



**FACULTAD CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA**

**“DISEÑO DE UNA PROPUESTA DE UNA GUÍA
DE APLICACIÓN DE LA NIC 41: ACTIVOS
BIOLÓGICOS A EMPRESA DEL SECTOR
AGRÍCOLA, DE LIMACHE, V REGIÓN,
PERÍODO 2016”**

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

Tesistas: Jorge Mauricio León Aballay

Daniela Alejandra Santibáñez Zamorano

Profesora Guía: Marlene Piña Galdames

Valparaíso, Septiembre de 2015.

AGRADECIMIENTOS

Quiero agradecer a toda la gente que me ayudo y coopero en este largo proceso, que de una manera u otra han sido claves en mi vida universitaria como son amigos, familiares, compañeros y profesores, en especial a mis hermanos Nicolás y Tamara que ellos fueron mi pilar en esta parte de mi vida y a todos los que le he robado horas de compañía.

Quiero expresar también mi más sincero agradecimiento a la Profesora Marlene Piña por su importante aporte y participación activa en el desarrollo de esta tesis. Y por último a Daniela por haber sido una excelente compañera de tesis y amiga, por haberme tenido la paciencia necesaria y por motivarme a seguir adelante en los momentos de desesperación.

“Una búsqueda comienza siempre con la suerte del principiante y termina con la prueba del conquistador” (Paulo Coelho).

Jorge León Aballay

Quiero agradecer a mi familia por su amor y apoyo incondicional, por creer en mí siempre y por todos los esfuerzos y sacrificios realizados en las distintas etapas de mi vida, a mi hija por alegrar mis días y darme la fuerza para seguir día a día, a su padre por ayudarme siempre pese a todo y por darme lo más lindo que tengo en la vida, a mis amigos que a pesar de la distancia y los distintos caminos que hayamos tomado siempre están presente de una u otra forma, a mi compañero de tesis por el buen trabajo realizado y a mis profesores y compañeros en general por todos los buenos momentos vividos en esta linda etapa universitaria.

Quiero agradecer de manera muy especial y desde el fondo de mi corazón a mis abuelos Eliana y Enrique, por que sin ellos nada de esto hubiera sido posible... ¡Todo lo que soy se lo debo a ellos!.

Los amo muchísimo a todos. Infinitas Gracias.

Daniela Santibáñez Zamorano

ÍNDICE

	Páginas
RESUMEN	5
MARCO TEÓRICO	6
ANTECEDENTES GENERALES	6
1. DEFINICIONES	8
2. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41, “AGRICULTURA”	9
2.1 Objetivo	9
2.2 Alcance	9
2.3 Definiciones contempladas en la NIC 41	11
2.4 Reconocimiento y Medición de los Activos biológicos	12
2.4.1 Ganancias y Pérdidas relacionadas con Activos Biológicos	13
2.4.2 Imposibilidad de medir el valor razonable de forma fiable	13
2.5 Subvenciones del Gobierno	13
2.6 Información a revelar según la NIC 41	14
2.6.1 General	14
2.6.2 Información a revelar sobre activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad	14
2.6.3 Información a Revelar sobre Subvenciones del Gobierno	15
3. PRINCIPALES DIFERENCIAS EN EL TRATAMIENTO ENTRE IFRS Y NORMAS CHILENAS PARA ACTIVOS BIOLÓGICOS	16
4. CUADRO COMPARATIVO N° 1 ENTRE IFRS (NIC 41 “ACTIVOS BIOLÓGICOS) Y NIIF PARA PYMES (SECCIÓN 34 “ACTIVIDADES ESPECIALES” AGRICULTURA)	17
5. SECTOR ECONÓMICO: AGRICULTURA	18
5.1 Situación Actual de la Actividad Frutícola en Chile	18
5.2 Análisis del Rubro de La Actividad Frutícola	19
5.2.1 Descripción de los Cambios Climáticos y Requisitos de la Empresa	19
5.2.2 Proceso Productivo de la Actividad Frutícola	21
5.2.3 Dificultades de la aplicación de IFRS al ciclo operativo	25
5.2.4 Ciclo Fenológico de la palta	26

5.2.5 Descripción de las Empresas del Rubro Frutícola	29
5.3 Fiscalización de Viveros y Depósitos de Plantas	29
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	31
OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	32
METODOLOGÍA	33
Etapa 1: Recopilación de Antecedentes	33
Etapa 2: Sistematización de la información recopilada y determinación de la empresa en estudio	33
Etapa 3: Elaboración, Validación y Aplicación de los instrumentos.....	34
Etapa 4: Elaboración de una propuesta de una guía de aplicación de la NIC 41 a la empresa del sector agrícola, periodo 2016.....	37
Etapa 5: Análisis y discusión de la información recopilada	38
ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOPIADA	39
DISCUSIÓN DE RESULTADOS	49
CONCLUSIONES	54
BIBLIOGRAFÍA	56
ANEXOS	59
ANEXO 1: Entrevista inicial no estructurada dirigida a los dueños de la empresa	60
ANEXO 2: Entrevista estructurada a los dueños de la empresa para diagnosticar la situación actual relacionada con el proceso de Convergencia de las Normas	61
ANEXO 3: Entrevista estructurada al contador de la empresa para describir el tratamiento contable actual de los activos biológicos existentes en la empresa en estudio.....	63
ANEXO 4: Lista de cotejo a ser aplicada en la empresa en estudio.....	65
ANEXO 5: Propuesta de implementación de la NIC 41 para la empresa en estudio	67
ANEXO 6: Entrevista estructurada con Experto Agrónomo.....	88
ANEXO 7: Análisis por categoría de respuesta “Entrevista 1”.....	89
ANEXO 8: Análisis por categoría de respuesta “Entrevista 2”	90
ANEXO 9: Cuadro comparativo N° 2 entre IFRS y Norma Chilena para los activos biológicos	93

RESUMEN

El Proceso de Convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera a nivel mundial ha tenido un rápido crecimiento durante los últimos años, éste es sin duda el desarrollo más importante en la historia del mundo de la contabilidad. En la actualidad, las Normas Internacionales de Contabilidad se encuentran en plena aplicación en las empresas fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros, y en las Pymes si bien se han emitido las IFRS PYMES, no han sido implementadas aún. Particularmente, se sabe que las empresas agrícolas han tenido que aplicar la NIC 41, relacionada con los Activos Biológicos, normativa que no existía en los Boletines Técnicos, teniendo que ser revisada y analizada en profundidad para lograr una eficiente implementación de ella.

Lo anterior ha provocado que las empresas que aún no han entrado en el proceso de convergencia, tengan que comenzar a hacer estudios respecto al tema, tal es el caso de la empresa en estudio, la cual no posee un equipo contable capacitado que pueda llevar a cabo la aplicación de la NIC 41, y además desconocen las ventajas o desventajas de la implementación de esta normativa. Los objetivos de esta investigación se materializaron mediante el diagnóstico de la situación actual de la empresa relacionada con el proceso de convergencia de las Normas Contables y el tratamiento físico de los activos mediante entrevistas, se describió el tratamiento contable actual de los activos biológicos existentes en la empresa mediante la revisión de los estados financieros y una entrevista, se determinaron los factores que favorecen u obstaculizan la implementación de las IFRS a través de una lista de cotejo y finalmente se elaboró una propuesta de guía de aplicación de la NIC 41, a una empresa del sector agrícola de Limache, V Región, para el periodo 2016, siendo la presente investigación es de tipo Cuantitativa con alcance Descriptivo.

Al término del presente trabajo se obtuvo que la empresa lleva sus estados financieros de acuerdo a la normativa PCGA, llevan contabilidad por medio de sistemas de información automatizados, el personal del área contable ha tomado cursos de IFRS en forma autónoma, además cuenta con la infraestructura adecuada y la empresa en estudio está preparada para implementar la NIC 41, Activos Biológicos, en el período 2016.

MARCO TEÓRICO

ANTECEDENTES GENERALES

El Proceso de Convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o IFRS (por su sigla en inglés) a nivel mundial, ha tenido un rápido crecimiento durante los últimos años, éste es sin duda el desarrollo más importante en la historia del mundo de la contabilidad. Las NIIF son un cuerpo de normas de contabilidad requeridas para preparar los estados financieros de determinadas empresas, representan un lenguaje común y universal para entender el mundo de los negocios, las cuales son promulgadas por el International Accounting Standard Board (IASB), que es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las NIIF, con sede en Londres. (NICNIIF.org, 2014).

Por esto en Chile, al igual que en muchos otros países, se ha incentivado la adopción de prácticas contables globales de alta calidad, entendibles y obligatorias, transparentes y comparables, sintetizadas en las NIIF. Una de las razones de este cambio en las normas, es que Chile es un país con una economía abierta, por lo que es necesario adherirse a las NIIF para que las empresas tengan mejores oportunidades de negocio en el exterior. Por una parte, pueden comparar su información con otros países y, por otro lado, la calidad de los reportes financieros son mejores, lo cual otorga mayor confianza a los inversionistas u otros usuarios de esta información, debido a que estas normas se rigen bajo estándares internacionales de alto nivel.

En Chile, el proceso de convergencia a las NIIF ha sido, principalmente, liderado por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), organismo que tiene entre sus objetivos principales velar por la transparencia de los mercados que supervisa, mediante la oportuna y amplia difusión de la información pública que mantiene y, colaborar en el conocimiento y educación de inversionistas, asegurados y público en general. Dicha institución, adquiere el compromiso de impulsar la convergencia en el año 2005, definiendo como fecha de inicio para su aplicación obligatoria el 1 de enero del año 2009. En el marco de lo establecido por la SVS se definió una implementación por etapas, partiendo en el año 2009, donde las entidades chilenas fiscalizadas por la SVS y obligadas a aplicar IFRS presentaron sus primeros Estados Financieros confeccionados bajo el estándar Internacional. (SVS, 2014).

Por otra parte, a fines del año 2010, el Colegio de Contadores de Chile A.G, quien es el encargado de traducir las Normas Internacionales de Contabilidad para que sea más fácil su entendiendo y aplicación por parte de las empresas en Chile. El Colegio de Contadores A.G., emitió el Boletín Técnico N° 82, informando que la aplicación de las IFRS o de las denominadas “IFRS para entidades pequeñas y medianas” (IFRS PYMES) serán de aplicación obligatoria a partir del año 2013, entendiéndose por tales, aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que, a su vez, publican estados financieros para propósitos de información general a usuarios externos. Las IFRS para PYMES están destinadas a facilitar la preparación de Informes Financieros de las pequeñas y medianas entidades que deseen usar las IFRS mediante normas convenientes y adecuadas para estas entidades. Estas normas son una versión bastante simplificada de las IFRS, las cuales han sido adaptadas para satisfacer las necesidades, capacidades y recursos de las PYMES.

La presente investigación se centrará en la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 “Agricultura”, cuya Norma fue aprobada por el Consejo del IASB, en diciembre del 2000 y ha sido aplicada en Chile a contar del 1 de enero del 2009. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los Estados Financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

Para todo tipo de empresas que operan en el rubro de los activos biológicos, como: forestales, frutícolas, salmoneras, industria vitivinícola, entre otras; las IFRS, implicarán un cambio significativo, porque los activos biológicos deberán ser valorizados al valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, a menos que el valor razonable no se pueda determinar con fiabilidad, existiendo la alternativa del costo menos amortización y deterioros de valor.

La NIC N° 41 es una de las normas que más impacta al entorno nacional, pues Chile es un país donde la actividad agrícola es una industria importante. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en 2011 realizó una evaluación positiva de la agricultura chilena, reconociendo que es una de las más abiertas al mundo que cuenta con medidas de apoyo no distorsionadoras de los mercados y una institucionalización particularmente sólida, entre otras características (Pizarro, V. y Azúa, D. 2011).

1. DEFINICIONES

A continuación se presentan conceptos fundamentales para el mejor entendimiento del presente trabajo de investigación:

- **Agricultura:** Es el arte de cultivar la tierra (RAE, 2014), Además se puede definir como el conjunto de técnicas y conocimientos para cultivar la tierra. En ella se engloban diferentes trabajos de tratamiento del suelo y el cultivo de vegetales. Comprende todo un conjunto de acciones humanas que transforma el medio ambiente natural, con el fin de hacerlo más apto para el crecimiento de las siembras (Portal El Agricultor, 2014)
- **Actividad Frutícola:** Para poder comprender esta definición se debe entender que es la fruticultura, la que consta de las siguientes definiciones:
 - Es la ciencia que estudia el cultivo de especies leñosas y semileñosas productoras de frutas, aplicando tecnologías basadas en principios biológicos y fisiológicos, para obtener un rédito económico de la actividad.
 - También se entiende por, la ciencia que estudia el mejoramiento genético de los árboles frutales y la elaboración o adecuación de las técnicas de producción; con este significado se cuenta, además, con la palabra "Pomología", muy usada en otros idiomas como el inglés y el francés, pero poco utilizada en nuestra lengua.

Por lo tanto, la Actividad Fruticultura es una actividad planificada y sistemática realizada por el ser humano que abarca todas las acciones que realiza con relación al cultivo para el beneficio de todas aquellas plantas que producen frutos (Agustí, M. 2004).

La NIC 41 entrega algunas definiciones de gran relevancia que deben ser considerados para su correcta aplicación, tal como lo indica el párrafo 5 de la norma:

- **Actividad Agrícola:** Es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación y recolección de activos biológicos, para destinarlos a venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.
- **Producto Agrícola:** Es el producto ya cosechado recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.
- **Activo Biológico:** Es un animal vivo o una planta.

2. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 41, “AGRICULTURA”.

A continuación se presentará la NIC N° 41, que trata las temáticas de: Objetivo, Alcance, Ejemplos de Activos Biológicos y Productos Agrícolas, Definiciones, Reconocimiento y Medición, Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar, las cuales se van a desarrollar a continuación:

2.1 Objetivo

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

2.2 Alcance

La NIC N° 41 debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola, tal como lo establece el párrafo 1 y 2 de la normativa:

- (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.

Esta Norma no será de aplicación en:

- (a) los terrenos relacionados con la actividad agrícola (NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y NIC 40 Propiedades de Inversión); y
- (b) los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (NIC 38 Activos Intangibles).

En el **Cuadro 1** se muestran ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

Los procedimientos contables, aplicables a los productos agrícolas y de los productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección, se guían por otras normas, como por ejemplo, por la NIC 2 u otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos obtenidos.

Cuadro N° 1: “Activos Biológicos y productos Agrícolas”

Activos Biológicos	Productos Agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada



Puntos de Cosecha
o recolección
NIC 41



Existencias
NIC 2

Fuente: Adaptación Propia (2014), a partir de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41, 2010.

2.3 Definiciones contempladas en la NIC 41

Además de las definiciones mencionadas anteriormente, la NIC 41 entrega otras definiciones de gran relevancia que deben ser considerados para su correcta aplicación, tal como lo indica el párrafo 5 de la norma:

- **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.
- **Los costos de Venta:** Son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.
- **Un grupo de activos biológicos:** Es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.
- **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

En los procesos de las transformaciones biológicas se pueden encontrar ciertas características comunes como:

- **Capacidad de cambio:** Se refiere a la característica de plantas y animales vivos que son capaces de experimentar transformaciones biológicas.
- **Gestión del cambio:** La gerencia 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, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente, tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales.
- **Valoración del cambio:** Se refiere a los cambios cualitativos (por ejemplo: adecuación genética, densidad, maduración, y fortaleza de la fibra) como cambios cuantitativos (por ejemplo: peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica, los cuales son objeto de valoración y control como una función rutinaria de la gerencia.

Los siguientes términos generales se encuentran en el párrafo 8, con los significados que a continuación se especifican:

- **Importe en Libros:** Es el importe por lo que un activo se reconoce en el estado de situación financiera.
- **Valor Razonable:** Es el precio que se recibirá por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de medición.
- **Subvenciones del Gobierno:** Son las definidas en la NIC 20 (Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales)

2.4 Reconocimiento y Medición de los Activos Biológicos

La Norma internacional 41, en los párrafos 10-13, proporciona información sobre el reconocimiento de un activo biológico o un producto agrícola, y esto es cuando y sólo cuando:

- (a) La entidad controla el activo como resultado de eventos pasados.
- (b) Sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados al activo.
- (c) El valor razonable o el costo de un activo pueden ser medidos de forma fiable.

En cuanto a la medición, un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra Norma que sea de aplicación.

2.4.1 Ganancias y Pérdidas relacionadas con Activos Biológicos

Esta norma 41 hace referencia a las ganancias y pérdidas en los párrafos 26 y 28, estableciendo que, tratándose de éstas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.

Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos de venta, deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan.

2.4.2 Imposibilidad de Medir el Valor Razonable de Forma Fiable

El párrafo 30 de la normativa, indica que se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable. Sin embargo, esa presunción puede ser refutada, sólo en el momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios cotizados de mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras mediciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor.

Una vez que el valor razonable de estos activos biológicos pase a medirse de forma fiable, la entidad debe medirlos a su valor razonable menos los costos de venta. Una vez que el activo biológico no corriente cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o ha sido incluido en un grupo de activos para su disposición que ha sido clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con los criterios de la NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas, se supone que el valor razonable puede ser medido con fiabilidad.

2.5 Subvenciones del Gobierno

Una subvención del gobierno incondicional, relacionada con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos los costos de venta, se reconocerá en el resultado del período cuando, y solo cuando, tal subvención se convierta en exigible, tal como lo indica el párrafo 34 de la norma.

Si una subvención del gobierno relacionada con un activo biológico, que se mide a su valor razonable menos los costos de venta, está condicionada, incluyendo situaciones en las que la subvención requiere que la entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas, la entidad reconocerá la subvención del gobierno en el resultado del periodo cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.

2.6 Información a revelar según la NIC 41

A continuación se presenta la información que se debe revelar en cuanto a esta normativa

2.6.1 General

La entidad revelará la ganancia o pérdida total surgida durante el periodo corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos. La entidad debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos, tal como lo indica los párrafos 40-41.

2.6.2 Información a revelar sobre activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad

Los párrafos 54 al 56 indican que, si la entidad mide, al final del periodo, los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar en relación con tales activos biológicos:

- (a) una descripción de los activos biológicos;
- (b) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;
- (c) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;
- (d) el método de depreciación utilizado;
- (e) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y
- (f) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.

Si la entidad, durante el periodo corriente, mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la disposición de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos.

Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:

- (a) pérdidas por deterioro del valor;
- (b) reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y
- (c) depreciación.

Si, durante el periodo corriente, la entidad ha podido medir con fiabilidad el valor razonable de activos biológicos que, con anterioridad, había medido a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar, en relación con tales elementos:

- (a) una descripción de los activos biológicos;
- (b) una explicación de las razones por las que el valor razonable ha pasado a ser medido con fiabilidad; y
- (c) el efecto del cambio.

2.6.3 Información a Revelar sobre Subvenciones del Gobierno

En cuanto a las subvenciones del gobierno, la normativa establece en el párrafo 57 que la entidad debe revelar la siguiente información, relacionada con la actividad agrícola cubierta por esta Norma:

- (a) la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros;
- (b) las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones del gobierno; y
- (c) los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones del gobierno.

3. PRINCIPALES DIFERENCIAS EN EL TRATAMIENTO ENTRE IFRS Y NORMAS CHILENAS PARA ACTIVOS BIOLÓGICOS

Primero, cabe señalar, que bajo normativa chilena no existía una norma específica para el sector agrícola, salvo el Boletín Técnico N°12 que se aplicaba para el sector forestal. A continuación se presentarán las principales diferencias entre IFRS y la normativa chilena (Boletín Técnico N°12):

Partiendo por definir qué se entiende por activo biológico, el mencionado boletín no establece una definición para estos, ya que solo está dirigido a las plantaciones forestales, a diferencia de la NIC 41 que señala de manera explícita una definición de activo biológico, diciendo que son “Un animal vivo o una planta”.

En relación a la valorización de los activos biológicos, como se mencionó en un comienzo, no existe en relación al sector agrícola. El boletín establece que las existencias elaboradas por la propia empresa se valorizan al costo de producción. La NIC 41 plantea que los activos biológicos se deben valorizar a su valor razonable menos los costos de venta, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del período sobre el que se informa.

Con respecto a las subvenciones del gobierno, el boletín técnico N°12 indica que las bonificaciones forestales deben registrarse una vez que se acredite legalmente el cumplimiento del 75% de la densidad del bosque, todo ello, de acuerdo con el artículo 7 del DS N°958 de 1975, contabilizándose sobre base devengada. En cambio la NIC N° 41 no se refiere a ninguna Ley específica de subvenciones, y menciona que un activo biológico que se mide a su valor razonable menos los costos de venta, se reconocerá en el resultado del periodo cuando, y sólo cuando, tal subvención se convierta en exigible, tal como lo indica el párrafo 34 de la norma (Silva Palavecinos, B y Garrido Suazo, C. 2006).

4. CUADRO COMPARATIVO N° 1 ENTRE IFRS (NIC 41 “ACTIVOS BIOLÓGICOS) Y NIIF PARA PYMES (SECCIÓN 34 “ACTIVIDADES ESPECIALES” AGRICULTURA)

Las NIIF completas (la NIC 41 Agricultura y la NIIF para las PYMES (Sección 34)), publicadas el 9 de julio de 2009 comparten principios similares para la contabilización e información de actividades especiales. Sin embargo, la NIIF para las PYMES está redactada en lenguaje sencillo e incluye bastante menos información sobre cómo aplicar los principios.

La principal diferencia entre la Sección 34 y las NIC 41, se presenta en el siguiente **Cuadro Comparativo N° 1:**

Cuadro Comparativo N° 1: NIC 41 y Sección 34

Normativa Internacional de Contabilidad (NIC 41)	NIIF para PYMES (sección 34)
La NIC 41 especifica que una entidad solo puede utilizar el modelo del costo al momento del reconocimiento inicial, en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable (véase el párrafo 30 de la NIC 41).	La NIIF para las PYMES permite un uso más amplio del modelo del costo para activos biológicos en la actividad agrícola (es decir, cuando el valor razonable no es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado).

Fuente: Elaboración Propia (2014), a partir de comparación de NIC 41 Y NIIF PYMES (Sección 34).

5. SECTOR ECONÓMICO: AGRICULTURA

Cabe señalar que para el desarrollo del presente trabajo de investigación el foco se pone en una empresa del sector agrícola, dedicada a la actividad frutícola, de la Comuna de Limache, V Región, razón por la cual, se presenta a continuación otros conceptos fundamentales para el mejor entendimiento de este trabajo, además de la situación actual de la actividad frutícola en Chile.

5.1 Situación Actual de la Actividad Frutícola en Chile

Actualmente en Chile la actividad frutícola para pymes y grandes empresas, ha ido en alza en los últimos años, debido al incremento de los acuerdos de libre comercio. Chile es el primer exportador frutícola del hemisferio sur y líder exportador mundial de uva de mesa, arándanos y paltas. La superficie frutícola nacional alcanza a 294.000 hectáreas, entre las regiones de Atacama y Los Lagos. El sector produce, según la Oficina de Estudios y Políticas Agrarias, 2014, cerca de 5 millones de toneladas de fruta, de las cuales se exportan 2,6 millones como fruta fresca, generando más de USD 4.000 millones anualmente (ODEPA, 2014).

En cuanto al empleo Agrícola, en Chile la actividad silvoagropecuaria, según Oficina de Estudios y Políticas Agrarias (2013), es intensiva en mano de obra, constituyéndose en uno de los sectores que genera más empleo en el país: 710 mil empleos promedio al año, incluyendo el trabajo de temporada y excluyendo el sector pesquero. Estas cifras representan una participación de 9,3% por parte de la agricultura respecto del total nacional promedio al año 2012, de siete millones 627 mil empleos (ODEPA, 2013).

En la Región de Valparaíso, el 25 de agosto de 2014, el ministro de agricultura, Carlos Furche, junto a la directora nacional de ODEPA, Claudia Carbonell y al director ejecutivo de CIREN, Juan Pablo López, encabezaron en Quillota la presentación de los principales resultados del “Catastro Frutícola Región de Valparaíso”, el estudio arrojó que la región registró una disminución de 3.762 hectáreas frutales en la región de Valparaíso, equivalente al 7,4%, dejando a la región con un total de 46.841 hectáreas. Estas cifras se deben a que las especies limoneros (40,05%), palto (15,5%) y vid de mesa (8,1%) tuvieron importantes bajas desde el 2008, año que se realizó el último catastro frutícola en la región. (González, M., 2014).

5.2 Análisis del Rubro de la Actividad Frutícola

A continuación se presenta un análisis del rubro de la actividad frutícola, en donde se señala una descripción de los cambios climáticos y requisitos que debe tener este tipo de empresa:

5.2.1 Descripción de los Cambios Climáticos y Requisitos de la Empresa

La Fruticultura se ve a menudo expuesta a varios riesgos climáticos, enfermedades, una gran variedad de riegos naturales, y todos estos se ven afectando el entorno de cada árbol. Cabe señalar que la fruticultura ha tenido un déficit hídrico y un notorio desequilibrio en las temperaturas, ya sea por alzas y bajas extremas que están ocurriendo actualmente, que años anteriores no habían ocurrido.

Algo que afecta mucho a las empresas frutícolas son las sequías, por lo que el ex Ministro de Agricultura (Mayol, Luis. 2012), hizo un llamado tanto a agricultores como a regantes a fortalecer las Organizaciones de Usuarios de Aguas (OUA) para así enfrentar de mejor forma la temporada de riego 2013-2014, señalando “Tendremos una temporada bastante dura a lo largo del país con aproximadamente un 23% de menos de agua para riego si comparamos la situación actual de los embalses con la del año pasado, la cual también estuvo marcada por la sequía. A ello, se suma una menor acumulación de nieve en las zonas cordilleranas, la cual presenta un déficit de un 30% a un 50%, respecto a un año normal”.

La aplicación de la NIC 41 en una empresa, especifica que toda entidad debe llevar un registro de la naturaleza de las operaciones de la empresa y sus principales actividades. La entidad deberá describir todas sus revelaciones y adquisiciones que tanga en su poder por las cuales deberá llevar registros y estos deberán ser:

- (a) Un listado de los activos biológicos que controla.
- (b) La naturaleza de sus actividades respecto del activo biológico a estudiar.
- (c) La madurez o inmadurez según el propósito del activo biológico a estudiar.
- (d) Detallar las cantidades o montos no monetarios del activo biológico a estudiar.
- (e) Mediciones cuantificables de las cantidades físicas del activo biológico:
 - El activo biológico a estudiar al final del periodo.
 - Producción obtenida del activo durante el periodo.

En cuanto a la revelación de información, cada empresa deberá revelar lo siguiente:

- (a) La base de medición usada para determinar el valor justo.
- (b) El monto llevado de los activos biológicos contra lo reflejado por la tasación hecha por un tasador externo independiente, y si nunca se ha realizado una tasación hecha por un tasador externo, este hecho debe ser revelado.
- (c) Si se han usado valores presentes netos para determinar el valor justo, y los supuestos utilizados como son: La tasa de descuento y el número de años sobre los cuales los flujos futuros de efectivo ha sido estimados.
- (d) La existencia y montos de activos biológicos dados como garantía como seguridad de pasivos.
- (e) Compromisos para desarrollarlo adquirir activos biológicos
- (f) Las precauciones de la empresa para prevenir los riesgos que afecten a la inversión, al desarrollo y la producción agrícola de los activos biológicos.

A pesar de los pasos de medición en los párrafos anteriores, el método a considerar de los activos biológicos para su valorización, habrán situaciones en las cuales el valor no se pueda determinar fiablemente. En estos casos los activos deben ser valorizados según su costo menos la amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor. Estas pérdidas pueden ocurrir por distintas razones, éstas pueden ser: Siniestros, Heladas, Sequías, Enfermedades, Plagas y Pérdidas post cosechas.

Todo esto, tiene por objeto obtener beneficios económicos futuros que fluyan hacia la empresa, estos beneficios futuros son evaluados al medir entre atributos físicos significativos de esos activos. La medición de atributos físicos disponibles permite la probabilidad de que los beneficios económicos fluyan desde una planta o animal o un grupo de activos biológicos determinados. Los mercados usan mediciones de atributos físicos al determinar el precio de los activos biológicos.

En las actividades agrícolas, todos los registros formales están siempre en disposición para confirmar la posición efectiva y el control que se tiene sobre cada activo biológico de la empresa. Estos registros pueden ser como por ejemplo: La de propiedades legales, arrendamientos o subarrendamientos sobre terrenos sobre el cual existan o existirán cultivos, plantaciones o animales en el lugar, deberán detallar todas las exigencias legales para ocurrir en estos actos, como son las licencias para recolectar las cosechas,

resiembr, reforestación, quema de resto, etc. Por lo tanto siempre la empresa que perciba un beneficio económico siempre va a estar identificada en los registros respectivos.

Cualquier empresa que quiera adoptar la NIC 41 “Activos bilógicos”, debe cumplir con todos los datos anteriormente mencionados.

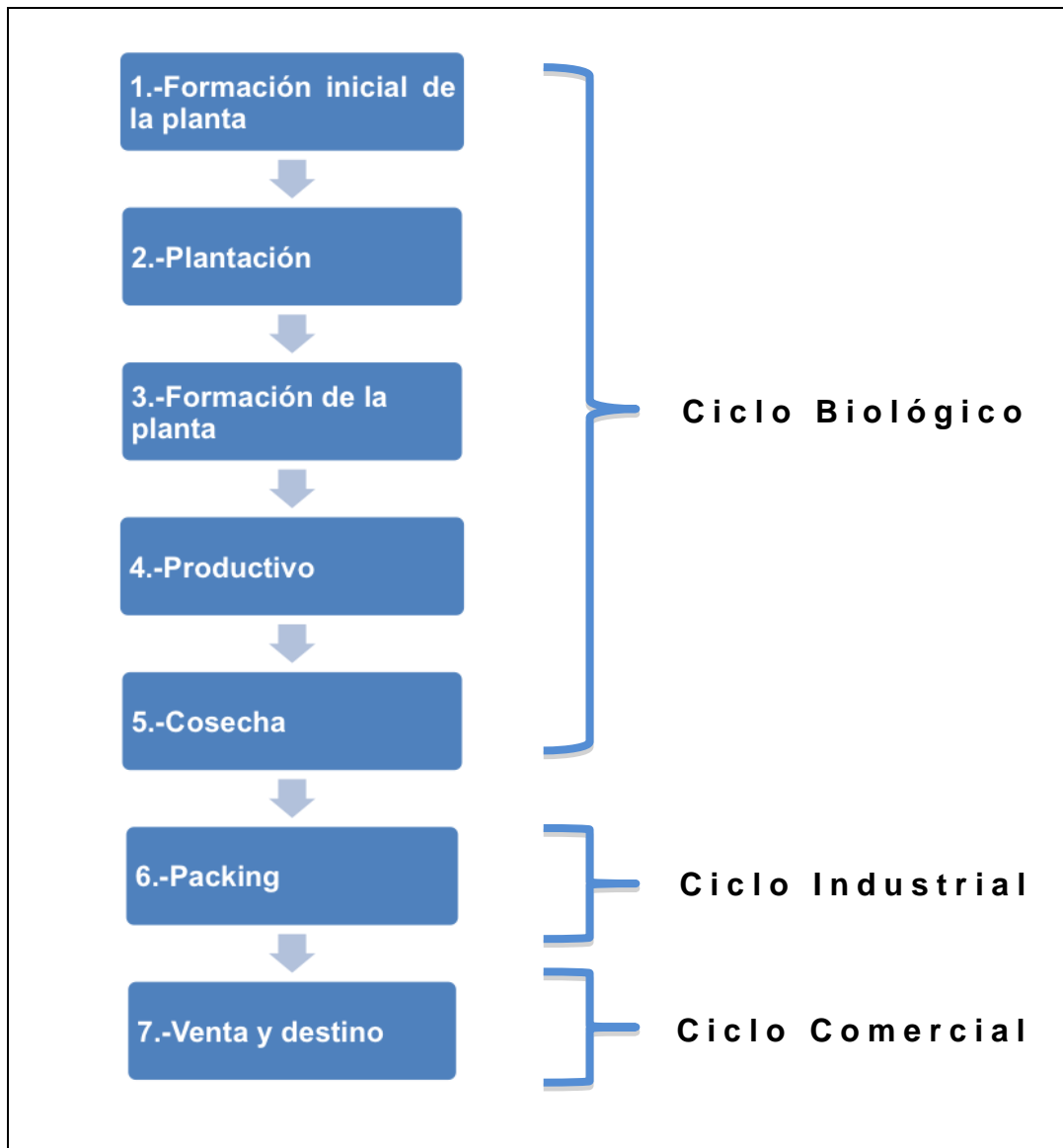
En este sector se ha denotado una seria limitaciones de información para el análisis financiero, por lo que es importante recalcar la transferencia de ésta, a la comunidad acerca de un manejo metodológico adecuado para la toma, recopilación, sistematización y análisis de datos sobre costos y beneficios en los diferentes proyectos productivos; Esto es necesario por la existencia de una limitada información financiera basada en: La carencia de datos confiables sobre costos de actividades tales como: podas, siembras, control de malezas y aprovechamiento final de la cosecha.

5.2.2 Proceso Productivo de la Actividad Frutícola

El área frutícola en estudio es amplia, existiendo un sinfín de árboles en nuestro país, razón por la cual realizaremos nuestro análisis y estudio en un árbol en específico, el cual será el palto, ya que Chile es el segundo exportador más grande del mundo en relación a las paltas y en la Región de Valparaíso se centra el gran porcentaje de producción a nivel nacional de este fruto.

En el **Esquema 1**, se muestra el Ciclo Operativo del Palto, elaborado a partir de la información obtenida en entrevista con experto agrónomo (ANEXO 6).

Esquema N° 1: Ciclo Operativo del palto



Fuente: Elaboración Propia (2014), a partir de Entrevista con Experto Agrónomo.

A continuación se explica el ciclo operativo y su composición, para un mejor entendimiento del presente trabajo de investigación:

CICLO OPERATIVO:

El ciclo operativo de la actividad frutícola “PALTO”, se clasifica en 3 ciclos, los cuales se muestran en el esquema 1. Este ciclo se compone de tres ciclos: Biológico, Industrial y Comercial.

❖ Ciclo Biológico

1.- Formación inicial de la planta:

- a) Formación porta injerto
- b) Injertación variedad
- c) Plantación terminada (18 a 23 meses)

2.- Plantación:

- a) Diseño de plantación (planificación)
 - b) Distancia de plantación (planificación)
 - c) Planificación de época de plantación
 - d) Planificación sistema hidráulico (Sistema de riego y Sistema de fertirrigación)
 - e) Planificación de la plantación
 - f) Establecimiento del sistema de conducción
 - g) Planificación de la poda de formación
- } Planificación sistema agronómico

3.- Formación planta productiva:

- a) Estructurado y formación individual
- b) Poda y manejos por presencia de plagas y/o enfermedades
- c) Fertilización de formación
- d) Planta productiva terminada (2-3 años)

4.- Ciclo productivo:

- a) Brotación (15 agosto -15 abril)
- b) Floración (15 septiembre - 15 diciembre)
- c) Crecimiento radicular (15 octubre – 15 abril)
- d) Formación fruto (15 enero – 15 abril)

5.- Cosecha:

- a) Cosechas en verde (con tijeras)
- b) Peak de etileno
- c) Maduración a través de etileno
- d) Mantención de la palta a través de humedad relativa alta
- e) Selección del calibre.

❖ Ciclo Industrial

1.- Packing:

- a) Ingreso a packing
- b) Lavado y limpieza
- c) Enfriamiento rápido
- d) Enjuagues y secados
- e) Aplicación cera y fungicida
- f) Selección y calibrage
- g) Etiquetamiento y embalaje
- h) Despacho

❖ Ciclo Comercial

1.-Venta y destino:

- a) Marketing y publicidad
- b) Venta
- c) Distribución

5.2.3 Dificultades de la aplicación de IFRS al ciclo operativo

En el ciclo de operación, luego de la implementación de la NIC 41 se debe tener en cuenta lo siguiente:

- Costos a capitalizar y sus intereses respectivos
- Problemas en la separación de los terrenos y plantaciones por la NIC 41
- Tratamiento especial a sus activos biológicos

Luego de la aplicación de la NIC 41, y teniendo presente el cuadro 1, el ciclo biológico tendrá que enfocar sus principales temas en:

- a) El activo biológico y su clasificación
- b) Los costos en que se incurran y sus efecto en el resultado
- c) Diseño, presentación, y planificación del activo biológico según NIC 41

Además se debe tener presente en el ciclo industrial:

- a) Los costos iniciales del proceso correspondiente al valor razonable
- b) Los activos biológicos y las existencias de la empresa
- c) Tratamientos de los costos de la cosecha
- d) Métodos de costeo los cuales se va a cuantificar los activos
- e) Costos (mano de obra, materia prima, gastos de fabricación)
- f) El tratamiento de los costos de activos fijos
- g) Valorización de la palta después de la cosecha
- h) Detallar todos los productos que fueron usados durante el proceso
- i) Tratamiento de los desechos y/o perdidas
- j) Mermas y castigo de la uva

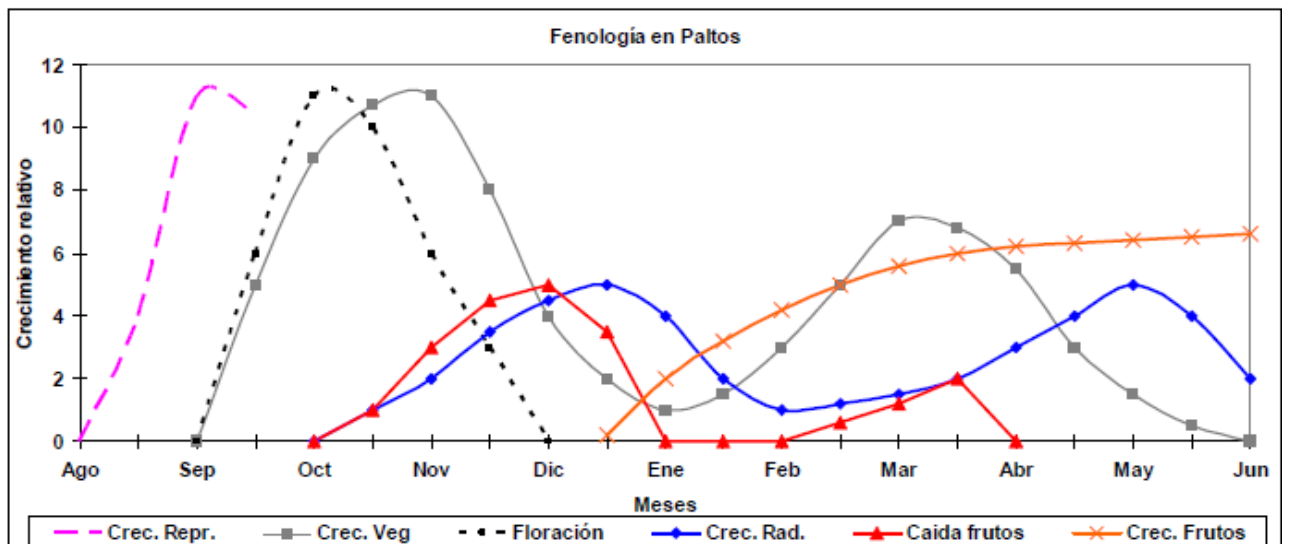
Y por último cabe mencionar el ciclo comercial que debe detallar:

- a) Evaluación del mercado
- b) Criterios de negociación con el cliente
- c) Fletes
- d) Cobros e intereses
- e) Formas de pago.

5.2.4 Ciclo Fenológico de la palta

Quizás lo primero que se debe entender antes de analizar el comportamiento fenológico del palto en otras zonas, es el comportamiento de este bajo nuestras condiciones. En Chile la primera descripción completa del comportamiento anual del palto Hass fue realizada en 1991 (Hernández, 1991) para la zona de Quillota. (Gráfico 1). Sin duda, que en huertos de zonas que no presenten una influencia costera tan marcada, el comportamiento de los árboles será distinto y por lo tanto se debe entender que bajo las condiciones climáticas de zonas más interiores este comportamiento será distinto y por lo tanto muchos de los manejos pueden variar en fecha y/o intensidad.

Gráfico Nº 1: Comportamiento Fenológico del palto



Fuente: Mena, F. (1991) PUCV.

Del análisis del **Gráfico 1**, se desprende que en la zona de Quillota, el palto presenta 2 “flush” de crecimiento vegetativo, los que se encuentran intercalados por 2 crecimientos radicales que van desde mediados de Octubre hasta fines de Junio. Por otro lado se puede apreciar que bajo nuestras condiciones la floración es muy prolongada (Septiembre a fines de Noviembre) y que las caídas de frutos tienen dos “peak” marcados (Diciembre y Marzo). En cuanto a los frutos, estos presentan un rápido crecimiento de Diciembre a Abril, para ralentizar de ahí en adelante su desarrollo.

Condiciones Agroclimáticas del cultivo del palto.

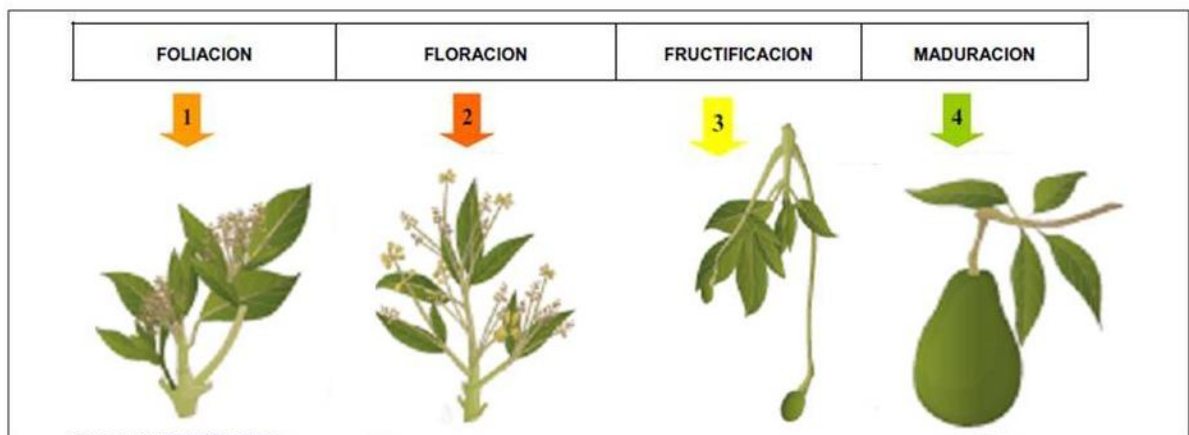
a) Especificaciones técnicas:

- Nombre común : Palto
- Nombre Científico: Persea Americana L.
- Origen: Centro-Sur de México
- Variedades: Hass, Fuerte, Hall y Criolla.
- Periodo vegetativo: 2-3 años(Hass), 3-5 (las otras)

b) Ciclo fenológico

A continuación se presenta en la **Figura 1** el ciclo Fenológico del Cultivo de Palto:

Figura N° 1: Ciclo Fenológico del Cultivo de Palto



Fuente: Elaboración Propia (2014), a partir de MINAGRI, (2014).

- ➡ **Brotación:** Inmediatamente después que cae el último fruto aparecen hojas nuevas de color café. Esta fase debe registrarse cuando las hojas alcanzan un tamaño cercano a los 2 cm.
- ➡ **Floración:** Los botones de la inflorescencia se abren y comienzan a florear.
- ➡ **Fructificación:** Los frutos alcanzan un tamaño cercano a los 2 cm.
- ➡ **Maduración:** Los frutos tienen el tamaño y color característico de la variedad. En esta fase el fruto normalmente cae. La finalidad comercial, hace que el fruto sea cosechado antes.

c) Requerimientos Climáticos

La temperatura en el palto es muy sensible a las bajas temperaturas, en especial cultivar *Hass*, que sufre daños con temperaturas menores a -1°C . También es importante que al momento de la floración las temperaturas sean óptimas. Se ha visto que con temperaturas de 20°C a 25°C durante el día y 10°C en la noche, se presenta una exitosa fecundación y una buena cuaja. La temperatura mínima crítica para el cuajado de frutos para la variedad fuerte esta alrededor de $13,5^{\circ}\text{C}$.

La lluvia que ocurre durante el período de floración afecta la sanidad, favoreciendo el desarrollo de hongos que afectan la cuaja, disminuye la actividad de las abejas y causa daño mecánico. Si las lluvias de invierno son abundantes y producen anegamiento, se puede producir la asfixia radical o favorecer el daño del hongo *Phytophthora cinnamomi*. Por ello es importante que el diseño de la plantación considere la evacuación de las aguas-lluvia.

d) Requerimientos de Suelo y Agua

El suelo donde se establecerá un huerto de paltos debe tener a lo menos 1 m de profundidad en suelo plano; 70 cm para el desarrollo del sistema radical y al menos 30 cm para drenaje, ya que el sistema radical del palto es superficial (80% de las raíces se encuentran en los primeros 30 cm de suelo). Idealmente el palto requiere valores de pH entre 5,5 y 7,0 y un contenido de materia orgánica en el suelo superior a 2,0%.

Los suelos francos y con buen drenaje son los más apropiados para el cultivo del palto. En cambio los suelos arcillosos compactos, con drenaje insatisfactorio facilitan la incidencia y daños serios causados por la proliferación de patógenos, particularmente de hongo *Phytophthora cinnamomi*.

El área de plantación dependerá de la capacidad de la fuente de agua del predio de suplir las necesidades hídricas del cultivo, por lo tanto es importante conocer el volumen de agua con que se cuenta para reponer el agua evapotranspirada por la planta en momentos de máxima demanda.

Es importante considerar los requerimientos hídricos de la especie en plena producción que fluctúan entre 8,000 a 10,000 m³ por hectárea en la temporada.

5.2.5 Descripción de las Empresas del Rubro Frutícola

Actualmente la fruticultura está sufriendo estragos, debido a la crisis que sufre nuestro país. La producción de frutas ha mermado notoriamente, por ende las exportaciones han disminuido, lo que ha ocasionado que el precio de las frutas en nuestro país haya subido considerablemente. A pesar de esto, los productores frutícolas han ido reduciendo sus costos y tiempos de producción gracias a la implementación de nuevas tecnologías, maquinarias que junto con profesionales agrónomos están ayudando mucho a las empresas a otorgar mayor eficiencia en los cultivos y una mejor rentabilidad, logrando Chile ser el segundo país exportador a nivel mundial de la palta (o aguacate), superando a México en innovación, tecnología de manejos y especialistas de la fruticultura en los paltos.

Chile se divide políticamente en 14 regiones, más la región metropolitana. En nuestro país existen más de 26.000 hectáreas de plantación e palta has (la principal palta de exportación y venta en el país). La distribución del cultivo por regiones es de la siguiente manera: IV región: 11%; V región: 67%; RM : 18% y VI región: 4%

La mayor zona productiva de palta es la Quinta Región, donde los fértiles valles Quillota-La Cruz, La Ligua-Cabildo son zonas claves de la producción. Cada una de estas áreas posee un clima libre de heladas y recibe agua de alta calidad proveniente de los ríos Aconcagua, Petorca y La Ligua.

5.3 Fiscalización de Viveros y Depósitos de Plantas

Los inspectores del SAG realizan inspecciones periódicas a los viveros y depósitos de venta de plantas para comprobar el cumplimiento de la obligación fitosanitaria, que incluye la verificación de:

- Estar inscrito en el SAG.
- La condición fitosanitaria de las plantas y sustratos/suelos.
- El cumplimiento de las medidas fitosanitarias ordenadas ante detección de plagas.
- El cumplimiento de la normativa de las plagas que se encuentran bajo control obligatorio y las especies vegetales reglamentadas por ello.
- La procedencia y destino de las plantas y materiales de propagación, a través de la revisión documental de facturas, guías y otros documentos.

Si en el vivero o depósito se detecta la presencia de plagas reguladas, plagas cuarentenarias ausentes o plagas cuarentenarias bajo control oficial, los inspectores SAG pueden:

- Retener o inmovilizar las plantas afectadas en el vivero.
- Ordenar la aplicación de métodos de control de la plaga en las plantas afectadas.
- Ordenar la eliminación de plantas afectadas si la plaga no puede ser controlada.
- Ordenar el tratamiento de los suelos y sustratos.
- Establecer áreas reglamentadas y medidas de cuarentena temporal ante la presencia de plagas cuarentenarias.

Los inspectores comprueban la efectividad de los tratamientos fitosanitarios ejecutados a través de nuevas fiscalizaciones y toma de muestras. El incumplimiento de las obligaciones fitosanitarias faculta al SAG para disponer la clausura temporal, total o parcial de un vivero o depósito, hasta que se practiquen las medidas fitosanitarias ordenadas. (Servicio Agrícola y Ganadero "SAG", 2014).

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Actualmente en Chile, la actividad frutícola para pymes y grandes empresas ha ido en alza en los últimos años, debido al incremento de los acuerdos de libre comercio. Chile es el primer exportador frutícola del hemisferio sur y líder exportador mundial de uva de mesa, arándanos y paltas. En la actualidad, las Normas Internacionales de Contabilidad se encuentran en plena aplicación en las empresas fiscalizadas por la Superintendencia de Valores y Seguros, y en las Pymes si bien se han emitido las IFRS PYMES, no han sido implementadas aún. Particularmente se sabe que las empresas agrícolas han tenido que aplicar la NIC 41, relacionada con los Activos Biológicos, normativa que no existía en los Boletines Técnicos emitidos por el Colegio de Contadores de Chile A.G., teniendo que ser revisada y analizada en profundidad para lograr una eficiente implementación de ella.

Lo anterior ha provocado que aquellas empresas que aún no han entrado en el proceso de convergencia de normas nacionales a internacionales, especialmente las Pymes Agrícolas, se preocupen y comiencen a realizar los estudios previos y necesarios para que la empresa pueda enfrentar con éxito este proceso. Tal es el caso de la empresa del sector agrícola en estudio, la cual no posee un equipo contable capacitado que pueda llevar a cabo la aplicación correcta de la NIC 41, y además desconocen las ventajas o desventajas que le ocasionaría la implementación de esta normativa u otras similares, relacionadas con el correcto tratamiento de los activos biológicos.

La presente investigación tiene como propósito la elaboración de una propuesta de aplicación de la NIC 41 a una empresa del sector agrícola, de Limache, especialmente en la determinación del ciclo de vida de árboles, periodo 2016, a través de una guía de implementación que servirá de apoyo a la gestión de la empresa para comenzar con la aplicación de esta normativa internacional.

OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN

OBJETIVO GENERAL:

Diseñar una propuesta de aplicación de la NIC 41 para el tratamiento de los activos biológicos, especialmente de los paltos, a una empresa del sector agrícola de Limache, V Región, para el período 2016.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

1. Diagnosticar la situación actual relacionada con el proceso de convergencia de las Normas Contables, en la empresa en estudio y además del tratamiento físico de los activos, mediante una entrevista con los dueños y el administrador de la empresa.
2. Describir el tratamiento contable actual de los activos biológicos existentes en la empresa en estudio, mediante la revisión de los estados financieros períodos 2012-2014 y una entrevista con el encargado del departamento de contabilidad.
3. Determinar los factores que favorecen u obstaculizan la implementación de las IFRS en la entidad frutícola en estudio, especialmente la NIC 41, a través de una lista de cotejo.
4. Elaborar una propuesta de aplicación de la NIC 41, para la empresa en estudio, período 2016, tomando en consideración los resultados de los objetivos anteriores y entrevista con experto Agrónomo, materializada en una guía de implementación.

METODOLOGÍA

El presente estudio es una investigación Cuantitativa de tipo Descriptivo, el cual se desarrollará en las siguientes etapas:

Etapas 1: Recopilación de Antecedentes

- Revisión de las siguientes páginas web: Oficina de Estudios y Políticas Agrarias (ODEPA), Ministerio de Agricultura Gobierno de Chile (MINAGRI), Empresa del Sector Agrícola en estudio, IASB y otras relacionadas con el tema de investigación.
- Revisión de la Norma Internacional de Contabilidad N°41 para determinar los aspectos que se deben considerar en la valoración de los paltos de la empresa en estudio.
- Revisar Tesis relacionadas con el tema de investigación, de manera de conocer otras experiencias de la actividad agrícola.
- Realización de una entrevista inicial con la Encargada del departamento de Costos de la empresa en estudio, de manera de dar a conocer el presente estudio. (**ANEXO 1**)

Etapas 2: Sistematización de la información recopilada y determinación de la empresa en estudio

- Ordenar los antecedentes recopilados a través de cuadros, esquemas, figuras y gráficos y narrativas.
- Criterios de Selección de la empresa en estudio:
 - Empresa del sector agrícola, dedicada a la Actividad frutícola de la Comuna de Limache, V Región.
 - Empresa que tenga disponibilidad y acceso a la información que se requiere para la investigación.
- Criterios para seleccionar los informantes claves que serán entrevistados:
 - Que sean personas que trabajen en el área de Contabilidad de la empresa.
 - Que se relacionen directamente con las actividades Agrícolas de la empresa.

Etapa 3: Elaboración, Validación y Aplicación de los instrumentos

ENTREVISTA 1:

- Elaboración de una entrevista, a fin de diagnosticar la situación actual de la empresa en estudio, relacionada con el proceso de convergencia de las Normas Contables y además del tratamiento físico de los activos. (**ANEXO 2**)
- Validación de la entrevista basada en juicios de expertos, en relación a su contenido y construcción.
- Aplicación de la entrevista a los dueños y al administrador de la empresa en estudio.

Para procesar las entrevistas se establecerán, según se presenta en el Cuadro 2, las siguientes categorías de análisis:

Cuadro 2: Categorías de Análisis

Categoría	Contenido
CATEGORIA 1 Normativa Vigente	Normativa vigente aplicable en la empresa
CATEGORIA 2 Producción	La propagación, Las fechas que se realizan, Cantidades a producir, Calidad obtenida y las actividades en general
CATEGORIA 3 Cuidado del árbol	Riesgos climáticos para la empresa y su forma de prevención
CATEGORIA 4 Controles y Evaluaciones	Los registros sobre sus materiales y suministros, quien los supervisa y las evaluaciones que se van realizando.
CATEGORIA 5 Presupuestos	Cálculo o cómputo anticipado de los ingresos y gastos que mantiene la empresa
CATEGORIA 6 Tecnología	Conocimientos específicos de algún determinado oficio o arte, si tienen nuevos proyectos y avances tecnológicos
CATEGORIA 7 Pérdida de los Activos	Margen de control de los activos, si tienen perdidas y como las controlan en la empresa.

Fuente: Elaboración Propia (2014).

ENTREVISTA 2:

- Elaboración una entrevista, para describir el tratamiento contable actual de los activos biológicos existentes en la empresa en estudio. **(ANEXO 3)**
- Validación la entrevista basada en juicios de expertos, en relación a su contenido y construcción.
- Aplicación de la entrevista al contador de la empresa en estudio.

Para procesar la entrevista se establecerán, según se muestra en el Cuadro 3, las siguientes categorías de análisis:

Cuadro 3: Categorías de Análisis

Categoría	Contenido
CATEGORÍA 1 Normativa Vigente	Normativa vigente aplicable en la empresa
CATEGORIA 2 Actualidad de la Empresa	Actualidad de la empresa, competencia y diferencias con otras empresas
CATEGORIA 3 Nuevos Proyectos	Proyectos a desarrollar y mercado al que apunta
CATEGORIA 4 Registro Contable	Método de registro y quien lo realiza
CATEGORIA 5 Control y Deterioro	Tipos de control, deterioro del activo y forma de contabilización
CATEGORIA 6 Pérdidas y Mantención	Forma de contabilización y tipos de gastos
CATEGORIA 7 Costo y Valorización	Costo unitario y valorización de los activos
CATEGORIA 8 Riesgos Naturales	Riesgos naturales y su incidencia en el precio del producto

Categoría	Contenido
CATEGORIA 9 Clasificación de los Costos	Clasificación de los costos dependiendo del área en la que se incurren
CATEGORIA 10 Beneficios y Costos de la Implementación.	Beneficios y costos producto de la implementación de la NIC N° 41

Fuente: Elaboración Propia (2014).

RUTA DE LAS ENTREVISTAS

Para llevar a cabo las entrevistas 1 y 2, se realizarán las siguientes acciones:

1. Contacto Inicial

Se tomará contacto con los profesionales a cargo, indicándole en qué consiste la investigación y cuál será el objetivo de la entrevista y su duración.

2. Realización de la Entrevista

La aplicación de la entrevista será en el lugar determinado por los entrevistados y será grabada en formato audio, siempre y cuando sea autorizado por ellos.

3. Transcripción de los aspectos señalados en la Entrevista

La entrevista será transcrita literalmente, sin ningún tipo de manipulación por parte de los tesisistas.

4. Revisión y Autorización de la Entrevista

La transcripción de la entrevista será enviada a través de correo electrónico para ser revisada por los entrevistados, pudiendo verificar, cambiar, omitir o agregar lo que considere necesario.

LISTA DE COTEJO:

- Elaboración de la lista de cotejo, para determinar los factores que favorecen u obstaculizan la implementación de las IFRS en la entidad frutícola en estudio, especialmente la NIC 41. (**ANEXO 4**)
- Validación la lista de cotejo basada en juicios de expertos, en relación a su contenido y construcción.
- Aplicación de la lista de cotejo de parte de los tesisistas en el periodo actual a la empresa en estudio.

Etapas 4: Elaboración de una propuesta de una guía de aplicación de la NIC 41 a la empresa del sector agrícola, periodo 2016

Para elaborar la propuesta de implementación de la NIC 41, se desarrollarán las siguientes actividades:

- Reunión con el contador de la empresa del sector agrícola, encargado de la preparación y confección de los Estados Financieros, para solicitar la información de la empresa que es necesaria para el proyecto en estudio.
- Revisión de la información entregada, ordenarla y separarla por rubros de Activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos.
- Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad N°41, para identificar qué aspectos de ella serán aplicables a la empresa en estudio.
- Elaboración de una propuesta de aplicación de la NIC 41 (**ANEXO 5**) a una empresa del sector agrícola, de Limache, periodo 2016, a partir de los logros de los objetivos anteriores y entrevista con Experto Agrónomo (**ANEXO 6**).

Etapa 5: Análisis y Discusión de la Información Recopilada

- Transcripción de la información recopilada en las entrevistas, a través de narrativas, para poder facilitar el análisis e interpretación.

Para el análisis de la información recopilada en las entrevistas se utilizará el Análisis por categoría de respuesta. (**ANEXO 7 y 8**).

- Análisis de la información recopilada en la entrevista, triangulando la información, de acuerdo a los criterios de reconocimiento de las partidas como activos biológicos, además de considerar aquellas partidas que merecen una reclasificación y que generarán efectos en la situación financiera, desempeño financiero y flujos de efectivos.
- Ordenamiento de la información obtenida en las listas de cotejo, a través de cuadros, las que serán analizadas de acuerdo a los siguientes criterios: Trabajador (Conocimientos de IFRS), Políticas de la empresa, Tecnología, Infraestructura e Información de la empresa.
- Levantar las conclusiones a partir de la información analizada e interpretada.
- Redactar el informe final de tesis, de acuerdo al Reglamento de Titulación vigente de la Escuela de Auditoría de la Universidad de Valparaíso.

ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOPIADA

Comentarios Generales

La empresa en estudio se seleccionó por conveniencia, ya que cumplió con los criterios definidos en la metodología, además que sus representantes se mostraron dispuestos a participar del proyecto de investigación y a la entrega de antecedentes necesarios e importantes para el desarrollo de esta tesis.

Se comenzó con el levantamiento de los Antecedentes Generales de la empresa en estudio, de manera de contextualizarla. La empresa del sector agrícola seleccionada es una empresa familiar formada en el año 1989, donde se conjuga la producción agrícola e industrial. En un comienzo se desarrolló la producción agrícola con el establecimiento lúcumos, paltos y papayos, pero tiempo después se generó el área industrial conjuntamente con la ampliación de las hectáreas plantadas.

En el año 2004 se instala una planta industrial en el predio, ubicado en artificcio de Pedegua (cercano a Cabildo), donde se elaboran conservas, pulpas, jugos y mermeladas, de esta forma se aprovecha gran parte de la producción, como son lúcumas y papayas, entre otros. El predio cuenta con una superficie de 1000 hectáreas, y hoy en día se encuentran 120 hectáreas plantadas con diferentes especies frutales bajo riesgo tecnificado. Desde el inicio de sus actividades, la empresa ha incursionado exitosamente en el mercado interno, como a nivel internacional. Hasta hoy en día se exportan productos y fruta principalmente a EE.UU y Alemania.

En el mercado chileno se está comercializando fuertemente pulpas y/o purés de fruta, a la empresa nacional de rubros lácteos, heladerías, mermeladas y otros, como Nestlé y Vialat (Parmalat). También se entregan preparados especiales de otros productos o frutas para la elaboración de yogurt. Cuenta con producción intensa de paltos, limones, lúcumos, papayos, nísperos, tunas y duraznos. Recientemente se ha unido a esta producción, plantaciones de especies nuevas como son el olivo y nuez de macadamia, para comenzar a comercializarlos como fruta fresca e integrarlas al proceso industrial.

El sistema administrativo y de gestión del área agrícola está enmarcado en el programa de BPA (Buenas Prácticas Agrícolas) para exportar fruta. En cuanto al Palto, existen 30 hectáreas plantadas, de variedades Hass y Esther. El palto o aguacate (persea americana) está emparentado con el árbol de canela, el laurel y el sasafrás. El desarrollo del palto ha conducido a la diferenciación de tres razas distintas llamadas mexicanas, guatemalteca y antillana. Es un árbol grande de hoja persistente, con raíces superficiales y brotes jóvenes suculentos. La floración se produce en panículas, cada una con centenares de flores en los ápices de los brotes. El fruto es grande, con una sola semilla, en baya carnosa, el grosor, color y textura de la piel son variables; la pulpa es amarillenta con una consistencia mantequillosa como madura. Tiene una composición química característica: es rico en aceite y vitamina B y pobre en azúcar. El palto es añero, la iniciación floral se produce un poco antes de la floración (primavera). Las temperaturas frescas (20°C o menos) y uniformes son favorables en formación de las flores.

Ya identificada la empresa en estudio, se procedió a realizar las entrevistas, revisión y análisis de los estados financieros de la empresa, lista de cotejo y la respectiva propuesta de implementación de la NIC 41 para la consecución de los objetivos planteados.

A continuación se dará a conocer el resultado de los objetivos específicos propuestos en esta investigación.

I. Situación actual de la empresa en estudio, relacionada con el proceso de convergencias de las Normas Contables y además del tratamiento físico de los activos.

El instrumento aplicado para cubrir este objetivo fue una entrevista efectuada al personal de la empresa, para ello se entrevistó a los dueños de la empresa y al administrador. Al consultar la situación actual de la empresa en estudio respecto a este tema, uno de los entrevistados mencionó: *“la empresa está llevando a cabo contabilidad básica, y se espera para el año 2016 realizar la implementación de las IFRS y la aplicación de la NIC 41...”* también comentaron sobre el tratamiento los activos basándose principalmente en la producción, las actividades que se desarrollan, la tecnología y la aplicación de nuevos proyectos, considerados por ellos como fundamentales para el desarrollo de la entidad.

A continuación se expone mediante narrativa el resultado de este objetivo, para facilitar el análisis e interpretación de las entrevistas:

En primera instancia se indagó el tema de la convergencia de las normas luego el tema de producción, el cuidado, los controles y evaluaciones, los presupuestos, la tecnología, y el control de pérdidas de los activos biológicos, centrándonos específicamente en los paltos, de las cuales se obtuvo los siguientes resultados:

- La empresa lleva contabilidad básica y sus estados financieros de acuerdo a la antigua normativa, no aplica IFRS.
- En cuanto al tema de producción, comentaron el proceso de propagación de paltos, las fechas del año en que se realizan, las cantidades a producir, como miden la calidad del palto obtenido, y las actividades que se ejecutan en el desarrollo del palto hasta antes de su punto de venta.
- En cuanto al cuidado del árbol, mencionaron las consecuencias de las heladas y falta de agua tanto para el vivero como para el productor (comprador), señalando que no existen pérdidas muy significativas, y que con el paso de los años han ido disminuyendo gracias al apoyo de nuevas tecnologías.
- Sobre los controles y evaluaciones que se realizan, explicaron el tema de los registros que llevan sobre sus materiales y suministros, los cuales se ingresan al computador y se lleva una planilla en cuanto a lo que ingresa, teniendo un bodeguero asignado para tal labor, en cuanto a la evaluaciones, se está constantemente fiscalizando el crecimiento de la planta y todo el proceso.
- En relación con el tema de los presupuestos, la empresa señaló que no llevan presupuestos alguno, que todo va a depender de la oferta y la demanda que tengan en la empresa.
- La tecnología, siempre se están aplicando nuevos proyectos y tecnologías, ya que al ser los dueños ingenieros agrónomos siempre están actualizados, en cuanto a los avances en este rubro.
- Y sobre al control de pérdida de los activos, están teniendo un margen de control bastante bueno, dependiendo de la demanda con tal de reducir las pérdidas.

II. Tratamiento contable actual de los activos biológicos existentes en la empresa en estudio

Al consultar el tratamiento contable de la empresa en estudio, la entrevistada mencionó: *“La empresa no aplica IFRS, solo lleva sus estados financieros de acuerdo a la antigua normativa PCGA y bajo la normativa que solicita el Servicio de Impuestos Internos (SII), (Contadora de la empresa)”*, también comentó que la empresa en cuantos a los impuestos declara el IVA y paga el Impuesto de Primera Categoría pero con Renta efectiva, además cabe señalar que la contadora está tomando cursos de manera independiente sobre IFRS.

A continuación se expone mediante narrativa el tratamiento contable actual de los activos biológicos existentes en la empresa en estudio, para facilitar el análisis e interpretación de las entrevistas:

- Las interrogantes a ser planteadas se basaron en primera instancia a la actualidad de la empresa y su normativa contable vigente, además mencionaron que tienen una trayectoria de 26 años en su carrera de productora de árboles frutales. En lo que se refiere a la competencia, solo tienen una empresa en el área industrial, mientras que en el rubro agrícola son la mayoría de las empresas de la zona.
- La empresa tiene proyecciones de expandirse a todo el mercado, actualmente abarca el mercado mayorista pero se desea también llegar al consumidor final. Se diferencian de las otras empresas por poner más énfasis en la calidad de cada uno de sus productos, sin importar si serán exportados o para consumo nacional.
- El registro que mantiene la empresa sobre los activos biológicos (árboles) son realizados por un ingeniero agrónomo, y en cuanto a los registros contables es mediante factura, el cual se va corrigiendo todos los años de acuerdo al IPC.
- Los paltos de la empresa son controlados mediante inventarios permanentes, para tener las estimaciones necesarias para las ventas, el deterioro del activo biológico y de las existencias, solo dependen directamente del clima y se ven afectados por las sequías, en este caso las pérdidas se contabilizan como gastos y la persona que determina la pérdida es el ingeniero agrónomo.

- Los árboles que se usan para sustituir las pérdidas se contabilizan como mantención cuenta ligada a los gastos, existiendo además otros gastos como los fertilizantes, pesticidas, trampas de conejo, materiales para las podas de los trabajadores, entre otros.
- El costo unitario de los paltos está asociado al valor asignado en la factura del proveedor, y es usado como un valor de mercado. El transporte solo se registra cuando existen fletes y se considera un costo relacionado al activo biológico. No se utiliza el concepto de valor razonable para el análisis de gestión interna. El palto es considerado como un activo fijo (activo biológico) y la palta por otro lado es tratado como existencia.
- La sequía tiene incidencia en el precio del producto en el mercado, existe una variedad de paltos que no son productivos, los cuales se les denomina paltos no injertados, este es un problema que viene del proveedor.
- La empresa lleva los estados financieros de acuerdo a la antigua normativa y bajo la normativa que solicita el SII. El criterio para determinar el tema de los costos y gastos va a depender del área, si es administrativo es un gasto, si es fabrica se determina si es necesario para producir renta o si es un gasto y si es terreno, debe ser fertilizante para ser considerado como costo.
- Las consecuencias de implementar la NIC 41 son un costo adicional producto de los tasadores y los beneficios que traería sería poder determinar qué es lo que realmente se tiene, además las cuentas que se verán más afectadas por la aplicación de la convergencia serían las existencias y el activo fijo (activo biológicos arboles).

Diferencias y similitudes que se producen en la preparación y presentación de los Estados Financieros de la empresa en estudio al aplicar la Normativa Chilena y la NIC 41.

Para poder levantar las diferencias y/o similitudes se confeccionó un cuadro comparativo (Nº 2) entre el Boletín Técnico Nº 12 y la Norma Internacional de Contabilidad Nº 41 (**ANEXO 9**), del cual se desprenden los siguientes resultados:

a) Valorización de los Activos Biológicos: Existen diferencias en este tema, ya que la normativa nacional chilena no ha desarrollado una norma específica para el sector

agrícola, salvo el Boletín Técnico N° 12 que se aplica al sector forestal. Las existencias se valorizan al costo de producción y las plantaciones deben ser tasadas anualmente por profesionales idóneos en la materia.

A continuación se presenta un detalle de los estados financieros de los periodos 2012-2014 (bajo PCGA), mostrando los resultados que ha obtenido la empresa en la cuenta activo fijo-paltos, bajo normativa chilena:

Cuadro 4: Cuenta Activo Fijo (Palto)

Activo Fijo	2012	2013	2014
Paltos	\$ 134.514.942	\$ 137.743.303	\$ 145.594.673

Fuente: Elaboración Propia (2015), a partir de revisión a los estados Financieros.

Al momento de aplicar la NIC 41 en la empresa del rubro agrícola, se debe tener claro que lo principal es el activo biológico y dentro de este su concepto de reconocimiento de y valorización inicial y posterior.

Un activo biológico puede ser valorizado en el momento de su reconocimiento inicial como a la fecha de cada balance, según su valor razonable o valor justo menos los costos de estimados en el punto de venta.

La determinación del valor razonable de un activo biológico, puede verse facilitado al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo a sus atributos más significativos. La empresa seleccionara los atributos que correspondan con los seleccionados en el mercado como base para determinar los precios que sean los ingresos de partida en los flujos descontados.

Se puede concluir del párrafo anterior que un factor para determinar el valor justo es tener la referencia de un mercado activo, en relación a los precios de venta de los productos resultantes del activo biológico.

Si no existiera un mercado activo, la empresa utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen 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 transacción y la del balance.
- Los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes.
- Las referencias del sector, tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado en expresados en función de la superficie en fanegas o hectáreas, o de la producción en términos en envases estándar para exportación u otra unidad de capacidad.

Los ejemplos descritos anteriormente de determinar el valor razonable son factibles si la empresa se encuentra en estas situaciones, pero en algunos casos aquellas fuentes de información pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico. En ese caso la empresa tendrá que considerar las razones de tales diferencias con el fin de llegar a la estimación más fiable del valor que se busca, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.

Otra situación que se enumera para determinar el valor razonable de un activo biológico, es cuando no se encuentran disponibles los precios que se establecen en el mercado. En tal caso la empresa utilizará para determinar el valor razonable, el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados los impuestos definidos en el mercado.

b) Subvenciones Gubernamentales- Bonificaciones Forestales: En PCGA las bonificaciones forestales deben registrarse solo una vez que se acredite legalmente un procedimiento mínimo del 75% de la densidad de plantaciones indicada en el plan de forestación (contabilizadas sobre base devengada), representa un menor costo de la plantación, en cambio en IFRS se requiere que una subvención del gobierno incondicional, relacionada con un activo biológico, valorado a su valor razonable menos los costos de venta, sea reconocida en el resultado del periodo cuando, y solo cuando, tal subvención se convierta en exigible. Si la subvención del gobierno es condicional, lo que incluye las situaciones en las que el gobierno exige que la entidad no realice determinadas actividades agrícolas, la entidad debe reconocer la subvención como ingreso cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones fijadas por el gobierno.

Si la subvención del gobierno se relaciona con activos biológicos medidos al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, se aplicará la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.

En cuanto a la empresa en estudio si bien no tiene una subvención del gobierno aún, estos puedes postular a ello para poder obtener los beneficios antes nombrados al momento que la subvención sea exigible.

c) Tratamiento de los costos posteriores: Existen diferencias en este tema ya que en la normativa chilena no existen reglas específicas. Tratándose de las normas internacionales de contabilidad los costos posteriores deberían ser tratados de acuerdo con otros estándares (NIC 16 o NIC 38).

De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7 de la norma internacional de costes posteriores, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de inmovilizado material, tales costes se reconocerán en el resultado del ejercicio cuando se incurra en ellos. Los costes del mantenimiento diario son principalmente los costes de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el coste de pequeños componentes. Ciertos elementos de inmovilizado material pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, o para proceder a un recambio no frecuente. La entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de inmovilizado material, el coste de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese coste, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento.

Cuando se realice una inspección general, su coste se reconocerá en el importe en libros del elemento de inmovilizado material como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe en libros, procedente de una inspección previa, que permanezca en la citada partida y sea distinto de los componentes físicos no sustituidos.

La empresa en estudio si bien no tiene costos posteriores, si genera implementaciones y desarrollos que pueden llegar a tener varias ventajas para la empresa, estos costos se reconocerán en el resultado del ejercicio cuando se incurra en ellos, cabe destacar que la empresa está preparada para poder incurrir en cualquier costo posterior que ocurra por sus rápidos flujos de dinero que tiene la empresa.

d) Revelaciones y/o Notas Explicativas: Bajo PCGA se revela el desglose de los activos, plantaciones del total de activos fijos y en IFRS en un ítem diferenciado del activo fijo llamado propiedad de inversión con nota separada y además se debe especificar el método de valorización (costo o valor razonable).

La empresa en estudio reconoce como propiedades de inversión los valores netos de los terrenos, las bodegas, viveros y otras construcciones que son mantenidas para explotarlos en régimen de arriendo o bien para obtener una ganancia en su venta como consecuencia de los incrementos que se produzcan en el futuro de los respectivos precios de mercado. Estos activos no son utilizados en las actividades y no están destinados para uso propio. Inicialmente son valorizadas a su costo de adquisición, que incluye el precio de adquisición o costo de producción más los gastos incurridos que sean asignables directamente. Posteriormente se valorizan a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro que hayan experimentado.

La empresa en estudio tiene como política de largo plazo el desarrollo sustentable de sus actividades frutales e industriales, en armonía con el medio ambiente. La mayoría de las subsidiarias y fábricas han obtenido la certificación de las normas internacionales de calidad ISO 9.001 y 14.001. Además, anualmente se recuperan y protegen de la erosión, mediante la forestación, vastas extensiones de suelo.

III. Factores que favorecen u obstaculizan la implementación de las IFRS en la entidad.

El instrumento aplicado para cubrir este objetivo fue una lista de cotejo (ANEXO 4), realizada a la empresa en estudio, la cual se dividió en los siguientes criterios: trabajador; políticas de la empresa y tecnología, infraestructura e información de la empresa, y de la cual se obtuvieron los siguientes resultados:

Los factores que favorecen la implementación según el primer criterio son:

Capacitación: que la contadora tiene conocimiento de las normas de contabilidad (IFRS), a través de cursos tomados por cuenta propia, ya que la empresa no ha otorgado las capacitaciones correspondiente en este tema (ella será la encargada de la implementación, ya que tiene claro los objetivos a alcanzar ello).

Políticas Empresarial: en cuanto a las políticas de la empresa, el personal del área de contabilidad y finanzas es propio de la empresa y no tienen una persona ajena a la empresa para ello, consideran importante de todos modos el asesorarse de forma externa para la implementación, y si bien el personal del área no tiene una rotación en la empresa, es imprescindible para poder lograr una mejor aplicación de esta norma y por ello es que la empresa da incentivos laborales a su trabajadora.

Infraestructura: en relación al último criterio se obtuvo que la infraestructura de la oficina de trabajo está en condiciones aceptables para trabajar, llevan contabilidad por medio de sistemas de información automatizados lo cual es favorable para la realización efectiva y oportuna del trabajo.

Estos criterios fueron utilizados para realizar la lista de cotejo de la cual se obtuvo que sobre el 80% de aprobación para ser aplicada de una manera correcta en la entidad la propuesta.

Por último, cabe mencionar que los puntos en los que se obtuvo un resultado negativo, fueron:

Plan de Aplicación de las Normas: la empresa no tiene un plan de implementación de las IFRS, ni se han hecho capacitaciones en relación al tema, lo que es favorable para el presente trabajo de investigación y la guía de implementación de la NIC 41 propuesta a esta empresa.

IV. Propuesta de Implementación de la NIC 41 en la empresa en estudio

La propuesta realizada (ANEXO 5), es un medio para familiarizarse con la estructura orgánica del ciclo de vida del árbol y la valoración del mismo, en sus diferentes etapas de desarrollo y crecimiento, tal como lo establece la NIC 41. Es aplicable a empresas del sector frutícola de Chile, las cuales tengan los respectivos ciclos del árbol, y se debe aplicar para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola: Activos Biológicos y productos agrícolas obtenidos de los activos anteriormente mencionados, pero solo hasta el punto de cosecha o recolección, a partir de ese punto en adelante se aplicará la NIC 2 “Existencia”.

DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Tomando en cuenta la teoría especificada en la bibliografía en que se apoya esta tesis, que en general son: la Norma Internacional de Contabilidad N° 41, artículos y pronunciamientos internos de firmas auditoras relacionados con el tema, páginas web, entre otras, junto con el estudio realizado a la empresa seleccionada de la comuna de Limache, V Región, para comprobar en qué estado se encuentra la entidad para enfrentar los nuevos desafíos de aplicar la NIC 41 respecto a los activos biológicos, además de que la empresa tuviera conocimientos de la implementación de esta normativa para poder realizarla a futuro de una manera más eficiente y con un menor costo.

Dicha empresa se encuentra en condiciones de enfrentar la aplicación de la NIC 41, ya que tomando como base la normativa especificada, la cual establece en primera instancia que debe aplicarse para la contabilización de activos biológicos, los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección y las subvenciones del gobierno, siempre que se relacionen con la actividad agrícola, lo cual es el caso de la empresa seleccionada. Además cumple con los requisitos de reconocimiento del activo biológico establecido en la normativa. En cuanto a la medición, ésta se podrá realizar ya que la empresa cuenta con un experto agrónomo para realizar las valorizaciones de los activos, las tasaciones correspondientes, etc. además de contar con contador propio para cruce de información con agrónomo y facilitar la determinación del valor razonable y los costos de venta.

De acuerdo a los resultados obtenidos en el primer objetivo, y en el que se establecieron ciertos criterios para poder categorizar la entrevista que se realizó a la dueña de la empresa y al administrador, a continuación se muestra una explicación de cada uno, dando un detalle de la experiencia vivida y relacionado con la teoría:

1. **Normativa vigente**, la empresa aplica PCGA y lleva contabilidad básica, libros con sus respectivos registros, todos estos llevados de manera manual por los respectivos encargados por área, ya sea administración, contabilidad e incluso el portero para llevar las horas de llegada de los trabajadores, además sus estados financieros también son llevado de acuerdo a la antigua normativa (balance general, estados de resultados y patrimonio), esta empresa al tributar por renta e iva está obligada a llevar estos tipos de estados financieros según lo establecido por el SII y la SVS.

2. **Producción**, en cuanto a este tema, mencionaron el proceso de propagación de paltos, enfocados y preocupados en este punto en especial comprendiendo varias etapas muy importantes que están definidas por las reglas que establece MINAGRI en cuanto a la propagación de este activo biológico, como lo son la obtención de semillas, las siembras, el crecimiento del portainjertos, la injertación, el crecimiento del injerto, y por lo último y el más importante la planta terminada (activo biológico).
3. **Cuidado del Árbol**, los riesgos climáticos que afectan el palto como lo son las heladas o la falta de agua, según lo mencionado en las entrevistas, podemos establecer que esta empresa sigue un reglamento estipulado por el SAG (servicio agrícola y ganadero), además ellos llevan varios procedimientos que deben ser evaluados y seguidos de cerca por los organismos públicos para poder ser llevados a cabo, y la forma de prevención que lleva esta empresa en estudio, está ligada a los agrónomos y además por varios libros e información que apoyan este cuidado.
4. **Controles y Evaluaciones**, en cuanto a los registros sobre sus materiales, ellos llevan varios registros de forma manual, pero están llevando actualmente la implementación del reglamento de la ITEC, que es el reglamento de registro de materiales que esta llevado según las normas y está a disposición de las empresas agrícolas para poder utilizarlos, además en cuanto a supervisiones y sus evaluaciones estas son hechas diariamente, y mensualmente a los trabajadores por un profesional y con el reglamento de la empresa.
5. **Presupuestos**, por lo que observamos en la empresa este tema esta llevado de una manera muy correcta con los respectivos cálculos de los costos e ingresos que mantiene la empresa, para poder ser entregados a los respectivos organismos reguladores y sus fiscalizaciones que son realizadas en sus oficinas dentro de la empresa, y en el lugar de las faenas también.
6. **Tecnología**, tienen muchos conocimientos específicos del área, y al ser sus dueños ingenieros agrónomos están en constantes búsquedas de nuevos desarrollos e implementación de nuevos avances tecnológicos, además cabe señalar que la empresa en cuestión está incorporando nuevos proyectos los cuales están autorizados por el INIA, que este el instituto de investigaciones agropecuarias del ministerio de agricultura de Chile.

7. Pérdida de los Activos, en cuanto al control de las pérdidas de sus activos la empresa se rige según el mercado, aumentando o disminuyendo su oferta según las necesidades de los clientes, y está perdida gracias a eso ha ido en disminución todos los años.

Por último, es necesario realizar actividades de supervisión continua y puntuales en la entidad, sin embargo, hay factores que hacen que el control de la empresa se vea limitado como es el caso de la relación costos-beneficios, lo cual ocurre en esta entidad, ya que no cuenta con los sistemas informáticos acordes al volumen de sus operaciones, lo que no ha permitido el completo control de todos sus activos.

De acuerdo a los resultados obtenidos en el segundo objetivo, en el que se establecieron ciertos criterios para poder categorizar la entrevista que se realizó a la contadora de la empresa en estudio, a continuación se muestra una explicación de cada uno, dando un detalle de la experiencia vivida y relacionado con la teoría:

- 1. Normativa vigente**, la empresa aplica PCGA y lleva contabilidad básica, sus estados financieros también son llevado de acuerdo a la antigua normativa (balance general, estados de resultados y patrimonio), según lo establecido por el SII y la SVS.
- 2. Actualidad de la empresa**, en la actualidad se rigen bajo las normas de MINAGRI, y del SII para sus registros, ellos llevan un tienen una trayectoria de 26 años en su carrera de productora de árboles frutales. En lo que se refiere a la competencia, solo tienen una empresa en el área industrial, mientras que en el rubro agrícola son la mayoría de las empresas de la zona y por este tema cabe señalar que están creciendo de manera rápida y el implementar estas normas de contabilidad harán que su supremacía se mantenga en los años.
- 3. Nuevos Proyectos**, en cuanto a los nuevos proyectos la contadora mencionó la implementación de sistemas contables y nuevos sistemas de registros en la empresa, esto llevará a que la empresa pueda estar cumpliendo todos los requisitos formales para la implementación de la contabilidad completa a la empresa.
- 4. Registros Contables**, la contadora menciona los dos registros, el de los activos por el ingeniero agrónomo que es el profesional que tasa los activos según las normas del área respectivas y el tema de registro contable que se realiza a través de facturas,

siendo nosotros como investigadores testigos de eso, al ver a la contadora en ese trabajo.

5. **Control y Deterioro**, en cuanto al control la empresa lleva un inventario de los paltos, para tener las estimaciones necesarias para las ventas, según el reglamento de la empresa una vez al mes se debe hacer un inventario a todos los activos de la empresa y en cuanto al deterioro del activo biológico y de las existencias, solo dependen directamente del clima, en este caso las pérdidas se contabilizan como gastos como lo detallan los boletines técnicos y la persona que determina la pérdida es el ingeniero agrónomo que es el profesional seleccionado por la empresa para este trabajo.
6. **Pérdidas y Mantenición**, en relación a este tema se encontró que los árboles que se usan para sustituir las pérdidas se contabilizan como mantenimiento cuenta ligada a los gastos, que en esta empresa son muchos, cabe mencionar que la empresa tiene poca relación entre gastos y costos, cosa que las NIC lo diferencia.
7. **Costos y Valorización**, se midió el tema de los costos unitarios y la valorización de los activos, según el INIA que es el organismo que se rige esta empresa ellos tienen sus respectivos costos en su boletín 118, y además de regirse por el boletín técnico número 1 del colegio de contadores de Chile AG, y actualmente ellos esperan poder regirse bajo las normas internacionales como lo es la NIC 2.
8. **Riesgos Naturales**, estos riesgos naturales están siendo precavidos por prevencionistas de riesgos de la empresa en estudio, además se reconoce que estos riesgos naturales tienen gran incidencia en el precio final del producto, tema que los ingenieros agrónomos están controlando.
9. **Clasificación de los costos**, esta clasificación dependerá del área en que se incurren según lo establecen las normas de los boletines técnicos de los cuales se rige la empresa, además que los estados financieros están llevados bajo la antigua normativa, así como lo estipula el SII.
10. **Beneficios y costos de la implementación**, son un costo adicional producto de los tasadores y los beneficios que traería sería poder determinar qué es lo que realmente se tiene, además las cuentas que se verán más afectadas por la aplicación de la convergencia serían las existencias y el activo fijo (activo biológicos árboles).

De acuerdo a los resultados obtenidos en el tercer objetivo y en el que se establecieron ciertos criterios para poder categorizar la lista de cotejo que se realizó a la empresa en estudio, a continuación se muestra un detalle de la experiencia vivida y relacionado con la teoría:

Los factores que favorecen la implementación de las IFRS en la entidad, están relacionados con los criterios establecidos y la empresa se encuentra en buenas condiciones en esos términos, se obtuvo un 80% de aprobación, existiendo una mayor cantidad de factores que si favorecen a esta implementación y en los cuales se obtuvo un resultado negativo, también serían positivos para nuestra investigación y propuesta realizada a la empresa, ya que no cuentan con un plan de implementación y se debe mejorar en el tema de las capacitaciones al personal y compromiso de la empresa.

En cuanto al tema de la propuesta realizada, ésta es un medio para familiarizarse con la estructura orgánica del ciclo de vida del árbol y la valoración del mismo, en sus diferentes etapas de desarrollo y crecimiento, tal como lo establece la NIC 41. Esta propuesta permite identificar con claridad la forma adecuada de presentación y revelación de los activos biológicos de los estados financieros en cualquier momento de la producción. Es aplicable a empresas del sector frutícola de Chile, las cuales tengan los respectivos ciclos del árbol, además para las empresas que tengan como objetivo participar de una manera competitiva en el comercio internacional de los paltos y se debe aplicar para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola: Activos Biológicos y productos agrícolas obtenidos de los activos anteriormente mencionados, pero solo hasta el punto de cosecha o recolección, a partir de ese punto en adelante se aplicará la NIC 2 "Existencia".

La propuesta muestra antecedentes importantes a tener en consideración y los aspectos relevantes que se deben considerar antes de realizar la implementación de las IFRS en cuanto a activos biológicos (NIC 41), además de los respectivos ciclos del árbol y ejemplos en cada uno de ellos para un mejor entendimiento.

CONCLUSIONES

Basándose en la información obtenida se puede concluir que:

1. Las Normas Internacionales de Contabilidad tienen como objeto el control, la transparencia y la comparabilidad de la información contable a nivel mundial. Las empresas serán capaces de proporcionar información más adecuada para la toma de decisiones y se abre la posibilidad de nuevas oportunidades de negocio, ya sea dentro del país o hacia el extranjero con nuevos inversionistas.
2. Las empresas que han logrado adoptar las IFRS en su contabilidad ya están utilizando un lenguaje universal para la comunicación de la información financiera, lo que les permitirá hacer negocios y darse a conocer en el mercado mundial. Uno de los grandes beneficios que lleva esta implementación es reducir los gastos de transacción y a posicionarse como empresa internacionales debido a la homogeneidad de la información tras la aplicación de la nueva norma, esto traerá como consecuencia nuevos clientes a la empresa.
3. El sistema contable debería estar basado en la normativa internacional de contabilidad, de manera de facilitar el acceso a la información de forma real y precisa, y atendiendo a sus características, estructura y tipo de actividad económica que desarrolle.
4. Actualmente la normativa nacional no regula los activos biológicos lo que es un cambio radical al aplicar la NIC 41. Con la aplicación de la nueva normativa se cambia la actual forma de reconocer, medir y presentar los activos biológicos.
5. Para las personas encargadas de llevar la contabilidad de la empresa es de gran ayuda esta norma contable (NIC 41), ya sea para prescribir el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a revelar en relación a la actividad agrícola. Además prescribe el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del periodo de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la medición inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección, para un mayor control de costos y gastos, como también para conocer el valor real de los inventarios en cualquier periodo de producción.

6. Se concluye además que según las disposiciones de aplicación del alcance esta norma, es aplicable con respecto a la situación de la empresa en estudio, ya que en esta se evidencia de manera clara las diferentes etapas de crecimiento, desarrollo y degradación del activo biológico.
7. En la implementación del mencionado sistema, los costos no deberían superar los beneficios, por lo que se propone una implantación gradual de la normativa contable, además cabe destacar que la empresa al llevar contabilidad completa deberá cambiar toda su tributación llevando renta efectiva o llevando renta simplificada dependiendo el monto de sus ventas, pero al llevar contabilidad completa la empresa estará obligada a llevar todos los estados financieros, además de libros diarios, mayor y balances auxiliares.

Por último, la empresa debiera hacerse cargo de la capacitación del personal en lo relacionado a este tema, o al menos dar incentivos o generar bonos para que los trabajadores puedan llevar a cabo esta tarea de una mejor manera, favoreciendo la implementación de las IFRS en la entidad en estudio.

8. Es importante contar con herramientas que contribuyan al mejoramiento y actualización de las ciencias contables y financieras, en donde la información, conceptos y normas se deben manejar y aplicar en forma correcta, de esta forma la presente investigación aporta una herramienta para la implementación de la NIC 41 en empresas del sector frutícola de Chile.

BIBLIOGRAFÍA

NORMATIVAS

- ✓ Norma Internacional de Contabilidad N° 41, Activos Biológicos (2010). IASB.
- ✓ NIIF PYMES, Sección 34 “Actividades Especiales” Agricultura (2009).
- ✓ Boletín Técnico N° 12 (1981). Colegio de Contadores de Chile A.G.

ARTÍCULOS DE REVISTAS

- ✓ Silva Palavecinos, B. y Garrido Suazo, C. (2006). La Convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile, Artículo Capic Review, vol 4, 2006.
- ✓ Pizarro, V. y Azúa, D. (2011). Recursos Biológicos: El impacto de los nuevos estándares internacionales de información Económico-Financiera en la actividad agrícola, Artículo Capic Review, vol. 9 N°1, 2011. Pág.10.

PÁGINAS WEB

- ✓ Portal NIC-NIIF (2014). Recuperado el 26 de Noviembre de 2014. Sitio web: <http://www.nicniif.org/home/iasb/que-es-el-iasb.html#Definiciones>
- ✓ Superintendencia de Valores y Seguros (SVS). (2014). Recuperado el 26 de Noviembre de 2014. Sitio web: <http://www.svs.cl/portal/principal/605/w3-propertyname-568.html>
- ✓ Colegio de Contadores de Chile A.G.(2014). Recuperado el 26 de Noviembre de 2014, sitio web: <http://www.colegiodecontadores.cl/>

- ✓ Real Academia Española (RAE), (2014). Definición Agricultura. Recuperado el 06 de octubre de 2014. Sitio web: <http://lema.rae.es/drae/srv/search?key=agricultura>
- ✓ Portal El Agricultor (2014). Definición Agricultura. Recuperado el 06 de octubre de 2014. Sitio web: <http://www.elagricultor.com/elgranero/articulos.php?def=1>
- ✓ Agustí, Manuel. (2004). Fruticultura. Madrid: Mundi Prensa Libros S.A. Recuperado el 06 de octubre de 2014. Sitio web: <https://es.wikipedia.org/wiki/Fruticultura>
- ✓ Oficina de Estudios y Políticas Agrarias (ODEPA), Ministerio de Agricultura, Gobierno de Chile (2014). Información. Recuperado el 15 de Octubre de 2014. Sitio web: <http://www.odepa.cl/rubro/frutas-frescas>
- ✓ Oficina de Estudios y Políticas Agrarias (ODPA), (2013). Panorama de la Agricultura Chilena. Pág.46. Recuperado 15 de Octubre 2014 de Sitio web: http://www.odepa.cl/wp-content/files_mf/1391691872Panoramadelaagriculturachilena2013.pdf
- ✓ González Serrano, María Eliana. (2014) Catastro Frutícola en la Región de Valparaíso. Noticia, martes 26 de agosto de 2014, de sitio web: <http://www.minagri.gob.cl/ministro-furche-presento-catastro-fruticola-en-la-region-de-valparaiso-y-anuncio-gira-a-asia-con-el/>
- ✓ Mayol, Luis. Ex Ministro de Agricultura. (2012). Revista Fedefruta N°134. Pág. 32. Recuperado el 15 de octubre de 2014. Sitio web: http://www.fedefruta.cl/pdf/Revistas/Revista_Fedefruta_134.pdf
- ✓ Mena, Francisco. (2004). Fenología del Palto, su uso como base del manejo productivo. PUCV. Recuperado el 15 de octubre de 2014. Sitio web: http://www.avocadosource.com/Journals/2_Seminario/2_Seminario_Mena_Fenologia_SPAN.pdf
- ✓ Servicio Agrícola y Ganadero (SAG), (2014). Fiscalización de viveros y depósitos de plantas. Recuperado el 26 de noviembre de 2014. Sitio web: <http://www.sag.cl/ambitos-de-accion/fiscalizacion-de-viveros-y-depositos-de-plantas>

- ✓ Activos Biológicos y Productos Agrícolas. (2008). Empresa KPMG. Recuperado el 15 de octubre de 2014. Sitio web:
<https://www.kpmg.com/CL/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/2008-12-kpmg-advisory-activo-biologico.pdf>

- ✓ Oficina de Estudios y Políticas Agrarias (ODEPA), Ministerio de Agricultura, Gobierno de Chile (2014). Información costo de producción de paltos región de Valparaíso. Recuperado el 15 de Octubre de 2014. Sitio web: <http://www.odepa.cl/costo-de-produccion-de-paltos-region-de-valparaiso/>

- ✓ Guía IFRS en Chile (2014). Recuperado el 26 de Noviembre de 2014. Sitio web: http://www.ifrs.cl/que_son_ifrs.htm

TESIS

- ✓ Garcia, P. y Vial, C. (2008), Valor Razonable de los Activos Biológicos, caso práctico: Aplicación a Activo Biológico Vid.

ANEXOS

ANEXO 1: ENTREVISTA INICIAL NO ESTRUCTURADA DIRIGIDA A LOS DUEÑOS DE LA EMPRESA EN ESTUDIO

La presente entrevista forma parte de la Tesis de Titulación y Grado “***Diseño de una propuesta de una guía de aplicación de la NIC 41: Activos biológicos a empresa del Sector Agrícola, de Limache, V Región, periodo 2016***” para optar al título de Contador Público – Auditor y al grado de licenciado en Sistemas de información Financiera y Control de Gestión.

Los investigadores son los tesisistas Señorita; Daniela Alejandra Santibáñez Zamorano y el Señor;

Jorge Mauricio León Aballay, de la Escuela de Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad de Valparaíso.

El objetivo de la presente tesis es diseñar una propuesta de una guía de aplicación de la NIC 41 para el tratamiento de los activos biológicos, a empresa del sector agrícola, ubicada en Limache, V Región, para el período 2016.

Es muy importante mencionar que toda la información que este en esta entrevista será de carácter confidencial y reservado, solo será ocupada como material académico.

A continuación se presentan las preguntas que guían la entrevista:

1. ¿La empresa actualmente aplica FULL IFRS o IFRS para PYMES?
2. ¿Cuánta es la antigüedad que tienen en el rubro?
3. ¿Cuál es la competencia que tienen, y cuál es el nivel que se encuentran en comparación a las demás?
4. ¿Cuáles son aquellas cosas que lo distinguen en el sector?
5. ¿Cuáles son las proyecciones que tiene de la empresa?
6. ¿Los objetivos son a corto, mediano o largo plazo?
7. ¿Cuáles son los tipos de árboles que producen y en cuales les va mejor?

Estimados señores, como alumnos tesisistas e investigadores queremos agradecer el valioso aporte realizado al contestar esta entrevista.

Daniela Santibáñez Z y Jorge León A.

Alumnos Tesisistas de Universidad de Valparaíso.

ANEXO 2: ENTREVISTA ESTRUCTURADA A LOS DUEÑOS DE LA EMPRESA PARA DIAGNOSTICAR LA SITUACIÓN ACTUAL RELACIONADA CON EL PROCESO DE CONVERGENCIA DE LAS NORMAS

La presente entrevista forma parte de la Tesis de Titulación y Grado “*Diseño de una propuesta de una guía de aplicación de la NIC 41: Activos biológicos a empresa del Sector Agrícola, de Limache, V Región, periodo 2016*” para optar al título de Contador Público – Auditor y al grado de licenciado en Sistemas de información Financiera y Control de Gestión.

Los investigadores son los tesisistas Señorita; Daniela Alejandra Santibáñez Zamorano y el Señor; Jorge Mauricio León Aballay, de la Escuela de Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad de Valparaíso.

Objetivo: A través de esta entrevista estructurada, se indagan antecedentes que permitan diagnosticar la situación actual relacionada con el proceso de convergencia de las Normas Nacionales a Internacionales.

Es muy importante mencionar que toda la información que este en esta entrevista será de carácter confidencial y reservado, solo será ocupada como material académico.

A continuación, se presentan preguntas referidas al proceso de convergencia a la Norma Internacional de Contabilidad N°41 Activos biológicos:

1. ¿Cuántas hectáreas posee la empresa? ¿Cuántas hectáreas se encuentran cultivadas? ¿Y cuántas corresponden a paltos?
2. ¿En qué época del año se hacen las propagaciones de los nuevos proyectos?
3. Las heladas constantes y la falta de agua ¿Produjeron pérdidas significativas por los paltos y en qué cantidad?
4. ¿Cómo miden la calidad de la palta obtenida?
5. ¿Cuál es la información de costos que maneja la empresa para la toma de decisiones?
6. ¿Qué sistema de control lleva la empresa para los materiales y suministros?
7. ¿Cuáles son sus materiales y suministros? ¿existe un registro detallado de ellos?
8. ¿Se hacen inspecciones físicas a los materiales y revisión por los suministros recibidos?

9. ¿Existe una evaluación continua de las actividades ejecutadas en el proceso productivo?
10. ¿Existen proyectos de investigación para el mejoramiento del cultivo?
11. ¿Utilizan un sistema de presupuesto? ¿Cuáles son las particularidades destacadas producto del negocio?
12. ¿Poseen una planificación agropecuaria? ¿Cómo se relaciona con la contabilidad?
13. ¿Qué tecnología usan para la producción de paltos?
14. ¿Qué actividades se ejecutan en el desarrollo del palto hasta antes de su punto de cosecha?
15. Los costos de recuperación por las pérdidas anteriores ¿Han ido disminuyendo con los años?
16. ¿Tienen conocimientos de las IFRS-NIC?
17. ¿Conocen los cambios que trae consigo la implementación de esta NIC?
18. ¿Creen ustedes que están preparados para adoptar e implementar la NIC 41?
19. ¿Cuáles son las complicaciones de aplicar la NIC 41?
20. ¿Tienen conocimiento de lo que es un activo biológico?

Estimados señores, como alumnos tesistas e investigadores queremos agradecer el valioso aporte realizado al contestar éstas preguntas, las cuales permitirán sin duda alguna inferir resultados para los objetivos planteados en la tesis.

Cordiales Saludos

Daniela Santibáñez Z y Jorge León A.

Alumnos Tesistas de Universidad de Valparaíso

ANEXO 3: ENTREVISTA ESTRUCTURADA AL CONTADOR DE LA EMPRESA PARA DESCRIBIR EL TRATAMIENTO CONTABLE ACTUAL DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS EXISTENTES EN LA EMPRESA EN ESTUDIO

La presente entrevista forma parte de la Tesis de Titulación y Grado *“Diseño de una propuesta de una guía de aplicación de la NIC 41: Activos biológicos a la empresa vivero Limache periodo 2016”* para optar al título de Contador Público – Auditor y al grado de licenciado en Sistemas de información Financiera y Control de Gestión.

Los investigadores son los tesisistas Señorita; Daniela Alejandra Santibáñez Zamorano y el Señor; Jorge Mauricio León Aballay, de la Escuela de Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad de Valparaíso.

Objetivo: A través de esta entrevista estructurada, se indagan antecedentes que permitan estimar en conformidad a la NIC 41, en forma fiable el valor razonable de los activos biológicos y los productos agrícolas. Además permite al investigador identificar variables subjetivas que se deben tener en consideración al momento de elegir el método más apropiado para valorizar al cierre de los estados financieros la capacidad que tiene el activo biológico de generar beneficios económicos futuros.

Es muy importante mencionar que toda la información que este en esta entrevista será de carácter confidencial y reservado, solo será ocupada como material académico.

A continuación se presentan preguntas referidas a describir el tratamiento contable actual de los activos biológicos de la empresa:

1. ¿Cuál es el método de valorización de los activos biológicos que utiliza la empresa?
2. ¿Qué sistema de registro del árbol mantiene la empresa?
3. ¿Qué método de registro utilizan para los paltos, inventarios permanentes o periódicos y por qué?
4. ¿Cómo determinan el deterioro del árbol, y el de las paltas?
5. ¿Cómo valorizan los árboles si es que existe deterioro?
6. ¿Cómo le asignan el costo unitario a cada palto?
7. ¿Cuáles son los criterios de la empresa para aplicarle ese costo al palto y a la palta?

8. Identifique si corresponde, los costos de transporte y otros costos necesarios para concretar la venta
9. ¿Utilizan el valor de mercado como referencia para el costeo?
10. ¿Se utiliza en el análisis de gestión interna el concepto de valor razonable? ¿En qué tipo de análisis contable se usa si es así?
11. ¿Cuáles son los costos que afectan a los paltos?
12. El palto ¿Cómo lo contabilizan como gasto o como activo, y porque?
13. ¿Qué problemas climáticos son los que más afectan a la empresa y en la contabilidad como se registran?
14. ¿Cómo evalúan contablemente las plagas y enfermedades que dañan el palto?
15. ¿Existen paltos no productivos?, ¿Cómo se miden contablemente?
16. ¿La empresa lleva estados financieros y según qué normativa los llevan?
17. ¿Qué tipo de contabilización lleva usted en el tema de los costos y gastos?
18. ¿Qué cosas compran para la plantación inicial y a que costos?
19. ¿Qué resultados ha obtenido la empresa en los últimos periodos?
20. ¿Qué tipo de impuestos paga Viveros Limache?
21. ¿Usted está capacitado para implementar la NIC 41?
22. ¿Qué beneficios y costos cree ustedes que le traerá implementar la NIC 41?
23. ¿Qué problemas le traerían implementar la NIC 41?

Estimados señores, como alumnos tesistas e investigadores queremos agradecer el valioso aporte realizado al contestar éstas preguntas, las cuales permitirán sin duda alguna inferir resultados para los objetivos planteados en la tesis.

Daniela Santibáñez Z y Jorge León A.

Alumnos Tesistas de Universidad de Valparaíso.

ANEXO 4: LISTA DE COTEJO A SER APLICADA EN LA EMPRESA EN ESTUDIO

La presente Lista de Cotejo forma parte de la Tesis de Titulación y Grado “**Diseño de una propuesta de una guía de aplicación de la NIC 41: Activos biológicos a empresa del Sector Agrícola, de Limache, V Región, periodo 2016**” para optar al título de Contador Público – Auditor y al grado de licenciado en Sistemas de información Financiera y Control de Gestión.

Los investigadores son los tesisistas Señorita; Daniela Alejandra Santibáñez Zamorano y el Señor; Jorge Mauricio León Aballay, de la Escuela de Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad de Valparaíso.

Objetivo: Mediante la siguiente lista de cotejo se determinarán los factores que favorecen la implementación de las IFRS en la entidad frutícola en estudio, especialmente la NIC 41.

Es muy importante mencionar que toda la información que este en esta entrevista será de carácter confidencial y reservada, solo será ocupada como material académico.

Fecha: _____

Número	Ítem	Si	No	Observaciones
1	El personal del área de contabilidad y finanzas es propio			
2	Tienen Conocimientos de las IFRS			
3	Tienen un plan de Implementación con respecto a la NIC 41			
4	Se han asignado personas que se encarguen de la Implementación de la NIC 41			
5	Se han hecho capacitaciones al personal en relación a las IFRS			
6	Piensen asesorarse externamente para la Implementación			

Número	Ítem	Si	No	Observaciones
7	Existen incentivos laborales para los trabajadores, en relación al cumplimiento de metas y objetivos			
8	Existe una alta rotación de personas que trabajan en el área contable de la empresa			
9	La infraestructura de la oficina de trabajo está en condiciones aceptables para trabajar			
10	Llevan contabilidad por medio de sistemas de información automatizados			

Fuente: Elaboración Propia (2014), a partir de información obtenida en entrevistas.

En base a los resultados obtenidos de la lista de cotejo realizada con los factores que favorezcan la implementación de la NIC 41, se considerará un 80% de los resultados con respuesta “Si” para poder proceder a la aplicación de la NIC 41 en la empresa en estudio.

El objetivo de este instrumento, es registrar las observaciones de las actividades que realiza el personal de la empresa que participa en la gestión de información financiera, y nos ayuda identificar los comportamientos relacionados con la utilización y aplicación de la normativa IFRS. En los procedimientos contables y administrativos con el fin de medir los comportamientos que se caractericen como fortalezas y debilidades del factor humano, e indicar buenos resultados de los procedimientos anteriores.

Criterios a Evaluar

- Conocimiento de las IFRS por parte del Personal de la empresa en estudio.
- Política de la Empresa (Personal del área de contabilidad, Plan de implementación, Asignación del personal, Capacitación a los trabajadores, Incentivos para los trabajadores, rotación del personal)
- Tecnología, infraestructura e información de la Empresa (Asesoría para la implementación, infraestructura del lugar del trabajo, Contabilidad sistemas automatizada).

ANEXO 5: PROPUESTA DE IMPLEMENTACIÓN DE LA NIC 41 “ACTIVOS BIOLÓGICOS” PARA LA EMPRESA EN ESTUDIO



**FACULTAD CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORÍA**

“DISEÑO DE UNA PROPUESTA DE UNA GUÍA DE APLICACIÓN DE LA NIC 41: ACTIVOS BIOLÓGICOS A EMPRESA DEL SECTOR AGRÍCOLA, DE LIMACHE, V REGION, PERÍODO 2016”

Dirigida a: Empresa del Sector Agrícola de la comuna de Limache, V Región.

Valparaíso, Septiembre de 2015

INTRODUCCIÓN

La presente propuesta para la adopción de la NIC 41, es de observancia general, como instrumento de información y consulta, para aquellas personas interesadas en la presentación de los estados financieros, en cuanto a activos biológicos se refiere.

Esta propuesta es un medio para familiarizarse con la estructura orgánica del ciclo de vida del árbol y la valoración del mismo, en sus diferentes etapas de desarrollo y crecimiento. Esta propuesta permite identificar con claridad la forma adecuada de presentación y revelación de los activos biológicos de los estados financieros en cualquier momento de la producción.

ALCANCE

Esta Propuesta es aplicable a empresas del sector frutícola de Chile, las cuales tengan los ciclos del árbol, ya que en la revelación de los estados financieros se debe dar a conocer la información de cierre de cada período.

Además para las empresas que tengan con objetivo participar de una manera competitiva en el comercio internacional de los paltos, todo para poder llamar la atención de inversionistas que faciliten los procesos de producción, de distribución y comercialización.

Esta guía debe aplicarse en actividades que se encuentren relacionadas con la actividad agrícola: Activos Biológicos y productos agrícolas obtenidos de los Paltos, pero solo hasta el punto de cosecha o recolección, ya que a partir de ese punto en adelante se aplicará la NIC 2 "Existencia".

FUNDAMENTACIÓN

El proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera a nivel mundial, ha tenido un rápido crecimiento durante los últimos años, éste es sin duda el desarrollo más importante en la historia del mundo de la contabilidad. Las NIIF son un cuerpo de normas de contabilidad requeridas para preparar los estados financieros de determinadas empresas, representan un lenguaje común y universal para entender el mundo de los negocios, las cuales son promulgadas por el International Accounting Standard Board (IASB).

Por esto en Chile, al igual que en muchos otros países, se ha incentivado la adopción de prácticas contables globales de alta calidad, entendibles y obligatorias, transparentes y comparables, sintetizadas en las NIIF. Una de las razones de este cambio en las normas, es que Chile es un país con una economía abierta, por lo que es necesario adherirse a las NIIF para que las empresas tengan mejores oportunidades de negocio en el exterior. Por una parte, pueden comparar su información con otros países y, por otro lado, la calidad de los reportes financieros son mejores, lo cual otorga mayor confianza a los inversionistas u otros usuarios de esta información, debido a que estas normas se rigen bajo estándares internacionales de alto nivel.

En la Presente propuesta, se analiza el impacto de esta nueva situación en la contabilidad de las empresas frutícolas.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son importantes por varias razones las cuales se enumeran a continuación:

- Estandarizan la aplicación de principios de contabilidad en todos los países que las adopten, esto facilita la lectura y análisis de los estados financieros que se produzcan, porque se emiten bajo las mismas condiciones. Así un proveedor cuyos clientes están en el extranjero no tiene que hacer una traducción de los estados financieros a sus normas locales, porque en el marco general son los mismos.
- La utilización de las NIIF como principios de contabilidad, aseguran la calidad de la información, toda vez que orientan el registro de la información que tenga incidencia o pueda tener sobre la situación financiera de la empresa, sin importar el carácter fiscal (impuesto o legal) que pueda tener dicha partida.

- En el caso de las NIIF para las PYME, que son una simplificación de las NIIF Plenas, les permite a las entidades (pequeñas y medianas), acceder a créditos en el exterior, a presentar información razonable que pueda atraer otros inversionistas, y ante todo a que aprendan a utilizar la contabilidad como una herramienta para la toma de decisiones .
- Para los profesionales, el aprender a utilizar las NIIF, les va a permitir ampliar su mercado laboral, ya que pudieran ejercer su profesión en otros países distintos a donde se formó como contador.

Uno de los grandes beneficios que lleva esta implementación es reducir los gastos de transacción y a posicionarse como empresa internacionales debido a la homogeneidad de la información tras la aplicación de la nueva norma, esto traerá como consecuencia nuevos clientes a la empresa. Los costos de implementar las NIIF están relacionados con honorarios de consultor, entrenamiento del personal, adecuación del software, entre otros.

ANTECEDENTES

En conformidad a la investigación realizada, se determinó que el manejo contable que se les da a los activos biológicos, consiste en relacionar los costos incurridos en la producción del activo directamente al sistema de costos de la empresa, y estos activos biológicos no se ven representados en el balance (cuenta inventarios NIC 41). A causa de esto no se está reflejando la situación real de la empresa, debido que esta tiene un activo del cual se espera obtener beneficios futuros, y en este caso en particular de largo plazo como lo son los paltos. Por otra parte las empresas no tienen en cuenta las diferentes etapas del desarrollo de los activos biológicos, y por ende estos no son reflejados bajo los parámetros establecidos por la NIC, lo cual conlleva que los estados financieros no reflejan la situación real de la empresa.

A continuación se presenta una caracterización de las etapas de producción y desarrollo del árbol, los aspectos a considerar al implementar la NIC 41 y las etapas del árbol las cuales consisten en: etapa de propagación sexual (siembra, germinación, emergencia y crecimiento del portainjerto), etapa de crecimiento y desarrollo de la variedad seleccionada y finalmente la etapa de desarrollo del frutal y producción de la fruta (cosecha).

CARACTERIZACIÓN DE LAS ETAPAS DE PRODUCCIÓN DEL CICLO DE VIDA DEL ÁRBOL

Basados en la investigación realizada se ha logrado identificar tres etapas básicas en el desarrollo de los activos biológicos en este caso el palto, las cuales son: etapa 1, la cual se ha denominado “Propagación Sexual (siembra, germinación, emergencia y crecimiento del portainjerto)”, en esta etapa intervienen acciones como la compra y desarrollo de semillas, adecuaciones al terreno de siembra, los fertilizantes que se han de utilizar para este activo biológico, mano de obra para el trasplante y siembra de la plantación; posteriormente se encuentra la etapa 2 denominada “Injertación, crecimiento y desarrollo de la variedad seleccionada”, en esta etapa en el desarrollo del árbol intervienen acciones como los son: el manejo del riego y del agua, manejo de las temperaturas, acciones de fertilización, en donde cada una de estas acciones tienen una relación directa con el desarrollo y crecimiento adecuado de los activos biológicos, por lo cual es necesario seguir las recomendaciones que se presentan en esta parte del trabajo para el tratamiento contable de estos; y por último cabe señalar la etapa 3, que se denomina “Desarrollo del frutal y producción de la fruta (cosecha)”, acá es donde principalmente intervienen las acciones de conducción, poda y control de malezas, además de aquellos procesos que tienen como objetivo separar del activo biológico su producto, en este caso en particular la palta, procesos que involucran mano de obra y transporte hasta el lugar de almacenamiento de los mismos.

Se hace necesario en primera instancia relacionar los aspectos que se deben tener en cuenta para adoptar la NIC 41, en cultivos que ya estén desarrollados por la empresa y es por lo cual se presenta a continuación una serie de aspectos a tener en cuenta para reconocer los activos biológicos:

ASPECTOS A CONSIDERAR AL IMPLEMENTAR LA NIC 41

Antes de implementar la Normativa Internacional de Contabilidad N° 41, se debe realizar un diagnóstico inicial para dar reconocimiento y valorización de los activos biológicos que posee la empresa, en este caso los activos biológicos o grupos de activos que son los paltos. La empresa debe detallar las inversiones que se han realizado hasta el momento en los paltos, estas inversiones pueden ser ya sea, los terrenos los cuales se usan para el desarrollo de los paltos, los costos incurridos en las compras de las semillas (cuescos), fertilizantes, abonos o demás acciones que tenga una relación directa con el desarrollo y la transformación que sufrirán los árboles.

La NIC 41 determina que los activos biológicos solo se pueden reconocer cuando la empresa tiene control sobre el activo como resultado de un suceso pasado, lo que determina que los cultivos solo se podrán reconocer como propiedad de la empresa e incluirlos en los estados financieros si la entidad tiene el dominio sobre estos cultivos, cabe considerar que la empresa debe acreditar la propiedad de estos.

Además la normativa recomienda al momento del reconocimiento señalar la probabilidad de que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con este activo, que en este caso serían los árboles (paltos), que se espera que sean la fuente de ingresos de la empresa y que estos contribuyan al desarrollo del objetivo social.

Después de haber realizado el diagnóstico inicial, se deberá clasificar los activos según las características especiales de estos, por ejemplo: ubicación de la parte productiva, variedad de los paltos, y también hablar el tema de los inventarios.

ETAPA1: Propagación Sexual (siembra, germinación, emergencia y crecimiento del portainjerto).

Figura 1: Semilla de palto en desarrollo



Fuente: MINAGRI (2014).

Para comenzar la producción de paltos frutales de variedad HASS, invierten condiciones antes de la plantación como: la preparación del suelo, los factores del clima, el agua y los portainjerto, esta fase es el inicio de la vida del activo biológico, por lo cual se deberá hacer su respectivo reconocimiento por parte de la empresa, en la figura 1 se muestra una semilla de palto en desarrollo (cuesco).

En esta etapa de deben tener en cuenta las actividades que se realizan para adecuar el terreno, antes de plantar debe realizarse un estudio de suelo, mediante calicatas, para conocer características como: textura, estructura, moteados, que señalan la presencia de sales que pueden afectar el desarrollo del árbol.

Además aumentar la densidad del suelo, el diseño de la plantación, distancia de la plantación, época de la plantación, calidad de la semilla; entre otros aspectos a considerar. Por el clima son: la temperatura, el viento, la radiación y las precipitaciones, que tienen una relación directa con el avance posterior de los activos biológicos que se van a desarrollar en dichos terrenos. En esta etapa se debe proceder a crear un detalle de la cuenta de inventario de todos los gastos que se deben hacer para el surgimiento de este activo biológico, como lo son las semillas, injerto, el sustrato y el agua. Todo lo

anterior debido a que la NIC 41 recomienda que un activo biológico debe ser medido, en el momento de su reconocimiento inicial.

Si por algún motivo no se puede valorar o cuantificar la inversión (inventario inicial agrícola) se debe hacer una nota de los estados financieros y contabilizar de forma global el total de los gastos como inventario inicial de activos biológicos.

La empresa debe llevar un registro de todos los grupos de activos biológicos que tenga en su poder, si la empresa tiene muchas variedades de paltos el valor de creación o transformación es el mismo en las diferentes variedades, pero se debe contabilizar de manera grupal. Pero todos los insumos, semillas, injertos y los demás costos, se deberán contabilizar por separado y en detalle para tener un mayor control de estos.

Ejemplo Etapa 1

Inventario Inicial	Semillas (cuesco)	: \$ 1.500.000
Total Inventario Inicial		: \$ 1.500.000
Costos Adecuación del Terreno		: \$ 500.000
Mano de Obra		: \$ 800.000
	Total Costos	: \$ 1.300.000

El valor de los costos en las etapas 1 y 2 son sumados y llevados como un mayor valor del activo.

	Total Inventario	: \$ 1.500.000
	Total Costos	: \$ 1.300.000
	Total Activo Biológico	: \$ 2.800.000

ETAPA 2: Injertación, crecimiento y desarrollo de la variedad seleccionada.

Figura 2: Palto en etapa de crecimiento



Fuente: MINAGRI (2014).

En la segunda etapa, se debe observar el proceso de transformación biológica que experimentan los activos biológicos siendo estos mismos objetos de medición y control, como una función rutinaria de la gerencia ya sea por sus propiedades naturales o por la gestión de cambio a las cuales son inducidos por la gerencia, acciones que facilitan las transformaciones biológicas promoviendo o al menos estimulando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar.

En este caso en particular se hace referencia al proceso de desarrollo del árbol, la figura 2 muestra un palto en etapa de crecimiento, donde las decisiones de la empresa se evidencian cuando esta dirige sus esfuerzos a actividades como lo son el cuidado y manejo de la plantación, en donde se puede encontrar: el riego y la fertilización después de la plantación, y la conducción, poda y anillado del palto.

La NIC 41 en este sentido recomienda que se deben contabilizar como un mayor valor del activo o un detrimento del mismo los cambios de tipo cualitativo, es decir cuando el árbol aun no cumple la característica de productivo solo que debe estar en crecimiento, siendo este ejemplo adecuación genética, densidad y maduración, y como cambio cuantitativo por ejemplo esta los números de brote del árbol y las cantidades de ramas en crecimiento.

La norma define que los cambios en los activos tienen cuatro aspectos, los cuales son: el crecimiento, el cual es un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad del árbol; la degradación, que se presenta en el decremento en la cantidad o el deterioro en la calidad o en el árbol; la procreación, dando origen a árboles adicionales (semillas, cuesco); o la obtención de productos agrícolas, como podrían ser los frutos de estos árboles (paltos).

Ejemplo Etapa 2

Revalorización del Activo Biológico	: \$ 300.000
Inventario Inicial	: \$ 2.800.000
Costos:	
Fertilizantes	: \$ 200.000
Poda y anillado	: \$ <u>50.000</u>
Total Activo Biológico	: \$ 3.350.000

ETAPA 3: Desarrollo del frutal y producción de la fruta (cosecha).

Figura 3: Producto del activo biológico en el punto de cosecha



Fuente: MINAGRI (2014).

En esta última etapa, se produce el término del crecimiento del árbol, ya ha pasado por la conducción y la poda, y además la separación del producto del activo biológico del que procede, en este caso las paltas, la figura 3 muestra el producto del activo biológico (palta) en el punto de cosecha.

La NIC 41 en este caso sugiere que los productos agrícolas finales del activo biológico como lo es el palto se deberán medir a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. Además cabe decir que para hablar del fruto cosechado (palta) existe la NIC 2 “inventarios”, norma que explica el tratamiento que se le debe dar a las existencias, la cantidad de costo que será reconocido como activo y el tratamiento hasta que los correspondientes ingresos ordinarios sean reconocidos.

La norma da las pautas para determinar ese costo, así como para el posterior reconocimiento como un gasto del ejercicio. Este informe no estudiara la NIC 2, solo dará énfasis a la NIC 41, de la cual trata este proyecto.

Los costos que se tratan hasta el punto de venta incluyen, las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que corresponden a las agencias reguladoras,

así como los impuestos y gravámenes, que recaen sobre las transferencias, todos estos costos son deducidos del valor final del activo biológico.

Ejemplo etapa 3

	Total del Activo Biológico	: \$ 3.350.000
(Menos)	Costos de venta	: <u>\$ (1.100.000)</u>
	Valor Real del Activo Biológico	: \$ 2.250.000

LEVANTAMIENTO DEL MODELO

1. Reconocimiento:

La Norma internacional 41, en los párrafos 10-13, proporciona información sobre el reconocimiento de un activo biológico o un producto agrícola, y esto es cuando y sólo cuando:

- (a) La entidad controla el activo como resultado de eventos pasados.
- (b) Sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados al activo.
- (c) El valor razonable o el costo de un activo pueden ser medidos de forma fiable.

2. Medición:

En cuanto a la medición, un activo biológico se medirá, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como al final del periodo sobre el que se informa, a su valor razonable menos los costos de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra Norma que sea de aplicación.

A continuación se presenta un detalle de los estados financieros de los periodos 2012-2014, mostrando los resultados que ha obtenido la empresa en la cuenta activo fijo-paltos, bajo normativa chilena:

Cuadro 4: Cuenta Activo Fijo (Palto)

Activo Fijo	2012	2013	2014
Paltos	\$ 134.514.942	\$ 137.743.303	\$ 145.594.673

Fuente: Elaboración Propia (2014), a partir de revisión a los estados Financieros

Al momento de aplicar la NIC 41 en la empresa del rubro agrícola, se debe tener claro que lo principal es el activo biológico y dentro de este su concepto de reconocimiento de y valorización inicial y posterior.

Un activo biológico puede ser valorizado en el momento de su reconocimiento inicial como a la fecha de cada balance, según su valor razonable o valor justo menos los costos de estimados en el punto de venta.

3. Pérdidas y Ganancias:

Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.

Puede aparecer una pérdida, en el reconocimiento inicial de un activo biológico, porque es preciso deducir los costos de venta, al determinar el valor razonable menos los costos de venta del mencionado activo biológico. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro.

Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos de venta, deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan.

Puede aparecer una ganancia o una pérdida, en el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.

4. Presentación e Información a Revelar:

La NIC 41 recomienda que las empresas deben presentar el informe en libros de sus activos biológicos por separado, en el cuerpo principal del balance. A continuación se presenta la información que se debe revelar en cuanto a esta normativa (en forma general):

La entidad revelará la ganancia o pérdida total surgida durante el periodo corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos. La entidad debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.

Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, la empresa debe describir: la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológicos; y las mediciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de cada grupo de activos biológicos al final del periodo; La producción agrícola del periodo. La empresa debe revelar los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como cada grupo de activos biológicos. La empresa debe revelar el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el periodo, determinando el mismo en el punto de recolección.

La Empresa debe Revelar

La existencia e importe en los libros de los activos biológicos cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas; la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológico; y las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.

La empresa debe presentar una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. No se exige dar información comparativa. La conciliación debe incluir: la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta; Los incrementos debidos a las compras; Los decrementos debidos a ventas; Los decrementos debidos a la cosecha o recolección; Los incrementos que procedan de combinación de negocios; Las diferencias de cambios netas que procedan de la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera, y otros cambios.

La actividad agrícola esta, a menudo, expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. En el caso que ocurra un suceso que, por causa de su magnitud, naturaleza o incidencia, sea relevante para entender el desempeño de la empresa durante el periodo, la naturaleza y la cuantía de las partidas de ingresos y gastos, que se relacionen con el mismo, serán reveladas según lo establecido en la NIC 8 Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

5. Subvenciones Gubernamentales- Bonificaciones Forestales:

En PCGA las bonificaciones forestales deben registrarse solo una vez que se acredite legalmente un procedimiento mínimo del 75% de la densidad de plantaciones indicada en el plan de forestación (contabilizadas sobre base devengada), representa un menor costo de la plantación, en cambio en IFRS se requiere que una subvención del gobierno incondicional, relacionada con un activo biológico, valorado a su valor razonable menos los costos de venta, sea reconocida en el resultado del periodo cuando, y solo cuando, tal subvención se convierta en exigible. Si la subvención del gobierno es condicional, lo que incluye las situaciones en las que el gobierno exige que la entidad no realice determinadas actividades agrícolas, la entidad debe reconocer la subvención como ingreso cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones fijadas por el gobierno. Si la subvención del gobierno se relaciona con activos biológicos medidos al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, se aplicará la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.

En cuanto a la empresa en estudio si bien no tiene una subvención del gobierno aún, estos puedes postular a ello para poder obtener los beneficios antes nombrados al momento que la subvención sea exigible.

6. Tratamiento de los costos posteriores:

Existen diferencias en este tema ya que en la normativa chilena no existen reglas específicas. Tratándose de las normas internacionales de contabilidad los costos posteriores deberían ser tratados de acuerdo con otros estándares (NIC 16 o NIC 38).

De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7 de la norma internacional de costes posteriores, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de inmovilizado material, tales costes se reconocerán en el resultado del ejercicio cuando se incurra en ellos. Los costes del mantenimiento diario son principalmente los costes de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el coste de pequeños componentes. Ciertos elementos de inmovilizado material pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, o para proceder a un recambio no frecuente. La entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de inmovilizado material, el coste de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese coste, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento.

La empresa en estudio si bien no tiene costos posteriores, si genera implementaciones y desarrollos que pueden llegar a tener varias ventajas para la empresa, estos costos se reconocerán en el resultado del ejercicio cuando se incurra en ellos, cabe destacar que la empresa está preparada para poder incurrir en cualquier costo posterior que ocurra por sus rápidos flujos de dinero que tiene la empresa.

7. Revelaciones y/o Notas Explicativas:

Bajo PCGA se revela el desglose de los activos, plantaciones del total de activos fijos y en IFRS en un ítem diferenciado del activo fijo llamado propiedad de inversión con nota separada y además se debe especificar el método de valorización (costo o valor razonable).

La empresa en estudio reconoce como propiedades de inversión los valores netos de los terrenos, las bodegas, viveros y otras construcciones que son mantenidas para

explotarlos en régimen de arriendo o bien para obtener una ganancia en su venta como consecuencia de los incrementos que se produzcan en el futuro de los respectivos precios de mercado. Estos activos no son utilizados en las actividades y no están destinados para uso propio. Inicialmente son valorizadas a su costo de adquisición, que incluye el precio de adquisición o costo de producción más los gastos incurridos que sean asignables directamente. Posteriormente se valorizan a su costo de adquisición menos la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro que hayan experimentado.

La empresa en estudio tiene como política de largo plazo el desarrollo sustentable de sus actividades frutales e industriales, en armonía con el medio ambiente. La mayoría de las subsidiarias y fábricas han obtenido la certificación de las normas internacionales de calidad ISO 9.001 y 14.001. Además, anualmente se recuperan y protegen de la erosión, mediante la forestación, vastas extensiones de suelo.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

A continuación se presentan conceptos fundamentales para el mejor entendimiento del presente trabajo de investigación:

- **Internacional Accounting Standard Board (IASB):** Es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera, con sede en Londres. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF), cuya Fundación es independiente, sin fines de lucro creada en el año 2000 para supervisar al IASB. (NICNIIF.org, 2014).
- **Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS):** Cuerpo de normas de contabilidad requeridas para preparar los estados financieros de determinadas empresas. Las NIIF representan un lenguaje común y universal para entender el mundo de los negocios, las cuales son promulgadas por el Internacional Accounting Standard Board (IASB). (Guía IFRS en Chile, 2014).

- **Superintendencia de Valores y Seguros (SVS):** La SVS tiene entre sus objetivos principales velar por la transparencia de los mercados que supervisa, mediante la oportuna y amplia difusión de la información pública que mantiene y, colaborar en el conocimiento y educación de inversionistas, asegurados y público en general. Dicha institución, adquiere el compromiso de impulsar la convergencia de las IFRS en el año 2005. (Superintendencia de Valores y Seguros, 2014).
- **Colegio de Contadores de Chile A.G:** Es el que Traduce las Normas Internacionales de Contabilidad para que sea más fácil su entendiendo y aplicación por parte de las empresas en Chile. (Colegio de Contadores A.G., 2014).
- **Ministerio de agricultura (MINAGRI):** Es la secretaría de Estado encargada de la agricultura y ganadería. Fue creado en el año 1924 y recibía el nombre de Ministerio de Agricultura, Industria y Colonización, y en 1930 recibió la denominación actualmente en uso.
- **Normas Internacionales de Contabilidad (NIC 41):** Establece el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad. La actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos) ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.

A continuación se presentan conceptos fundamentales para el mejor entendimiento del presente trabajo de investigación:

- **Agricultura:** Es el arte de cultivar la tierra (RAE, 2014), Además se puede definir como el conjunto de técnicas y conocimientos para cultivar la tierra. En ella se engloban diferentes trabajos de tratamiento del suelo y el cultivo de vegetales. Comprende todo un conjunto de acciones humanas que transforma el medio ambiente natural, con el fin de hacerlo más apto para el crecimiento de las siembras (Portal El Agricultor, 2014)
- **Actividad Frutícola:** Para poder comprender esta definición se debe entender que es la fruticultura, la que consta de las siguientes definiciones:

- Es la ciencia que estudia el cultivo de especies leñosas y semileñosas productoras de frutas, aplicando tecnologías basadas en principios biológicos y fisiológicos, para obtener un rédito económico de la actividad.
- También se entiende por, la ciencia que estudia el mejoramiento genético de los árboles frutales y la elaboración o adecuación de las técnicas de producción; con este significado se cuenta, además, con la palabra "Pomología", muy usada en otros idiomas como el inglés y el francés, pero poco utilizada en nuestra lengua.

Por lo tanto, la Actividad Fruticultura es una actividad planificada y sistemática realizada por el ser humano que abarca todas las acciones que realiza con relación al cultivo para el beneficio de todas aquellas plantas que producen frutos (Agustí, M. 2004).

La NIC 41 entrega algunas definiciones de gran relevancia que deben ser considerados para su correcta aplicación, tal como lo indica el párrafo 5 de la norma:

- **Actividad Agrícola:** Es la gestión, por parte de una entidad, de la transformación y recolección de activos biológicos, para destinarlos a venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.
- **Producto Agrícola:** Es el producto ya cosechado recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad.
- **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.
- **Los costos de Venta:** Son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.
- **Un grupo de activos biológicos:** Es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.
- **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.

En los procesos de las transformaciones biológicas se pueden encontrar ciertas características comunes como:

- **Capacidad de cambio:** Se refiere a la característica de plantas y animales vivos que son capaces de experimentar transformaciones biológicas.
- **Gestión del cambio:** La gerencia 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, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente, tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales.
- **Valoración del cambio:** Se refiere a los cambios cualitativos (por ejemplo: adecuación genética, densidad, maduración, y fortaleza de la fibra) como cambios cuantitativos (por ejemplo: peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica, los cuales son objeto de valoración y control como una función rutinaria de la gerencia.

Los siguientes términos generales se encuentran en el párrafo 8, con los significados que a continuación se especifican:

- **Importe en Libros:** Es el importe por lo que un activo se reconoce en el estado de situación financiera.
- **Valor Razonable:** Es el precio que se recibirá por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de medición.
- **Subvenciones del Gobierno:** Son las definidas en la NIC 20 (Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales).

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Basándose en la información obtenida se puede concluir que las tienen como objeto el control, la transparencia y la comparabilidad de la información contable a nivel mundial. Las empresas serán capaces de proporcionar información más adecuada para la toma de decisiones y se abre la posibilidad de nuevas oportunidades de negocio, ya sea dentro del país o hacia el extranjero con nuevos inversionistas. Uno de los grandes beneficios que lleva esta implementación es reducir los gastos de transacción y a posicionarse como empresa internacionales debido a la homogeneidad de la información tras la aplicación de la nueva norma, esto traerá como consecuencia nuevos clientes a la empresa.

El sistema contable debería estar basado en la NIC, de manera de facilitar el acceso a la información de forma real y precisa, y atendiendo a sus características, estructura y tipo de actividad económica que desarrolle. Para las personas encargadas de llevar la contabilidad de la empresa es de gran ayuda esta norma contable (NIC 41), ya sea para prescribir el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a revelar en relación a la actividad agrícola. Además prescribe el tratamiento contable de los activos biológicos a lo largo del periodo de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la medición inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección, para un mayor control de costos y gastos, como también para conocer el valor real de los inventarios en cualquier periodo de producción.

En la implementación del mencionado sistema, los costos no deberían superar los beneficios, por lo que se propone una implantación gradual de la normativa contable, además cabe destacar que la empresa al llevar contabilidad completa deberá cambiar toda su tributación llevando renta efectiva o llevando renta simplificada dependiendo el monto de sus ventas, pero al llevar contabilidad completa la empresa estará obligada a llevar todos los estados financieros, además de libros diarios, mayor y balances auxiliares.

Se recomienda a la empresa hacerse cargo de la capacitación del personal, o al menos dar incentivos o generar bonos para que los trabajadores puedan llevar a cabo esta tarea de una mejor manera. En cuanto a la implementación se debe hacer un diagnostico inicial para dar reconocimiento y valoración a los activos biológicos que posee la empresa, además de las otras recomendaciones mencionadas en la propuesta.

ANEXO 6: ENTREVISTA ESTRUCTURADA CON EXPERTO AGRÓNOMO

La presente Entrevista Estructurada forma parte de la Tesis de Titulación y Grado **“Diseño de una propuesta de una guía de aplicación de la NIC 41: Activos biológicos a empresa del Sector Agrícola, de Limache, V Región, periodo 2016”** para optar al título de Contador Público – Auditor y al grado de licenciado en Sistemas de información Financiera y Control de Gestión.

Los investigadores son los tesisistas Señorita; Daniela Alejandra Santibáñez Zamorano y el Señor; Jorge Mauricio León Aballay, de la Escuela de Auditoría, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad de Valparaíso.

Objetivo: A través de esta entrevista estructurada, se indagan antecedentes que permitan obtener conocimientos de los procesos productivos de la actividad frutícola en Chile, cuales son los ciclos operativos del palto y las condiciones agroclimáticas del cultivo del palto.

Es muy importante mencionar que toda la información que este en esta entrevista será de carácter confidencial y reservado, solo será ocupada como material académico.

A continuación se presentan preguntas referidas al proceso productivo del árbol:

1. ¿Cuál es el proceso productivo de actividad fruticosa?
2. ¿Cuáles son las especificaciones técnicas del palto?
3. ¿Cuál es el ciclo operativo del palto?
4. ¿Cuál es el ciclo fenológico de la palta?
5. ¿Cuáles son las condiciones agroclimáticas del cultivo del palto?

Estimado señor, como alumnos tesisistas e investigadores queremos agradecer el valioso aporte realizado al contestar éstas preguntas, las cuales permitirán sin duda alguna inferir resultados para los objetivos planteados en la tesis.

Cordiales Saludos

Daniela Santibáñez Z. y Jorge León A.

Alumnos Tesisistas de Universidad de Valparaíso

ANEXO 7: ANÁLISIS POR CATEGORÍA DE RESPUESTA

Para diagnosticar la situación actual relacionada con el proceso de convergencia de las Normas Contables en la empresa en estudio y el tratamiento físico de los activos, se realizó una entrevista a los dueños y al administrador de la empresa, y para el análisis de la información recopilada en dichas entrevistas se utilizará el análisis por categoría de respuesta que se detalla a continuación:

Cuadro N° 5: Análisis por categoría de respuesta

Entrevistado	E1	E2	Conclusiones
Categoría 1		Contabilidad Básica	Contabilidad Básica.
Categoría 2	La propagación de paltos se realiza casi todo el año. La calidad del palto obtenido depende del gusto del productor (altura, vigor, color, etc).	Se está propagando todo en año, la calidad del palto esta dado por cada productor o por cada asesor agrónomo.	Propagación todo el año. Calidad asignada por el productor.
Categoría 3	Las heladas no son un problema y en cuanto a la parte hídrica estamos ubicados en un sector con bastante agua. No existen pérdidas significativas.	Problema puede ser por parte de los productores que por sequia no compran y baja la demanda.	No existen perdidas muy significativas.
Categoría 4	Para el control de materiales y suministros se lleva una planilla y existe un bodeguero a cargo.	Bodeguero encargado de ver el stock de materiales e insumos y de llevar un registro (planilla).	Cuentan con un bodeguero a cargo de llevar un registro.
Categoría 5	No existe presupuesto, depende de la demanda.	No se utiliza sistema de presupuesto.	No llevan presupuesto, depende de la demanda
Categoría 6	Mejoramiento de los fertilizantes (sustrato)	Aplicación de nuevos proyectos, elaboración de un propio compost. Paltos clonales	Aplican nuevos proyectos y tecnologías.
Categoría 7	Tratamos de que sea lo mínimo	Los porcentajes de pérdidas han ido disminuyendo	Porcentaje de pérdida bastante bueno.

Fuente: Elaboración Propia (2015), a partir de información obtenida.

E1: (Entrevistado 1): Administrador de la empresa

E2: (Entrevistado 2): Dueña de la Empresa.

ANEXO 8: ANÁLISIS POR CATEGORÍA DE RESPUESTA

Para describir el tratamiento contable actual de los activos biológicos existentes en la empresa en estudio se realizó una entrevista al encargado del departamento de contabilidad y para el análisis de la información recopilada en la entrevista se utilizará el análisis por categoría de respuesta que se detalla a continuación:

Cuadro N° 6: Análisis por categoría de respuesta

Categorías	Entrevista
Normativa Vigente	La empresa no aplica IFRS, solo lleva sus estados financieros de acuerdo a la antigua normativa PCGA y bajo la normativa que solicita el Servicio de Impuestos Internos (SII), (Contadora de la empresa)”, también comentó que la empresa en cuantos a los impuestos declara el IVA y paga el Impuesto de Primera Categoría pero con Renta efectiva, además cabe señalar que la contadora está tomando cursos de manera independiente sobre IFRS.
Nuevos Proyectos	La empresa tiene proyecciones de expandirse a todo el mercado, actualmente abarca el mercado mayorista pero se desea también llegar al consumidor final.
Nuevos Proyectos (Continuación)	Se diferencian de las otras empresas por poner más énfasis en la calidad de cada uno de sus productos, sin importar si serán exportados o para consumo nacional.

Categorías	Entrevista
Registro Contable	El registro sobre los activos biológicos son realizados por un ingeniero agrónomo, y en cuanto a los registros contables es mediante factura, el cual se va corrigiendo todos los años de acuerdo al IPC.
Control y Deterioro	Los paltos de la empresa son controlados mediante inventarios permanentes, para tener las estimaciones necesarias para las ventas, el deterioro del activo y de las existencias, solo dependen del clima y se ven afectados por las sequias, en este caso las pérdidas se contabilizan como gastos y la persona que determina la pérdida es el ingeniero agrónomo.
Pérdidas y Mantenición	Los árboles que se usan para sustituir las pérdidas se contabilizan como mantención cuenta ligada a gastos, existiendo además otros gastos como fertilizantes, pesticidas, trampas de conejo, materiales para las podas de los trabajadores, entre otros.
Costo y Valorización	El costo unitario de los paltos está asociado al valor asignado en la factura del

Categorías	Entrevista
Costo y Valorización (Continuación)	proveedor, y es usado como un valor de mercado. El transporte solo se registra cuando existen fletes y se considera un costo relacionado al activo. No se utiliza el concepto de valor razonable para el análisis de gestión interna. El palto es considerado como un activo y la palta por otro lado es tratado como existencia.
Riesgos Naturales	La sequía tiene incidencia en el precio del producto en el mercado, existe una variedad de paltos que no son productivos, los cuales se les denomina paltos no injertados.
Clasificación de los Costos	El criterio para determinar los costos y gastos va a depender del área, si es administrativo es un gasto, si es fabrica se determina si es necesario para producir renta o si es un gasto y si es terreno, debe ser fertilizante para ser costo.
Costos y Beneficios de la implementación	Las consecuencias de implementar la NIC 41 son un costo adicional producto de los tasadores y los beneficios que traería sería poder determinar qué es lo que realmente se tiene, además las cuentas que se verán más afectadas por la aplicación de la convergencia serían las existencias y el activo fijo (activo biológicos arboles).

Fuente: Elaboración Propia (2015), a partir de información obtenida.

**ANEXO 9: CUADRO COMPARATIVO Nº 2 ENTRE NORMA CHILENA E IFRS PARA
ACTIVOS BIOLÓGICOS**

A continuación se presenta un cuadro comparativo entre el BT Nº 12 y la NIC Nº 41, que identifica las diferencias y similitudes que se producen por la aplicación de las distintas normativas. Los criterios utilizados para su comparación fueron obtenidos mediante una revisión de ambas normas identificando los tópicos más relevantes contenidos en ellas.

NORMATIVA CHILENA	IFRS
Valorización de Activos Biológicos	
<p>La normativa chilena no ha desarrollado una normativa específica para el sector agrícola, salvo el boletín técnico Nº 12 que se aplica para el sector forestal. Las existencias elaboradas por la propia empresa se valorizan al costo de producción.</p> <p>Para las plantaciones forestales el boletín técnico Nº 12 recomienda que, a objeto de reconocer el crecimiento de las plantaciones, estas sean tasadas anualmente, por profesionales idóneos en la materia y el mayor valor resultante entre dichas tasaciones y los respectivos valores de libros, una vez corregidos monetariamente, sea contabilizado con debitos en las correspondientes cuentas bajo el rubro de activo fijo y abonado a la cuenta Reserva Forestal en patrimonio.</p>	<p>Los activos biológicos y los productos agrícolas al punto de cosecha se valorizan al valor justo menos los costos estimados en el punto de venta.</p> <p>El valor justo es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción no forzosa.</p> <p>El valor justo de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas en el momento actual.</p> <p>Generalmente, para determinar el valor justo, si se consideran los costos de transporte al mercado relevante, es decir, dos activos biológicos idénticos pueden tener valores justos diferentes si están ubicados en sitios diferentes, debido a los costos de transporte.</p>

NORMATIVA CHILENA	IFRS
Valorización de Activos Biológicos (continuación)	
<p>Los costos de desarrollar las plantaciones forestales deberán ser eventualmente amortizados en el momento de efectuarse el talaje de los respectivos arboles traspasándose el correspondiente valor de libros del bosque explotado a existencias bajo el rubro activo circulante y finalmente al costo de resultados al hacerse efectiva su realización o vena.</p>	<p>Si en el momento de reconocimiento inicial no se puede determinar en forma confiable el valor justo se valoriza el activo al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada. Una vez que el valor justo de los activos biológicos se puede determinar con confiabilidad, se debe valorizar los activos biológicos a sus valores justos menos los costos estimados en el punto de venta.</p>
NORMATIVA CHILENA	IFRS
Subvenciones Gubernamentales- Bonificaciones Forestales	
<p>El BT N° 12 determina el tratamiento contable de subvenciones específicas estipuladas en la Ley chilena (Decreto Supremo N° 958 de 1975 nominadas “Bonificaciones Forestales”).</p> <p>Las bonificaciones forestales deben registrarse solo una vez que se acredite legalmente un procedimiento mínimo de 75% de densidad de plantaciones indicada en el plan de forestación, contabilizados sobre base devengada.</p>	<p>La NIC 41 no se refiere a ninguna ley específica de subvenciones dependiendo del modelo de valorización de los activos biológicos.</p> <p>Para los activos biológicos a su valor justo menos los costos estimados en el punto de venta, las subvenciones se reconocen como ingresos: las indicaciones cuando sean exigibles y las condicionales cuando se cumplan las condiciones asociadas a la subvención.</p>

NORMATIVA CHILENA	IFRS
Subvenciones Gubernamentales- Bonificaciones Forestales (continuación)	
<p>La bonificación representa un menor costo de la plantación, y por lo tanto a contabilización recomendada es la de reflejar la bonificación forestal en la medida que se devengue, debitando cuentas por cobrar con abono a la cuenta “Bonificación Forestal” podrá ser presentada separadamente como una deducción al costo de la plantación respectiva que se encuentra aun en el activo o bajo un rubro separado entre el pasivo a largo plazo y las cuentas de patrimonio y debería ser corregida monetariamente.</p>	<p>Para los activos biológicos al costo menos la depreciación acumulada y las perdidas por deterioro acumuladas se aplica NIC 20, el cual para las subvenciones relacionadas a activos, requiere que sea reconocida como ingresos utilizando una base sistemática, a lo largo de los ejercicios necesarios, para compensarlas con los costos relacionados.</p> <p>Las subvenciones deben presentarse en el balance, ya sea como partidas de ingreso diferido o bien como deducción del valor de los activos relacionados.</p>
NORMATIVA CHILENA	IFRS
Tratamiento de Costos Posteriores	
<p>No existe regla específica.</p>	<p>Los costos posteriores deberían ser tratados de acuerdo con otros estándares (NIC 16 o NIC 38). Por ejemplo, en el caso de una empresa frutícola, ésta podría querer llevar a gasto los costos de mantención, tales como desmantelamiento y capitalizar las adiciones como las nuevas plantaciones de árboles.</p>

NORMATIVA CHILENA	IFRS
Revelaciones y/o Notas Explicativas	
<p>Desglose de los activos, plantaciones del total de activos fijos.</p> <p>No hay más revelaciones cuantitativas y dado que el criterio de valorización es costo corregido monetariamente, se aplica en la nota de criterios contables (Nº 2).</p>	<p>Ítem diferenciado del activo fijo llamado propiedad de inversión con nota separada.</p> <p>Se debe realizar el movimiento del periodo de la propiedad de inversión, en especial por el método del valor razonable.</p> <p>Se debe especificar el método de valorización posterior (costo o valor razonable). En el caso de aplicar valor razonable, se debe indicar tasa de descuento, entre otras.</p>

Fuente: Adaptación Propia (2015), a partir de comparación entre la Normativa chilena y la Norma Internacional de Contabilidad Nº 41, (2010).