326	214.603.738
Vacas	210.760	1.808	381.054.080
TOTAL		\$	711.817.284

SOC.AGRICOLA XX LTDA.
RUT. 00000000-0

ANEXO N° 7

BALANCE GENERAL ENTREGADO POR EMPRESA
Del 01.01.2005 al 31.12.2005

ACTIVO	\$	%	PASIVO	\$	%
ACTIVO CIRCULANTE			PASIVO CIRCULANTE		
CAJA	709.634	0,03%	ACREEDORES:		
BANCOS	83.790.431	4,12%	PROVEEDORES	21.793.735	1,07%
INV.BANCHILE CORR,DE BOL	432.406.095	21,24%	Vs.ACREEDORES	12.701.684	0,62%
CLIENTES	127.197.959	6,25%	CTA.CTE.COOP	4.068.573	0,20%
CTA.CTE. PERSONAL	1.637.318	0,08%	REMUNERACIONES	7.472.797	0,37%
IMPTOS.POR RECUPERAR:			INST.PREVISIONALES	4.147.420	0,20%
IVA POR COBRAR	1.439.664	0,07%	SERVICIOS POR PAGAR	347.353	0,02%
P.P.M.	35.351.611	1,74%	IMPUESTOS POR PAGAR	5.855.451	0,29%
CREDITOS IMPTO RENTA	2.101.223	0,10%	TOTAL PASIVO CIRCULANTE	56.387.013	2,77%
VS DEUDORES	3.889.429	0,19%			
CTA.CTE.SOCIO I	93.461.191	4,59%			
CTA.CTE.SOCIO II	272.563.121	13,39%	PASIVO A LARGO PLAZO		
LECHERIA	10.696.745	0,53%			
QUESERIA	14.973.368	0,74%			
TALLER	780.321	0,04%			
OTROS CIRCULANTES					
SIEMBRAS	82.598.147	4,06%			
PLANTACIONES VIÑA	67.283.931	3,31%			
FORESTACION	6.761.434	0,33%			
TOTAL CIRCULANTE	1.237.641.621	60,81%			
ACTIVO FIJO					
TERRENOS	35.317.615	1,74%	PATRIMONIO		
EDIF.GALPONES/BODEG.	958.691	0,05%	CAPITAL SOCIAL	968.647.712	47,59%
EDIF.VIVIENDAS	5.708.348	0,28%	CTA.CTE.SOCIOS	660.442	0,03%
LECHERIA	183.581.443	9,02%	RESERV. Y REVALORIZ.		
QUESERIA	36.162.706	1,78%	REVAL.CAP.PROPIO	47.939.785	2,36%
CONCENTRADO	5.063.753	0,25%	UTILIDADES ACUM.	238.777.010	11,73%
INFRAEST.Y EQ. VIÑA	276.449.057	13,58%	RESULTADO EJERC. 2005	123.830.591	6,08%
VEHICULOS EXPLOT.SIEMB	76.321.884	3,75%	DEPREC.ACUM.	599.179.248	29,44%
MAQ.EQUIP.e INST.SIEMB	130.853.788	6,43%			
ADM.y VENTAS	20.835.673	1,02%	TOTAL PATRIMONIO	1.979.034.787	97,23%
INST.EQUIP.HERRAM.	16.744.342	0,82%			
TALLER	9.782.878	0,48%			
TOTAL ACTIVO FIJO	797.780.179	39,19%			
TOTAL ACTIVOS	2.035.421.800	100,00%	TOTAL PASIVO	2.035.421.800	100,00%

SOC.AGRICOLA XX LTDA.
RUT. 00000000-0

ANEXO N° 8
BALANCE GENERAL CON APLICACIÓN NIC 41
Del 01.01.2005 al 31.12.2005

ACTIVO	\$	%	PASIVO	\$	%
ACTIVO CIRCULANTE			PASIVO CIRCULANTE		
CAJA	709.634	0,03%	ACREEDORES:		
BANCOS	83.790.431	3,05%	PROVEEDORES	21.793.735	0,79%
INV.BANCHILE CORR,DE BOL	432.406.095	15,74%	Vs.ACREEDORES	12.701.684	0,46%
CLIENTES	127.197.959	4,63%	CTA.CTE.COOP	4.068.573	0,15%
CTA.CTE. PERSONAL	1.637.318	0,06%	REMUNERACIONES	7.472.797	0,27%
IMPTOS.POR RECUPERAR:	0		INST.PREVISIONALES	4.147.420	0,15%
IVA POR COBRAR	1.439.664	0,05%	SERVICIOS POR PAGAR	347.353	0,01%
P.P.M.	35.351.611	1,29%	IMPUESTOS POR PAGAR	5.855.451	0,21%
CREDITOS IMPTO RENTA	2.101.223	0,08%	TOTAL PASIVO CIRCULANTE	56.387.013	2,05%
VS DEUDORES	3.889.429	0,14%			
CTA.CTE.SOCIO I	93.461.191	3,40%	PASIVO A LARGO PLAZO		
CTA.CTE.SOCIO II	272.563.121	9,92%			
LECHERIA	10.696.745	0,39%			
QUESERIA	14.973.368	0,55%			
TALLER	780.321	0,03%			
OTROS CIRCULANTES					
SIEMBRAS	82.598.147	3,01%			
PLANTACIONES VIÑA	67.283.931	2,45%			
FORESTACION	6.761.434	0,25%			
TOTAL CIRCULANTE	1.237.641.621	45,05%			
ACTIVO FIJO			PATRIMONIO		
TERRENOS	35.317.615	1,29%	CAPITAL SOCIAL	968.647.712	35,26%
EDIF.GALPONES/BODEG.	958.691	0,03%	CTA.CTE.SOCIOS	660.442	0,02%
EDIF.VIVIENDAS	5.708.348	0,21%	RESERV. Y REVALORIZ.	0	0,00%
LECHERIA	183.581.443	6,68%		0	0,00%
ACTIVO BIOLOGICO	711.817.284	25,91%	REVAL.CAP.PROPIO	47.939.785	1,75%
QUESERIA	36.162.706	1,32%	UTILIDADES ACUM.	238.777.010	8,69%
CONCENTRADO	5.063.753	0,18%	RESULTADO EJERC. 2005	123.830.591	4,51%
INFRAEST.Y EQ. VIÑA	276.449.057	10,06%	DEPREC.ACUM.	599.179.248	21,81%
VEHICULOS EXPLOT.SIEMB	76.321.884	2,78%	AJUSTE A VALOR RAZONABLE	711.817.284	25,91%
MAQ.EQUIP.e INST.SIEMB	130.853.788	4,76%	TOTAL PATRIMONIO	2.690.852.071	97,95%
ADM.y VENTAS	20.835.673	0,76%			
INST.EQUIP.HERRAM.	16.744.342	0,61%			
TALLER	9.782.878	0,36%			
TOTAL ACTIVO FIJO	1.509.597.463	54,95%			
TOTAL ACTIVOS	2.747.239.084	100,00%	TOTAL PASIVO	2.747.239.084	100,00%