



UNIVERSIDAD
DE
VALPARAISO
CHILE

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

**DISEÑO DE UNA PROPUESTA DE VALORIZACIÓN DE PALTOS
VARIEDAD HASS, COMO ACTIVOS BIÓLOGICOS DE VIVERO
LIMACHE SEGÚN NORMATIVA INTERNACIONAL DE
CONTABILIDAD 41**

TESIS PARA OPTAR AL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO
AUDITOR Y AL GRADO DE LICENCIADO EN SISTEMA DE
INFORMACIÓN FINANCIERA Y CONTROL DE GESTIÓN

Tesistas : Myriam Guzmán González
Camilo Zambrano Cantillana

Profesor Guía: Karem Bahamondes Robles

Valparaíso, junio 2009

En el verdadero éxito, la suerte no tiene nada que ver;
la suerte es para los improvisados y aprovechados;
y el éxito es el resultado obligado de la constancia,
de la responsabilidad, del esfuerzo, de la organización
y del equilibrio entre la razón y el corazón.

Quiero agradecer a mi madre, por que este gran logro es
gracias a ella, por todo su apoyo, amor y perseverancia, ¡mamita quiero decirte que lo
logramos!.

A mis queridas hermanas y a mi futuro sobrinito o sobrinita que viene en camino, te
quiero mucho bebe.

A todos mis grandes amigos (as) sin excluir a nadie, pero en especial a Silvana Meza,
Paola Ruiz, Carla Faúndez y Nadia Hernández, gracias por todos los momentos que
hemos vivido juntas y por el apoyo brindado.

A ti amor, gracias por estar conmigo en esta etapa tan importante y brindarme tu apoyo y
cariño incondicional.

A todos mis profesores no sólo de la carrera si no que de toda mi etapa de estudios, por
que gracias a su formación hoy soy lo que soy, pero en especial a nuestra
gran profesora Karem Bahamondes por su constancia

Como guía de nuestra tesis.

Y a todos los que pusieron un granito de arena
para que pudiera cumplir este gran sueño de ser
una profesional,

pero sobre todo mil agradecimientos al más especial de todos, a ti señor que hiciste
realidad este sueño, por todo el amor con el que me rodeas, y porque me tienes en tus
manos

Gracias.

Myriam Guzmán.

Iba un hombre caminando por el desierto,
cuando oyó una voz que dijo;
“Levanta unas piedrecitas y mételas en tu bolsillo
y mañana te sentirás a la vez triste y contento”.
aquel hombre obedeció y tomo dos piedrecitas
metiendo una en cada bolsillo.
A la mañana siguiente, se metió las manos al bolsillo,
y las piedrecitas se habían convertido en diamantes.
El hombre se sintió feliz y triste a la vez,
feliz por haber recogido las piedrecitas, y
triste por no haber recogido más.
¡Lo mismo sucede con la educación!

Gracias a mis amados padres y hermanos,
Gracias a todos los que me apoyaron y me dieron fuerzas
a los buenos amigos (a) que forme en esta bella etapa,
y aquellos que me acompañan desde mi infancia,
y a los profesores de esta prestigiosa casa de estudios,
a todos les digo; espero seguir recogiendo piedrecitas.

Camilo Zambrano.

ÍNDICE

	Página
• Resumen.....	4
• Marco Teórico.....	5
I. La Agricultura y sus efectos Económicos	
II. Viveros y el cultivo del Palto	
III. Antecedentes Económicos del Mercado de la Palta	
IV. Proceso Productivo del Palto Hass en Viveros	
V. Situación Chilena Actual de Empresas con Activos Biológicos	
VI. Renta Presunta Agrícola.	
VII. El Tratamiento Contable a Futuro sobre la Agricultura NIC 41	
VIII. Valorización de los inventarios.	
• Problema de investigación.....	31
• Objetivos de la investigación.....	32
• Metodología.....	33
• Capítulo 1, Reseña de la empresa en estudio.....	38
• Capítulo 2, Tratamiento contable actual del vivero y costo.....	39
- Simulación del registro contable, basado en el tratamiento vigente del palto Hass en Vivero Limache	
• Capítulo 3, Propuesta de método de valorización de los Paltos Según NIC 41.....	41

-Valorización Inicial, propagación de los Palto Hass, NIC 41.

-Valorización posterior, “porta injerto”, NIC 41

-Valorización al cierre del ejercicio,

-Valoración fin del proceso, producto terminado,

- Capítulo 4,
Problema de aplicar la NIC 41 y valorizar los activos
Biológicos..... 56
 - Limitaciones de la investigación
 - Ideas Finales respecto a la aplicación de la normativa internacional
- Conclusión..... 59
- Anexos..... 62
- Bibliografía..... 97

RESUMEN

Las Normas Internacionales de Información Financiera IFRS se están convirtiendo en el estándar internacional de presentación de estados financieros en busca de mejoras en la competitividad y transparencia de los negocios. En Chile esto ya es una realidad y a partir del 2009 todas las sociedades anónimas abiertas deberán sumarse a esta metodología. Pero la factibilidad empírica y los efectos de su implantación aún no han sido totalmente cubiertos.

Por lo tanto, el presente proyecto de tesis tiene como finalidad investigar los métodos actuales de valorización de los activos biológicos de Vivero Limache, V región, Chile, y el método que se deberá utilizar al implementar las normas internacionales, generando así, una propuesta de un método de valorización de los paltos Hass, que pueda ser implementado en el lugar en estudio y otros.

Para llevar a cabo la presente tesis, basada en las normas internacionales de contabilidad, que indican cómo se consolidara el cambio contable en nuestro país, se recurren a entrevistas, cuestionarios y modelos estadísticos para poder diseñar un método de valorización.

MARCO TEÓRICO

Desde 1973, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y su antecesor, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), han estado desarrollando un conjunto de normas, en busca de un estándar contable internacional que mejore la información contable contenida en cada uno de los estados financieros, facilite su lectura y de valor agregado tanto a accionistas, entidades de crédito y en general, a todos los posibles usuarios de la información contable. Este conjunto de normas ha sido denominado Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En Chile, la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS) y el Colegio de Contadores de Chile ya desde el año 2004 se han preocupado de generar en nuestro país la convergencia hacia estas nuevas normas, estipulando que a contar del año 2009 todas las empresas emisoras estarían obligadas a presentar sus estados financieros bajo este nuevo precepto.

Además de una estandarización de la información, algunas partidas tendrán cambios en su valorización, motivo que centra el interés de esta investigación, respecto a los activos biológicos y su tratamiento en la actualidad.

I - LA AGRICULTURA Y SUS EFECTOS ECONÓMICOS

La agricultura es el arte que enseña el cultivo de la tierra¹, tiene por objeto hacerla productiva, para obtener los alimentos, productos y elementos necesarios que dan el sustento al hombre y a los animales que utiliza. La agricultura está ligada a las primeras actividades sociales del ser humano, constituyendo parte del sector primario junto con la caza, ganadería y pesca.

Según Víctor Gerlach Cavada en su obra “Contabilidad agrícola y su tributación” señala que la agricultura moderna basa su capacidad en la explotación racional e intensa, que busca el máximo rendimiento en el mínimo de espacio, mediante métodos científicos, como lo constituye la selección de semillas, utilización de abonos especializados, insecticidas, herbicidas, fertilizantes, sofisticadas maquinarias e inclusive con la ayuda de satélites para conocer anticipadamente las condiciones climáticas.

Si la agricultura no se desarrolla a un ritmo adecuado, puede convertirse en un obstáculo crítico para el desarrollo industrial y el de otros sectores. Abastece a la población de un bien salario esencial, los alimentos; también abastece de materias primas a la industria y, desde otro punto de vista, puede proporcionar el motivo de expansión industrial al representar un mercado para los bienes industriales. Además las exportaciones agrícolas son una importante fuente de renta para muchos países en desarrollo, constituyendo casi una cuarta parte de sus ingresos totales de exportación (excluyendo los países exportadores de petróleo); en el caso de muchos países de rentas bajas, incluyen virtualmente sus ingresos totales de exportación. La agricultura es parte fundamental de la economía Chilena, ya que gran parte de la población en países desarrollados se sustenta en esta.

II - VIVEROS Y EL CULTIVO DEL PALTO

Por vivero entendemos el lugar físico, que posee la infraestructura que otorgan las condiciones necesarias para criar plantas frutales tales como: especies botánicas cuyo fruto es comestible en estado natural o procesado), forestales y ornamentales (aquellas especies botánicas destinadas a la industrialización, forestación, decoración y otros fines similares que no corresponden al rubro frutal).

Esta investigación estudia contablemente el cultivo del **Palto**, el cual se produce en un vivero para ser comercializado a agricultores o público en general para su plantación y posteriormente cosechar el fruto. Podemos definir al **Palto** como aguacate o *Persea americana* Mill (nombre científico), “es originario de nuestro continente, sin embargo su cultivo comercial es relativamente reciente [...] El palto es un árbol de hoja perenne, nativo del área de América central, donde existen zonas selváticas en las que diferentes especies de árboles deben competir permanentemente por luz y espacio. Bajo estas condiciones se produce una selección natural que favorece la sobrevivencia de árboles de crecimiento rápido y permanente. Por esta razón, el palto es una especie que genéticamente está determinada para crecer continuamente, alcanzando fácilmente 12 metros de altura y aproximadamente 14 metros de diámetro de copa.²”

“Existen distintos tipos de paltos, los cuales pueden agruparse en tres razas principales:

- Mexicana
- Guatemalteca
- Antillana

Las paltas más cultivadas en Chile son Hass, Fuerte, Negra de la Cruz, Bacon, Edranol y Zunato. “La variedad Hass es originaria de California, y entre sus características genéticas predominan las de la raza guatemalteca, siendo afectada por heladas, en especial al estado de plena flor donde resiste sólo hasta – 1,1 ° C. Posee buena productividad y reducido añerismo si se le compara con otros cultivares. Poseen la

¹ Diccionario de la Lengua Española

² Lemus G, Ferreira R, Gil P, Maldonado P, Toledo C, Barrera C, Celedón J, (2005) El Cultivo del Palto, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES AGROPECUARIAS, Centro Regional de Investigación La Cruz, SEGUNDA EDICIÓN, BOLETÍN INIA - No 129, Pág. 9-10

cualidad de madurar mucho antes que otras plantas, lográndose cosechas al segundo o tercer año. El cultivar Hass es de desarrollo mediano y crecimiento globoso, por ello puede plantarse a distancias medias y a alta densidad debido a su precocidad.

El cultivar Hass produce un fruto piriforme, de cáscara gruesa, algo rugosa y de color verde, el que se torna negro a medida que ésta madura. La cosecha puede comenzar en julio y prolongarse hasta marzo, es decir 9 meses en huertos de maduración temprana. La calidad de esta variedad en términos de contenido de aceite es alta, ya que los frutos maduros pueden contener hasta un 20%. La producción puede alcanzar como promedio 12 toneladas por hectáreas, después de seis a ocho años, aunque se ha visto que en algunos huertos puede llegar a 25 ton/ha. El ciclo fenológico (estudio de la relación entre los factores climáticos y los ciclos de los seres vivos) del palto Hass muestra dos épocas de brotación, una en primavera (7 septiembre al 21 diciembre) y otra en otoño (29 marzo al 17 mayo), siendo la primera de mayor intensidad. El desarrollo de la raíz también ocurre en dos periodos, el primero en primavera-verano (28 octubre al 3 febrero), seguido por un crecimiento que comienza en marzo y termina a mediados de mayo. En Quillota (V Región) la floración del palto Hass se produce entre el 21 de octubre y el 13 de noviembre, seguida de la cuaja. Luego existe una primera caída de frutos que ocurre desde mediados de noviembre a fines de diciembre. La segunda caída de frutos o regulación natural de carga ocurre entre marzo y abril.³

³ Lemus G, Ferreira R, Gil P, Maldonado P, Toledo C, Barrera C, Celedón J, (2005) El Cultivo del Palto, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES AGROPECUARIAS, Centro Regional de Investigación La Cruz, SEGUNDA EDICIÓN, BOLETÍN INIA - No 129 Pág.11

Características generales de cultivar Hass en Chile

- Híbrido de raza guatemalteca y raza mexicana.
- Vigor medio a grande, redondeado, fruto color negro a violáceo.
- Producción incierta, producción potencial: 20 a 25 ton/ha.
- Período flor a fruto: 12 a 16 meses.
- Cosecha: agosto a noviembre (destino: EE.UU. y Europa).
- Calibre: dependiente de riego, carga, manejos de cultivo.
- Se regula con poda, fertilización.
- Cultivo precoz.

III - ANTECEDENTES ECONÓMICOS DEL MERCADO DE LA PALTA

Mercado internacional de paltas

El departamento de Agricultura de EE.UU (USDA), señala que “la superficie mundial de paltos al año 2003 supera las 340 mil hectáreas, cifra que representa un incremento anual en torno al 2% durante la década 1990/2000. De esta superficie, las mayores áreas de cultivo están en México (94 mil ha) seguido de EE.UU. (26,4 mil ha) y Chile (21,9 mil ha).⁴”

Los principales exportadores de palta son México, Chile, Sudáfrica, España e Israel. Las paltas Chilenas principalmente se exportan a EE.UU existiendo una fuerte competencia por este mercado con México.

⁴ Lemus G, Ferreira R, Gil P, Maldonado P, Toledo C, Barrera C, Celedón J, (2005) El Cultivo del Palto, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES AGROPECUARIAS, Centro Regional de Investigación La Cruz, SEGUNDA EDICIÓN, BOLETÍN INIA - No 129 Pág. 14

Mercado nacional de paltas

“La superficie² plantada con paltos en Chile se estima en 21.983 hectáreas, lo que coloca a este rubro en el tercer lugar después de vid de mesa y manzano en la fruticultura nacional. En la última década, la superficie² plantada con paltos en Chile ha aumentado de 8.190 hectáreas en 1990, a más de 21.800 hectáreas en 2002 y con proyección de seguir creciendo debido a la alta rentabilidad de este cultivo orientado a la exportación. [...] De la superficie² total plantada con paltos en Chile, se estima que aproximadamente 18.000 hectáreas son del cultivar Hass. El cultivo de palto se localiza principalmente en la V Región, seguida por la Región Metropolitana, las que en conjunto sobrepasan el 80% de la producción nacional. En las regiones IV y VI se produce aproximadamente un 17%. Debido a la variabilidad de la producción de palta Hass y condiciones meteorológicas adversas, la cosecha de paltos ha tenido fluctuaciones no acordes con las proyecciones de producción basadas en el incremento de las plantaciones en las últimas temporadas. Lo anterior ha significado exportaciones inferiores a las esperadas y una disminución de la oferta en el mercado interno, con los consiguientes mayores precios. La estacionalidad de precios de la palta tiende a hacerse menor, por la mejor cobertura lograda con la producción de las distintas variedades. La oferta se mantiene durante todo el año, aunque los mayores volúmenes se transan desde abril a noviembre⁵”.

Promoción nacional

Entre todas las variedades de paltas, Hass es la más comercializada en el mundo. El motivo de ello no sólo se debe a su excelente sabor, sino también en su importante aporte para la conservación de nuestra salud. “En Chile el consumo sólo alcanza a 3,5 Kilogramos per cápita por año y se estima que este consumo podría ser más alto y por lo tanto el mercado interno potencial es mayor⁵”.

⁵ Lemus G, Ferreira R, Gil P, Maldonado P, Toledo C, Barrera C, Celedón J, (2005) El Cultivo del Palto, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES AGROPECUARIAS, Centro Regional de Investigación La Cruz, SEGUNDA EDICIÓN, BOLETÍN INIA - No 129 Pág. 18 - 20

IV - PROCESO PRODUCTIVO DEL PALTO HASS EN VIVEROS

1ª ETAPA, PROPAGACIÓN: Comienza con la preparación del sustrato, que es una mezcla de materiales orgánicos que contiene: tierra de hoja, tierra vegetal, compost, arena y astilla de madera (aserrín). El sustrato es empacado en bolsas de siembra, generando en estas, las condiciones de humedad, temperatura y aireación, que permiten una apropiada fluidez al movimiento tanto del agua y del oxígeno, que deben estar presentes en las raíces en una concentración suficiente para que se realicen los procesos de absorción de agua como de nutrimentos que aseguran el crecimiento de la planta. Logradas estas características en el sustrato, se planta el cuesco (semilla) de raza mexicana, en las bolsas de siembra, donde crecerán las raíces y por consecuencia la planta. La época de plantación de esta variedad es entre Marzo y Mayo. Viveros Limache inicia el proceso de producción en Mayo⁶.

2ª ETAPA, PORTA INJERTO: El porta injerto comienza cuando la planta alcanza un diámetro de tallo de 7 mm y una altura de 20 cm aprox. Se debe desarrollar en un ambiente de suelo esterilizado por lo cual son muy importantes los cuidados fitosanitarios en la primera etapa, además de medirse periódicamente el crecimiento de la plántula y el engrosamiento del tallo. Se cosechan púas de variedad Hass, elegidas de acuerdo al tamaño y grosor, y se pegan con la plántula de raza mexicana, uniendo los cambiums. Pasado 30 días crecen los brotes, dando origen a las plantas variedad Hass. El tiempo de porta injerto normalmente es pasado cinco meses desde su plantación. Viveros Limache inicia este proceso en octubre.

3ª ETAPA, COSECHA: transcurrido en promedio un año y medio, puesto que por tratarse de porta injerto no clonales las plantas reaccionan de manera distintas, y aplicados los cuidados generales de mantenimiento como: desbrote, fertilización, riego, cuidado fitosanitarios y de temperatura. Las plantas adquieren las condiciones de altura y diámetro necesarias para ser vendidas, esto es, cuando alcanzan alrededor de 70 cm. de altura de la variedad y tienen igual o más de 25 hojas. Viveros Limache tiene tres periodos de cosechar las plantas, el primero en septiembre, pasado 16

⁶ Agrobot. (s.f.). *Cultivo de paltas*. Recuperado el 02 de julio de 2008, de <http://www.agrobot.com/microemprendimientos/cultivos/Frutales/palta/MI000002pa.htm>.

meses desde su plantación, una segunda cosecha en octubre pasado 17 meses desde su plantación, y por último noviembre y comienzos de diciembre pasado 18 meses desde su plantación, se considera una pérdida de la producción cercana al 5% de plantas que no logran tener la calidad requerida, en la jerga agrícola se entiende como plantas que no “prendieron”.

CUADRO RESUMEN DEL PROCESO PRODUCTIVO SEGÚN VIVERO LIMACHE

CONCEPTOS	TIEMPO
Propagación de la semilla mexícola , en el sustrato, el cuál contiene tierra vegetal, tierra de hoja, compost, arena y aserrín.	Mes de Mayo
Porta injerto con púas Hass , la cual debe tener un grosor adecuado como también su temperatura, oxígeno y humedad.	Mes de Octubre
Cosecha Palto Hass , producto terminado, cumple con las condiciones necesarias para ser vendido.	1º Septiembre – 2º Octubre 3º Noviembre y Diciembre (año siguiente)
Algunos costos asociados	Cuidados fitosanitarios.

V - SITUACIÓN CHILENA ACTUAL DE EMPRESAS CON ACTIVOS BIOLÓGICOS.

El boletín técnico N° 12 establece el tratamiento de las plantaciones forestales, que es la única normativa nacional contable que se asemeja al concepto de activo biológico contenido en la NIC 41, ya que no está establecido en ninguna normativa Chilena el tratamiento contable de los denominados activos biológicos.

En la actualidad las empresas trabajan con un sistema conservador de registro contable, donde no se materializa lo que la empresa posee sino hasta que se genera un hecho tangible, que por criterio de devengado, se puede registrar al momento de asegurar el pago del compromiso asociado, de este modo se establece que los activos biológicos tales como plantaciones y ganado deban ser medidos a su costo de adquisición mientras que en relación a las reservas forestales y su crecimiento, estas deberían ser reconocidas contablemente como un mayor activo, lo cual implica registrar como contrapartida un mayor patrimonio, a base de una tasación destinada a incorporar a los estados financieros el efecto de crecimiento de las plantaciones y presentar razonablemente la situación financiera y resultados de las operaciones de cada ejercicio.

El boletín técnico número 12 tiene por objeto indicar el tratamiento contable recomendado para registrar:

- 1) el costo de forestación;
- 2) el crecimiento de las plantaciones forestales⁷.

⁷ Colegio de Contadores de Chile AG. (2003). *Boletín Técnico N° 12*.

El costo de forestación

Los costos en que se incurra para desarrollar las plantaciones forestales en el país y que puedan ser definidos como una mayor inversión (por ejemplo conceptos tales como riego, desinfección, fertilizantes, limpieza, poda, etc.) deben ser claramente identificados con los respectivos predios a que se refieren, e incorporados a la cuenta Plantaciones Forestales bajo el rubro “Activo Fijo”, estando sujetos a las normas de corrección monetaria formando parte del capital propio de la empresa para todos los efectos. Estos costos deberán ser eventualmente amortizados en el momento de efectuarse el talaje de los respectivos árboles, traspasándose el correspondiente valor de libros del bosque explotado a existencia bajo el rubro Activo circulante y finalmente al costo de la explotación en el Estado de Resultados al hacerse efectiva su realización o venta⁸.

Crecimiento de las plantaciones forestales

Los contribuyentes podrán revalorizar las plantaciones en base a una tasación efectuada por ingenieros forestales o agrónomos con especialización en materias forestales. Estas tasaciones no son obligatorias y pueden ser efectuadas en cualquier momento⁸.

Corrección Monetaria y tasación de las plantaciones forestales

Considerando las disposiciones relativas a corrección monetaria actualmente vigente, todas las plantaciones existentes entran en el cálculo del capital propio y deben ser corregidas monetariamente.

⁸ Colegio de Contadores de Chile AG. (2003). *Boletín Técnico N° 12*.

En los años en que se tasan las plantaciones, el mayor valor resultante entre dicha tasación y el valor de libros corregidos monetariamente, debe ser abonado a una reserva patrimonial denominada "Fondo de Reserva Forestal"⁹.

Reconocimiento Contable de las plantaciones forestales

Desde un punto de vista estrictamente contable, el crecimiento de todas las plantaciones forestales debería ser reconocido contablemente como un mayor activo, lo cual implica registrar como contrapartida un mayor patrimonio. Por lo tanto debería reconocerse anualmente, este incremento de activo y patrimonio a base de una tasación destinada a incorporar a los estados financieros el efecto del crecimiento de las plantaciones y presentar razonablemente la situación financiera y resultados de las operaciones de cada ejercicio, de acuerdo al boletín técnico N°12⁹.

VI - RENTA PRESUNTA AGRÍCOLA.

Vivero Limache se acoge a las disposiciones de tributación para las empresas agrícolas estipulado en la Ley de Impuesto a la Renta en las letras a) y b) del N° 1 del art. 20 lo cual indica lo siguiente:

- a) Establece la norma general de tributación a los contribuyentes que posean o exploten bienes raíces agrícolas sobre la base de renta efectiva determinada por contabilidad completa.

- b) Señala los requisitos para acogerse al régimen de renta presunta.

⁹ Colegio de Contadores de Chile AG. (2003). *Boletín Técnico N° 12*.

Renta presunta agrícola

Los contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas, que no sean sociedades anónimas y que cumplan los requisitos que se indican más adelante, pagarán el impuesto de esta categoría sobre la base de la renta de dichos predios agrícolas, la que se presume de derecho que es igual al 10% del avalúo fiscal de los predios. Cuando la explotación se haga a cualquier otro título se presume de derecho que la renta es igual al 4% del avalúo fiscal de dichos predios. Para los fines de estas presunciones se considerará como ejercicio agrícola el período anual que termina el 31 de diciembre¹⁰.

Solo socios personas naturales

Para acogerse al sistema de renta presunta las comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, deberán estar formadas exclusivamente por personas naturales¹⁰.

No tener otras rentas de 1ª categoría

El régimen tributario contemplado en esta letra no se aplicará a los contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría, por las cuales deba declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa¹⁰.

Límite anual de ventas agrícolas 8.000 UTM

Solo podrán acogerse al régimen de presunción de renta contemplado en esta letra los contribuyentes propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, cuyas ventas netas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales.

¹⁰ Ley de la Renta y Resoluciones Y Circulares del S.I.I que la reglamentan. (2007). Título II. Art 20º. parrafo 1. Letra B). pág.23. Publiley.

Para la determinación de las ventas no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente. Para este efecto, las ventas de cada mes deberán expresarse en unidades tributarias mensuales de acuerdo con el valor de ésta en el período respectivo¹¹.

Ejercicio desde el cual debe llevarse Contabilidad Completa

El contribuyente que quede obligado a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, lo estará a contar del 1º de enero del año siguiente a aquél en que se cumplan los requisitos señalados y no podrá volver al régimen de renta presunta, excepcionalmente cuando las ventas del giro agrícola no superen las 1000 UTM, será la única forma que el contribuyente pueda tributar por renta presunta¹¹.

A las ventas agrícolas propias se suman las de empresas agrícolas relacionadas

Para establecer si el contribuyente cumple el requisito del inciso cuarto de esta letra, deberá sumar a sus ventas el total de las ventas realizadas por las sociedades, excluidas las anónimas abiertas, y en su caso, comunidades con las que esté relacionado y que realicen actividades agrícolas. Si al efectuar la operación descrita el resultado obtenido excede el límite de ventas establecido en dicho inciso, tanto el contribuyente como las sociedades o comunidades relacionadas con él deberán determinar el impuesto de esta categoría en conformidad con lo dispuesto en la letra a) de este número¹¹.

Relacionamiento a través de un socio común en varias empresas agrícolas

Si una persona natural está relacionada con una o más comunidades o sociedades que sean a su vez propietarias o usufructuarias de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, para establecer si dichas comunidades o sociedades exceden el límite mencionado en el inciso cuarto de esta letra, deberá sumarse el total de las ventas anuales de las comunidades y sociedades relacionadas con la persona natural. Si al

¹¹ Ley de la Renta y Resoluciones Y Circulares del S.I.I que la reglamentan. (2007). Título II. Art 20º. parrafo 1. Letra B). pág.23. Publiley.

efectuar la operación descrita el resultado obtenido excede el límite establecido en el inciso cuarto, todas las sociedades o comunidades relacionadas con la persona deberán determinar el impuesto de esta categoría en conformidad con lo dispuesto en la letra a) de este número¹².

La circular N° 63 del 21/12/90 del SII, se ha pronunciado con respecto al registro contable de algunos activos en su N° 4 señala que para las plantaciones, siembras, bienes cosechados en el predio y animales nacidos en el, se valorizaran a su costo de reposición a la fecha del balance, considerando su calidad, en el estado en que se encuentren, su duración real desde esa fecha y su relación con el valor de bienes similares existentes en la misma zona.

En el artículo 2 de la Ley de la Renta se da a conocer algunas definiciones propias de la actividad agrícola que se detallan a continuación:

Predio agrícola: es todo inmueble o parte de él, cualquiera que sea su ubicación, que este destinado a la obtención de productos primarios del reino vegetal o animal o en que existan establecimientos cuyo fin sea la obtención de dichos productos o que económicamente sea susceptible de producir tales bienes en forma predominante.

Actividad Agrícola: es el conjunto de operaciones que tiene por finalidad la obtención de los productos de predios agrícolas, incluyendo su elaboración, conservación, faenamamiento y acondicionamiento, siempre que sean de producción propia y predominen en el producto final resultante

Ejercicio agrícola: periodo de 12 meses que termina el 31 de diciembre del mismo año. El mismo término alcanzará al periodo menor en el caso del primer ejercicio.

¹² Ley de la Renta y Resoluciones Y Circulares del S.I.I que la reglamentan. (2007). Título II. Art 20°. parrafo 1. Letra B). pág.24. Publiley.

VII - TRATAMIENTO CONTABLE CON APLICACIÓN A LA NIC 41

Esta investigación propone un método de valorización para los activos biológicos específicamente los paltos Hass ya que actualmente en Chile no se reconoce el concepto de activo biológico, por lo que nos remitiremos a lo estipulado en la NIC 41 contenida en las Normas Internacionales de Información Financiera, que es la teoría contable que deberá aplicarse en el país y que guiará esta investigación al momento de proponer un método de valorización. Un activo biológico debe ser valorizado tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance a su valor razonable, el cual corresponde al valor de mercado menos los costos estimados hasta el punto de venta, las variaciones del mayor o menor valor del activo se registran directamente en el estado de resultados en las ganancias o pérdidas del ejercicio en que corresponden.

El objetivo principal de la NIC 41 es prescribir el tratamiento contable, la presentación de los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola y su alcance, debiendo ser aplicada en los estados financieros de uso general de todas las empresas que realizan actividades agrícolas;

- (a) activos biológicos
- (b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y
- (c) subvenciones del gobierno¹³.

Excluyendo de su aplicación a:

- a) Los terrenos relacionados con la actividad agrícola (ver NIC 16, Inmovilizado material y NIC 40, propiedades de inversión),
- b) Los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (ver NIC 38, Activos Intangibles)

“Esta norma se aplica a los productos agrícolas, que son los obtenidos de los activos biológicos de la entidad, pero sólo en el punto de su cosecha o recolección [...] De este modo no se trata el tratamiento de los productos agrícolas con posterioridad a su

¹³ Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 41 Pág.1656

cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del vinicultor que las ha cultivado¹⁴”

Además, indica que las actividades agrícolas, serán aquellas que busquen modificaciones en los activos biológicos por medio de la gestión y cuidado de ellos generando como resultado; “(i) crecimiento, entendiéndose como tal un incremento en la cantidad o mejora en la calidad de cierto animal o planta; (ii) Degradación, entendiéndose como tal una disminución en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta; o (iii) Procreación, entendiéndose como tal la obtención de plantas o animales vivos adicionales¹⁴”

Las siguientes definiciones tienen como propósito clasificar los diferentes conceptos que la NIC 41 establece; por ser la primera aplicación en nuestro país es fundamental concordar en:

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

Producto agrícola: es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.

Un activo biológico: Es un animal vivo o una planta.

La 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.”

“El cambio físico es producto de la transformación biológica debido a crecimiento, degeneración, producción y procreación, cada uno de los cuales es observable y medible. Cada uno de estos cambios físicos tiene una relación directa con los

¹⁴ Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 41 Pág.1656-1658

beneficios económicos futuros. En cuanto al precio, estos cambios de precios no están relacionados con cambios físicos en el activo biológico sino más bien son cambios en el valor justo por unidad debido a factores del mercado. Relacionado con el mismo punto, la NIC 41 recomienda una presentación en los estados de resultados o en notas explicativas, si los cambios físicos y de precios pueden ser medidos por separados y confiablemente para un grupo de activos biológicos en actividades agrícolas que tengan de producción de mas de un año, como es el caso de la actividad forestal, para lo cual se debe señalar:

- El monto del cambio en el valor justo reconocido en la utilidad o pérdida por las actividades de operación que se debieran al cambio físico (es decir, debido a la transformación biológica).
- El monto del cambio en el valor justo reconocido en la utilidad o pérdida de las actividades de operación que se debieron al cambio en el precio (es decir, debido al incremento o decremento en los valores justos por unidad¹⁵)
- Un grupo de activos biológicos: es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.

La cosecha o recolección: es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico¹⁶.

La actividad agrícola abarca una diversa gama de actividades, en las que se pueden encontrar ciertas características comunes;

“Capacidad de cambio; tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.

Administración del cambio: la administración facilita las trasformaciones biológicas, promoviendo o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y

¹⁵ Cecilia. Gallegos, Alex Medina. 2008. Pág. 101-102

¹⁶ Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 41 Pág.1657

luminosidad. Tal administración distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha de recursos no administrativos previamente tales como la pesca en el océano y tala de bosques naturales; y

Valorización del cambio: tanto el cambio cualitativo, por ejemplo calidad genética, densidad, maduración, contenido graso, proteico y fortaleza de la fibra como el cuantitativo por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes, conseguidos por la transformación biológica, es objeto de valorización y control como una función rutinaria de la administración.

Además de las definiciones anteriores la NIC 41 también establece los siguientes términos que influyen en la investigación:

Mercado activo: es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

- (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- (b) se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y
- (c) los precios están disponibles para el público.

Importe en libros: es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.

Valor razonable: es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre¹⁷.

Además de estos conceptos, es importante describir las instrucciones contables que son necesarias para el entendimiento de la investigación.

Reconocimiento y medición

¹⁷ Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 41 Pág.1658-1659

La entidad debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:

- (a) la empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados;
- (b) es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo; y
- (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

“Para ser útil, la información debe ser fiable, posee esta cualidad de fiabilidad cuando está libre de error material y de sesgo o perjuicio, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente¹⁸”.

En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de su adquisición, nacimiento o destete. Los beneficios futuros se evalúan, normalmente, por la valorización de los atributos físicos significativos.

Un activo biológico debe ser medido, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, excepto en el caso, en el que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad¹⁹.

Cuando el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad ya sea por que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado los activos biológicos deben ser valorados según su costo menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor.

Los costos hasta el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaen sobre las transferencias. En los costos hasta el punto de venta se excluyen los

¹⁸ Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) Marco Conceptual Pág. 40.

¹⁹ Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 41 Pág.1658-1659

transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado los cuales se rebajan del valor justo del activo¹⁹.

La determinación del valor justo de un activo biológico o de un producto agrícola puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, por ejemplo, por edad o calidad.

Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si la empresa tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la empresa tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.

Si no existiera un mercado activo, la empresa utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que los datos estén disponibles:

- (a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance;
- (b) los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y
- (c) las referencias del sector, tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado en función de la superficie en fanegas o hectáreas; o de la producción en términos de envases estándar para exportación u otra unidad de capacidad, o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios, determinados por el mercado, para un activo Biológico en su condición actual. En tales casos, la empresa usará, para determinar el valor razonable, el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa de impuestos definida por el mercado. Una entidad no incluye flujos de efectivo por financiamiento de los activos, impuestos o para restituir los activos biológicos después de la cosecha (por ejemplo,

los costos de replantar los árboles en una plantación forestal después de la tala de los mismos²⁰.

Ganancias y Pérdidas

Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, así como las surgidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de su venta, deben 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 estimados hasta el punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan²⁰.

Estas ganancias o pérdidas, que se reconocen por ajustes de valor justo son devengadas (no efectivas) y sólo serán efectivas en el momento de la venta. Esta información tiene como fin mejorar la gestión, y es necesario que el usuario maneje estos conceptos para no dar una lectura errónea a la contabilidad.

La presente investigación, tiene por esencia la valorización de los activos biológicos, específicamente los Paltos Hass. Se presentan las instrucciones indicadas por la NIC 41 cuando no es posible medir en forma fiable el valor justo.

Imposibilidad de medir en forma fiable el valor razonable

Se presume que el valor razonable de cualquier activo biológico puede medirse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada, en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda medir con fiabilidad, la

²⁰ Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 41 Pág.1660

empresa debe proceder a medirlos al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta.

Esta presunción solo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. La empresa que hubiera medido previamente el activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la venta²¹.

Presentación e información a revelar

Una entidad debe revelar la ganancia o pérdida acumulada surgida durante el ejercicio actual por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos, así como por los cambios en el valor justo, menos los costos estimados hasta el punto de venta de los activos biológicos.

Se recomienda a una entidad presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar.

Son activos biológicos consumibles los que van a ser cosechados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activo biológicos consumibles las cabezas de ganado de las que se obtiene la carne, o las que se tiene para vender.

Son activos biológicos para producir frutos todos los que sean distintos a los de tipo consumible, por ejemplo el ganado para la producción de leche, las cepas de vid, los arboles de los que se cortan ramas para leña, mientras que el tronco permanece. Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se consideran como auto-regenerativos.

Los activos biológicos pueden ser clasificados como maduros o por madurar. Los **activos biológicos maduros** son aquellos que han alcanzado las condiciones para su

²¹ Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 41 Pág.1663

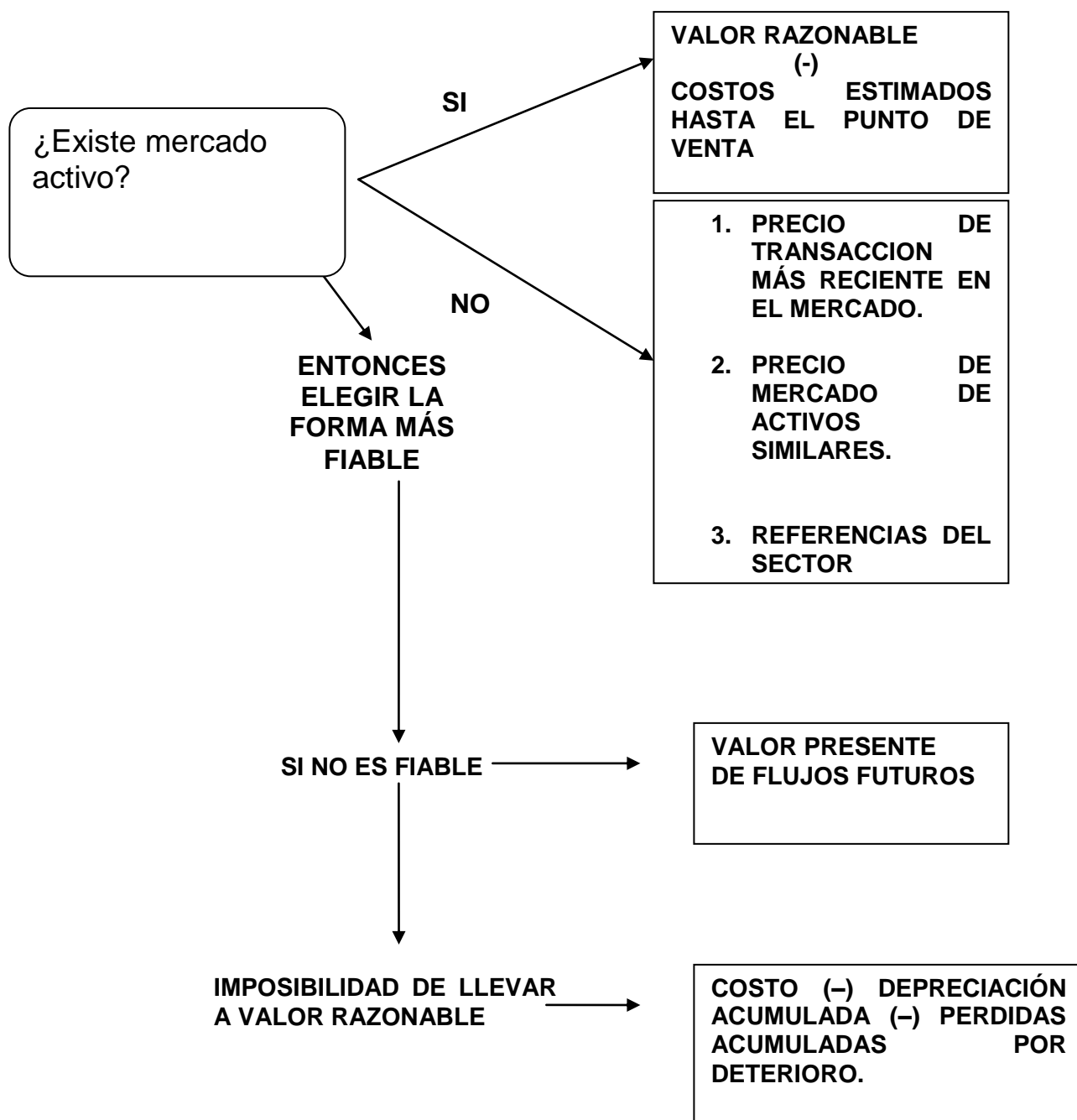
cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de mantener la producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos)²².

La entidad deberá ser lo más transparente posible en su entrega de información con las nuevas normas internacionales de contabilidad, la información a revelar es un tema complicado por el hecho de tener que informar todos los criterios adoptados, como por ejemplo en el párrafo 50 de la norma señala que la empresa presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente. No se exige dar información comparativa.

²² Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 41 Pág.1663

DETERMINACIÓN DEL CRITERIO DE MEDICIÓN A UTILIZAR

Se expone el presente esquema, para entender los métodos de medición indicados en la NIC 41.



VIII - VALORIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS:

“La Norma internacional de contabilidad N°2 tienen como objetivo prescribir el tratamiento contable de los inventarios, dentro del sistema de medición de costo histórico, por tanto excluye a los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, los que deberán valorizarse a valor razonable, aplicando la Norma Internacional de Contabilidad N° 41²³”

No obstante a lo anterior, la NIC 2 es aplicable a los productos agrícolas a partir de su cosecha o recolección, por ejemplo; se aplicará esta norma a partir de que la planta Hass se encuentre lista para la venta, valorizándose según el método más fiable, valor que pasara a ser, el valor inicial de existencias.

Para la presente investigación, también se considera existencias, cuando exista un comprador dispuesto a pagar el valor acordado, aunque su etapa de producción no haya terminado, por ejemplo; cuando un viverista o agricultor necesite y esté dispuesto a comprar los paltos, a los cuatro meses para porta injertarlos y elaborar la planta Hass.

²³ Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 2 Pág.501

PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Considerando el desarrollo alcanzado por la actividad económica de nuestro país, tanto en el plano nacional como internacional, surgió la necesidad de acogerse a un lenguaje contable común, el cual permita proveer de información a sus distintos usuarios bajo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Estas normas reflejan que en Chile no se reconocía el concepto de activo biológico, por lo tanto menos la valorización, es así que muchas decisiones se toman sobre la base de fundamentos incompletos es por ello que una correcta valorización permitiría optimizar la gestión empresarial. “Para valorar en la práctica se necesitarán dos cosas: conocer adecuadamente los activos objeto de análisis, en términos de su transabilidad y sus atributos biológicos²⁴”. (Osorio H, 2008.)

El presente proyecto de tesis tiene como finalidad investigar los métodos de valorización de los activos biológicos de Vivero Limache, V región, Chile, y sugerir métodos que se deberán utilizar al implementar las normas internacionales, generando así una propuesta de un método de valorización específicamente de los paltos especie Hass, que pueda ser implementado en el lugar en estudio y otros viveros.

²⁴ Osorio, H. (2008). *Valorización de los activos biológicos*. Recuperado el 04 de abril de 2008, de <http://www.deloitte.com>

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Objetivo General

Proponer un método de valorización de los activos biológicos especialmente los “Paltos Hass” de un vivero en la localidad de Limache.

Objetivos Específicos

1. Identificar los procedimientos contables utilizados por Vivero Limache para la valorización de sus paltos Hass y otros activos biológicos relacionados.
2. Determinar los procedimientos contables que se deberán utilizar según NIC 41 para la valorización de los paltos Hass en Vivero Limache.
3. Indagar sobre criterios de medición que se pueden utilizar para valorar los paltos Hass.
4. Diseñar una propuesta de valorización de los paltos Hass como activos biológicos de Vivero Limache.

METODOLOGÍA

El proyecto de tesis se desarrolla en las siguientes etapas:

ETAPA I: Recolección de información.

1.1 Revisión

- Normativas Internacionales de Información Financiera.
- Revisión del Boletín Técnico N°12, emitido por el Colegio de Contadores de Chile.
- Art 20° de la ley de la renta.
- Revistas de Contabilidad y Auditoría.
- Manual de tributación y contabilidad agrícola.

1.2 Realizar búsqueda en internet sobre:

- Concepto y valorización de los activos biológicos

ETAPA II: Sistematización de Información.

2.1 La información se ordenará en función de:

- Conceptos sobre valorización de activos biológicos en la normativa Chilena.
- Valorización de activos biológicos según normas internacionales.

ETAPA III: Población y muestra de:

3.1) Por conveniencia se ha decidido aplicar la presente investigación en Vivero Limache.

- La población corresponde a los frutales que controla viveros limache.
- La muestra corresponderá a un muestreo por conglomerado, de los paltos Hass.

3.2) Mercado de Viveros.

- La población son todos los viveros de la Provincia de Quillota.

- Dado al bajo universo de viveros, se aplicará la encuesta a toda la población.

ETAPA IV: Elaboración, aplicación, calidad y tabulación de la entrevista al experto.

4.1) Elección del sujeto.

- Se seleccionará a personas con los conocimientos necesarios y especialistas en las materias, para establecer criterios de medición del valor razonable y los costos estimados incurridos en la muestra de paltos Hass, los expertos con interés en colaborar son el Ingeniero Agrónomo Daniela Canessa y el Contador Público Auditor Miguel Ossandón.

4.2) Ruta de la entrevista.

- Contacto inicial, la entrevista tendrá una duración que oscilará entre los 40 a 50 minutos, el propósito de la entrevista es obtener información acerca de los atributos biológicos que determinan el valor razonable de los paltos.
- Entrevista en profundidad acerca de los atributos biológicos de la muestra de paltos Hass que establecen los criterios de valorización para determinar el valor razonable, y los costos estimados incurridos en la producción de la muestra.
- Transcripción de la entrevista.
- Revisión por parte del entrevistado.
- Informe final de entrevistas, donde se establecieron criterios de medición de acuerdo a los atributos biológicos y costos estimados.

4.3) Calidad de la entrevista de acuerdo a los criterios de:

- Credibilidad se cumplirá con la recolección de datos transcritos revisados por el entrevistado y la aprobación de la entrevista final.
- La confirmabilidad se presentará al momento de comparar los criterios de valorización por parte del experto, con los del mercado de viveros.
- La fiabilidad se entregará a partir de la presentación de la ideología de los investigadores.

4.4) Tabulación de los resultados obtenidos a través de entrevistas y muestra de la población seleccionada de Viveros.

- De acuerdo a la categorización de atributos biológicos, descritas por el ingeniero agrónomo (experto) que forman el criterio para determinar el valor razonable.
- De acuerdo a los costos estimados incurridos en la muestra.

ETAPA V: Cuestionario que se aplicará a la muestra aleatoria del mercado de viveros.

5.1) Se desea obtener información relativa a:

- El objeto del cuestionario es obtener información respecto a la transabilidad de los paltos Hass por medio de la Oferta, Demanda, Precio y criterios de valorización, determinados por los atributos biológicos definidos en la entrevista con él experto.
- La información se obtendrá por llamados telefónicos, en caso de no contestar se enviara email con el cuestionario.
- La validez se obtendrá por juicio de expertos.

5.2) Tabulación de la información.

- Se tabulará por preguntas y en función de las categorías establecidas.

ETAPA VI: Discusión de los resultados.

- Si los criterios de valuación del precio de los paltos, son semejantes o coinciden con los criterios utilizados con los de la muestra de productores de paltos.
- Si la información entrega por los usuarios es fiable.

ETAPA VII: Análisis de los resultados

7.1.1) En base a las NIIF establecer:

- En que periodo deben ser registrados los paltos.
- Determinar la fiabilidad del valor razonable, mediante contraste entre el valor de tasación determinado por el experto y el valor referencial del mercado, deduciendo un grado de razonabilidad.
- Proponer un método de valorización de los paltos de viveros limache.

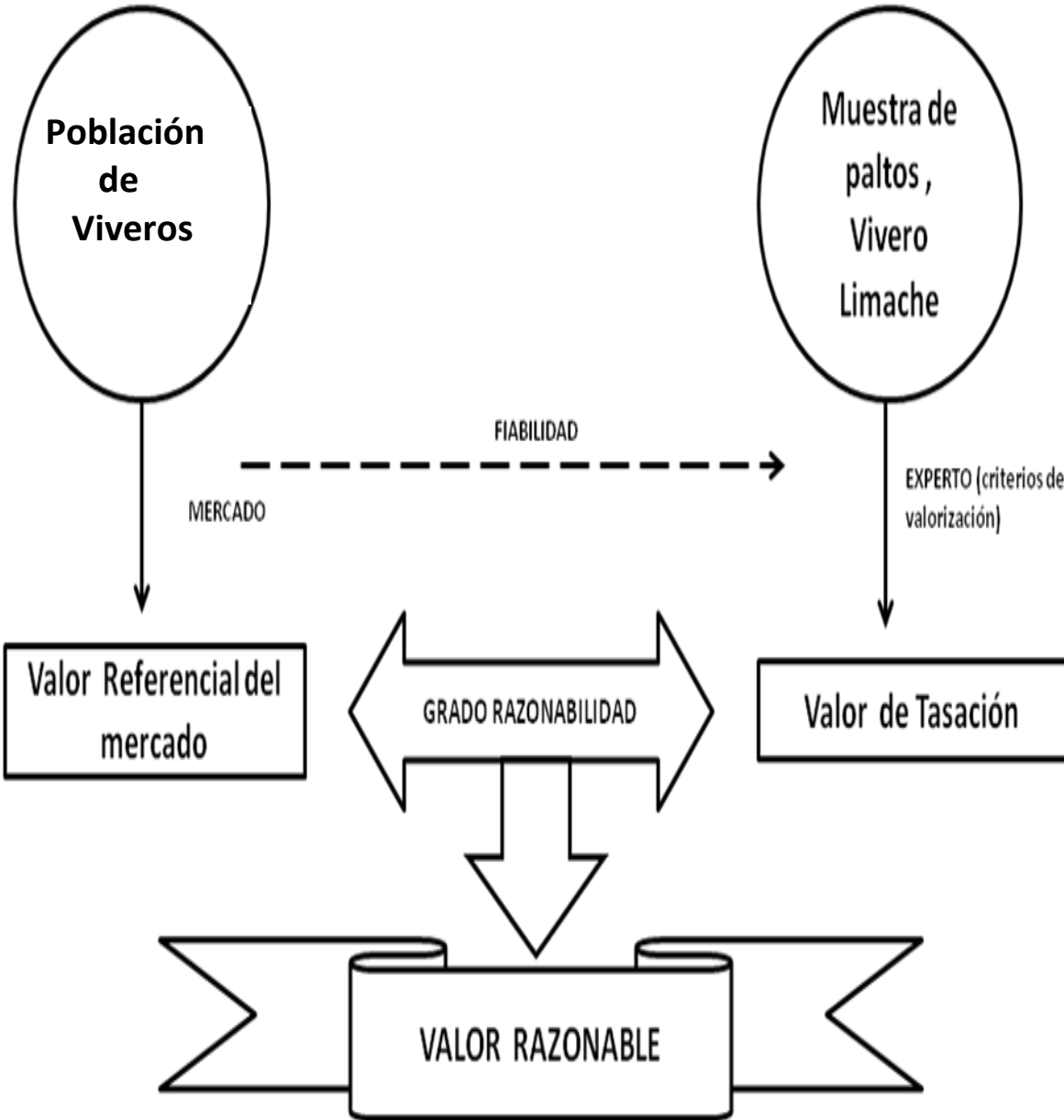
ETAPA VIII: Conclusión y elaboración del informe final.

8.1 Conclusión producto de la investigación.

8.2 Redacción del informe escrito.

MAPA CONCENTUAL METODOLÓGICO

Se presenta el siguiente esquema, através del cual se puede entender como se logra determinar el valor razonable de los paltos Hass de Viveros Limache.



Fuente: Investigadores.

CAPITULO 1

RESEÑA DE LA EMPRESA EN ESTUDIO

Viveros Limache es una empresa regional que forma parte del 80% promedio de lo que es considerado pequeña y mediana empresa (PYMES), según el Ministerio de Economía. “Desde el año 1976, Vivero Limache propaga plantas frutales, nativas y ornamentales en el valle de Limache. V región. Este vivero es miembro fundador del Consorcio Viveros del Valle del Aconcagua, creado en 1998 y que agrupa a cinco viveros ubicados desde la IV a la VI región. Esta agrupación a través de convenios con Universidades, Centros de Investigación, Fundaciones, etc, está realizando evaluaciones de porta injertos y variedades de paltos y cítricos entre la III y VI región. Vivero Limache se caracteriza por tener plantas cultivadas en contenedores, lo que permite un control óptimo del sustrato, ya que es esterilizado con vapor, controlando malezas, nematodos e insectos del suelo, obteniendo un sistema radicular sano y bien formado. Además cuenta con profesionales que orientan en la elección de las especies y variedades que mejor se adapten a las condiciones del sector.²⁵”

Viveros Limache cuenta con cultivos agrupados en nativos, ornamentales y frutales, siendo estos últimos los más vendidos en el mercado agrícola, en este grupo encontramos los paltos Hass, especie que será tratada contablemente en esta investigación, por ser la más plantada tanto en el mundo como en el país, concentrando la mayor plantación de superficie² en la Región de Valparaíso.

CAPITULO 2

²⁵ Publicaciones en <http://www.viverolimache.cl>

TRATAMIENTO CONTABLE ACTUAL DEL VIVERO Y COSTOS

Viveros Limache, se acoge al sistema tributario de renta presunta, el Servicio de Impuestos Internos, no obliga a llevar registros de contabilidad en estos casos. Sin embargo, a pesar de que actualmente no existe normativa de contabilización de las plantas, la contadora auditora de Vivero Limache Andrea Sangley, señala que algunas empresas para llevar un registro ordenado de sus procesos tratan sus activos (plantas) bajo el rubro existencias en la cuenta "Plantas terminadas", pero esta cuenta solo se activa cuando la planta esta lista para la venta.

A continuación se presentan los elementos que conforman los costos de los paltos Hass desde la plantación de la semilla hasta el momento que quedan listos para la venta:

- Semillas mexicana, material vegetal (tierra de hoja, arena).
- Insumos como fertilizantes, insecticidas, bactericidas, hormona, guano, etc.
- Materiales de riego.
- Porta injertó
- Mano de obra.
- Maquinarias como tractores, implementos de amarra, mantención y reparación, etc.
- Otros como fletes, electricidad, agua, gastos menores.

SIMULACIÓN DEL REGISTRO CONTABLE, BASADO EN EL TRATAMIENTO

VIGENTE DEL PALTO HASS EN VIVERO LIMACHE.

Según el profesional a cargo, aunque no se exige contabilidad, las cuentas antes descritas son utilizadas para llevar registros extracontables de todo el proceso

-----/-----		
Plantas en proceso productivo.	XXXX	
Bodega		XXXX
G: Activación de costos directos año 20X1		
-----/-----		
Plantas Terminadas	XXXX	
Plantas en proceso productivo		XXXX
G: Activación de costos directos año 20X2		
-----/-----		
Existencia bodega	XXXX	
Plantas Terminadas.		XXXX
G: plantas listas para la venta		
-----/-----		
Caja	XXXX	
I.V.A D/F		XXXX
Ingresos por ventas		XXXX
G: Ingreso por las ventas de palto Hass		
-----/-----		
Costo de ventas	XXXX	
Existencia en bodega		XXXX
G: Reconocimiento del costo de ventas anual		

productivo, por lo tanto se demuestra que no se registra el mayor valor de la transformación biológica de los activos como lo estipula la NIC 41, sino que solo se activan cuando las plantas están listas para la venta, esto conlleva a una deficiente gestión administrativa de los recursos tanto financieros como económicos, por esta razón muchas veces se toman decisiones erróneas, por ejemplo; de cuando y como invertir.

CAPITULO 3

PROPUESTA DEL MÉTODO DE VALORIZACIÓN DE LOS PALTOS HASS, SEGÚN NIC 41.

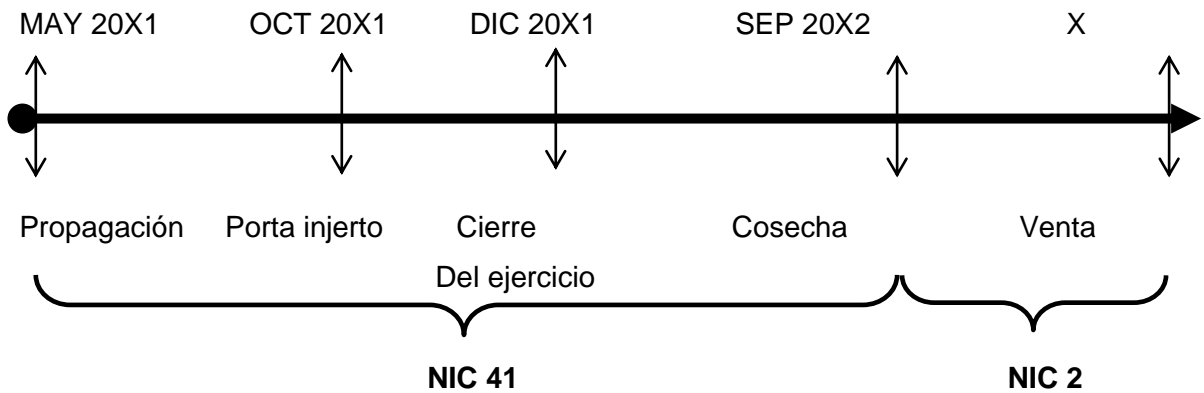
La medición contable de los paltos Hass en Viveros Limache, dependerá de la etapa de producción en que se encuentren, pudiendo también ser en cualquier otro momento, cuando los usuarios de la información contable así lo requieran. Para el desarrollo de esta propuesta de valorización, se utiliza el Valor Razonable determinado por las referencias del sector, además, se considera esencial entender el proceso productivo para medir adecuadamente en sus distintas etapas, las cuales son:

- 1 – Valorización inicial: propagación de los paltos Hass; el inicio del proceso productivo, que es la plantación de las semillas mexícola, (1º etapa).
- 2 – Valorización porta injertó: valorizar contablemente la transformación biológica de los paltos Hass (2ª etapa).
- 3 – Valorización al cierre del ejercicio.
- 4 – Valorización final, cosecha de los paltos Hass; ultima valorización y fin del proceso productivo de los paltos Hass (3ª etapa).

Fuera del alcance de la NIC 41 y consecuentemente con la presente investigación, el término del proceso productivo de los paltos Hass, coloca fin a la aplicación de la NIC 41 y a sus métodos de contabilización. Una vez que el activo es cosechado, entendiendo que la planta Hass es un producto terminado, la normativa aplicable hasta el momento de la venta del palto Hass, es la NIC 2 “Existencias”.

Línea de tiempo de la valorización y alcance de la NIC 41

A continuación se diagrama el periodo normal, entre la plantación de las semillas y la venta de la plantas, de Vivero Limache.



1 - VALORIZACIÓN INICIAL, PROPAGACIÓN DE LOS PALTOS HASS, NIC 41.

Se debe reconocer un activo biológico solo cuando;

- (i) La entidad controla el activo como resultado de hechos pasados;
- (ii) Es probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo, y
- (iii) El valor justo o el costo del activo pueda ser valorizado en forma fiable.

La especie Hass es controlada por la empresa en el mes de Mayo, momento de la plantación de la semilla Mexícola en el sustrato, normalmente este es, el único momento en que el valor justo o razonable es igual al costo del activo. En esta etapa, existen costos que se componen de:

Costos Fijos :

(+) Mano de Obra (preparación) \$ 41,7

Costos Variables:

(+) Semilla Mexícola	\$ 150
(+) Sustrato	<u>\$ 400</u>

Costo Unitario **\$ 591,7**

Fuente: Ingeniero Agrónomo de Vivero Limache.

May - 2XX1	-----1----- Semillas Mexícola Caja (Glosa: 15.000 semillas por \$591,7)	8.875.500	8.875.500
------------	---	-----------	-----------

Registro contable Nº 1

Este primer asiento registra el activo biológico, ya que cumple con los requisitos para su reconocimiento, en una cuenta denominada "SEMILLAS MEXICOLA" (cuenta de activo), que representa el valor inicial de plantar la semillas a su valor de costo, además se abona la cuenta de activo "CAJA" que representa el desembolso, por el costo de adquirir y preparar los insumos orgánicos para una adecuada plantación.

2 - VALORIZACIÓN POSTERIOR, "PORTA INJERTO", NIC 41

El porta injerto es una transformación biológica, que según NIC 41 da a lugar a los siguientes tipos de resultados; "cambios en los activos", a través de:

- (i) Crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta);
- (ii) Degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien
- (iii) Procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales).

Se descarta en esta investigación, que el porta injerto es una degradación, por lo cual, se considera que el porta injerto es crecimiento y procreación, respecto al primero, ya que este proceso acelera el crecimiento de la plántula, y en cuanto a procreación, ya que la fusión de estos materiales vegetales (semilla mexicana y púas Hass) dan origen a una transformación de la plántula a una planta especie Hass.

En esta etapa del proceso, se torna difícil determinar un valor razonable, por lo cual, lo más conservador es medir la transformación biológica a su costo, puesto que no existe un mercado donde tranzar estas plantas que aún no terminan su proceso productivo, sin embargo antes se debe reflejar que las semillas se han transformado en plantas, presentado el siguiente registro contable.

Oct – 2XX1	<p style="text-align: center;">-----2-----</p> <p>Plantas Hass</p> <p style="text-align: right;">Semillas Mexícola</p> <p>(Glosa: representa la transformación biológica del porta injerto)</p>	8.875.500	8.875.500
------------	---	-----------	-----------

Registro contable Nº 2

Este asiento contable, se debe hacer una vez realizado el porta injertó, y refleja que las semillas se han convertido en plantas Hass, se crea una cuenta de activo biológico “PLANTAS HASS” que representa el crecimiento tanto físico como económico, que han adquirido las plantas de palto a través del tiempo, el asiento refleja en el “debe” la evolución física de las semillas a plantas, activando el monto del costo inicial de la plantación. La cuenta “SEMILLAS MEXÍCOLA” es abonada por el monto inicial, lo que representa en el “haber”, que las semillas han germinado convirtiéndose en plantas, debiendo quedar esta cuenta saldada.

Realizado el asiento anterior, se debe reflejar el mayor o menor valor que han recibido las plantas, para esto es necesario determinar los costos por mantención de la planta y los costos de porta injerto, los cuales para la empresa en estudio son:

Costos Fijos:

(+) Mano de Obra	\$ 80
(+) Riego	\$ 12

Costos Variables:

(+) Material Vegetal	\$ <u>150</u>
----------------------	---------------

(=) Costo Unitario	\$ 242
---------------------------	---------------

DETALLE:

(+) Costo Porta Injerto	(150 + 50)	\$ 200
(+) Costo de Mantención	(12 + 30)	\$ 42

Fuente: Ingeniero Agrónomo de Vivero Limache.

A continuación se presenta el asiento que refleja, el mayor valor económico que adquieren las plantas, cuando son injertadas.

Oct – 2XX1	-----3----- Plantas Hass Caja (Glosa: Activación de los costos realizados por porta injertó y mantención, en las 15.000 plantas por \$242)	3.630.000	3.630.000
------------	---	-----------	-----------

Registro contable Nº 3

La cuenta de activo biológico, “PLANTAS HASS” representa el crecimiento tanto físico como económico que han adquirido las plantas de paltos a través del tiempo, en este asiento se refleja en el “debe”, el aumento económico que adquieren las plantas por transformación biológica, cargando los montos que se han incurrido en ellas, tanto por

concepto de mantención y porta injertó. La cuenta “CAJA” representa el monto desembolsado por el porta injertó y por la adecuada mantención desde el mes de mayo (plantación de semillas) y octubre que fue el mes donde se realizo el porta injerto.

3 - VALORIZACIÓN AL CIERRE DEL EJERCICIO.

Para reflejar al cierre de los estados financieros el valor real de sus activos biológicos en el mercado, es necesario que exista un valor razonable, por ende compradores y vendedores dispuestos a comprar plantas a esta fecha, según la investigación (ver anexo 5) no fue posible encontrar interesados. Se procede a registrar la variación que se produce entre el mes de octubre y el 31 de diciembre. Este registro presenta la real situación de la empresa al cierre de sus estados financieros.

Costos Fijos:

(+) Riego	\$ 4,6
(+) Mano de Obra (des brote)	<u>\$ 41,7</u>
Costo Unitario	\$ 46,3

Fuente: Ingeniero Agrónomo de Vivero Limache.

31- Dic - 2XX1	-----4----- Plantas Hass Caja (Glosa: Activación de los costos de mantención de las 15.000 plantas por \$46,3).	694.500	694.500
----------------	--	---------	---------

Registro contable Nº 4

La cuenta de activo biológico, “PLANTAS HASS” representa el crecimiento tanto físico como económico, que han adquirido las plantas de palto a través del tiempo, en este asiento se refleja en el “debe”, el aumento que adquieren las plantas por los costos de dos meses, asociados a su mantención. La cuenta “CAJA” representa los valores que se han desembolsado por las plantas, debido a la adecuada mantención que deben

recibir por los meses de octubre a diciembre, reflejando de esta forma el valor de la planta al cierre del ejercicio.

4 – VALORIZACIÓN FIN DEL PROCESO, COSECHA DEL PRODUCTO.

Para poder determinar el valor razonable de la Planta Hass al fin del ciclo productivo, (al año y medio) se aplicó un cuestionario a viveros de la Provincia de Quillota y alrededores de la V región (ver anexo 5). Según NIC 41 se determinó que no existe mercado activo, por lo cual, se opta por utilizar las referencias del sector, como la metodología más apropiada para encontrar un valor razonable. Para hacer más comprensible el cálculo se explicará por pasos.

PASO 1: Reconocer el costo de la mantención hasta septiembre de toda la producción de 15.000 plantas.

Se Presentan los costos de mantención que cubren el periodo de Diciembre a Septiembre (8 meses):

Costos Fijos:

(+)		Mano de Obra
▪	Riego	\$ 18,4
▪	Desmalezado	\$ 41,7
▪	Amarra	\$ 41,7
▪	Poda	\$ 41,7
		\$ 143,5

Costo Unitario **\$ 143,5**

Fuente: Ingeniero Agrónomo de Vivero Limache.

Sep - 2XX2	-----5-----		
	Plantas Hass	2.152.500	
	Caja		2.152.500
	(Glosa: Activación de los costos de mantención de 8 meses de 15.000 plantas X \$143,5)		

PASO 2: Reconocer la pérdida de 5% de toda la producción, en esta investigación el valor de la pérdida se incluye en el costo total, aumentando por ende el costo unitario de la planta hass.

$$15.000 \text{ plantas} \times 5\% = 750 \text{ plantas.}$$

Fuente de la estimación de la pérdida: Ingeniero Agrónomo de Vivero Limache.

Absorción del costo total acumulado hasta la fecha por la pérdida

(+) Costo fabricación (mayo)	\$ 591,7
(+) Costo Porta Injerto (oct.)	\$ 200
(+) Costo de Mantenición (oct.)	\$ 42
(+) Costo de Mantenición (dic.)	\$ 46,3
(+) Costo de Mantenición (sep.)	\$ 143,5
(=) Costo Total Acumulado	\$1.023,5
(x) plantas pérdidas	750
(=) Plantas perdidas	\$ 767.625

Sep - 2XX2	-----6-----		
	Plantas Perdidas	767.625	
	Planta Hass		767.625
	(Glosa: Asignación de 5% de plantas que no prendieron)		

Registro contable Nº 6

La cuenta de resultado, "PLANTAS PÉRDIDAS" representa la pérdida normal de la producción que es el 5% total de la producción, reflejando en el "debe" el valor total de la pérdida. La cuenta de activo biológico, "PLANTA HASS", refleja en el "haber" la disminución de plantas por la pérdida normal, por aquellas plantas que no prendieron a la fecha.

PASÓ 3: contabilización a valor razonable de las 5.000 plantas cosechadas a la fecha, aumentando el 5% por el costo absorbido por la pérdida.

VALOR REFERENCIAL DEL MERCADO (Ver Anexo 6) \$ 2.167

CALCULO DEL VALOR RAZONABLE

(+) Valor referencial del Mercado	\$ 2.167
(-) Costo fabricación al inicio	\$ 591,7
(-) Costo Porta Injerto	\$ 200
(-) Costo de Mantención	\$ 231,8
(-) Otros costos necesarios para situar los Activos o productos en el mercado.	\$ 0
(=) Valor Razonable Neto (V.R.N)	\$ 1.143,5

DETERMINACIÓN DEL COSTO DE PALTO HASS UNITARIO DE VIVERO.

(-) Costo fabricación al inicio (semilla)	\$ 591,7
(-) Costo Porta Injerto	\$ 200
(-) Costo de Mantención	\$ <u>231,8</u>
TOTAL COSTO UNITARIO	\$ 1.023,5

Plantas cosechadas en septiembre 5.000 paltos Hass

Plantas	Valor Razonable Neto		Valor Razonable de 5.000 plantas
5.000	X	1.143,5	= \$5.717.500

Plantas	Costo Unitario de palto Vivero		Valor 5.000 paltos hass
5.000	X	1.023,5	= \$5.117.500

Mayor valor por diferencia de valor razonable: \$ 600.000

Sep - 2XX2	-----7----- Plantas Hass Mayor Valor A.B. (Glosa: valorización de las plantas a valor razonable.)	600.000	600.000
------------	---	---------	---------

Registro contable Nº 7

La cuenta de activo biológico, “PLANTAS HASS”, refleja en el “debe”, el mayor valor que tienen las plantas de palto Hass a la fecha en que están listas para la venta, al reconocerlas a valor justo o razonable. La cuenta de Resultado “MAYOR VALOR ACTIVO BIOLÓGICO (A.B.)” representa la utilidad devengada, por medir y reconocer las plantas de palto a su valor razonable.

PASÓ 4: Reclasificación del “Activo Biológico” a “Existencias”

Las plantas cosechadas, se deben presentar como existencias y la cuenta “Plantas Hass” se debe saldar en aquella cantidad de plantas cosechadas. Se presenta el siguiente asiento de las 5.000 plantas cosechadas.

Sep - 2XX2	-----8----- Producto agrícola, Planta Hass Plantas Hass (Glosa: valorización de los paltos cosechados a valor razonable. 5.000 X \$1.143,5)	5.717.500	5.717.500
------------	---	-----------	-----------

Registro contable Nº 8

La cuenta, “PRODUCTO AGRÍCOLA, PLANTA HASS”, es una cuenta de activo, bajo el rubro existencias, que refleja en el “debe” las cantidades de paltos hass cosechados a la fecha, valorizados a valor justo. La cuenta de activo biológico “PLANTAS HASS” refleja en el “haber” los montos que corresponden a bajas, por paltos que han cumplido su ciclo de producción.

5 – RECLASIFICACIÓN DE CUENTAS DENTRO DEL MISMO RUBRO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS.

Realizado el asiento anterior de las plantas que cumplen con la calidad para ser cosechada, existe un saldo de 9.250 plantas de paltos Hass, que a pesar de cumplir con al año y medio, aun no cumplen con la calidad necesaria para ser cosechadas, por ejemplo: que poseen menos de 25 hojas y/o no cumplan con la altura necesaria.

Por lo cual en esta investigación, se propone reclasificar estas plantas, dentro del mismo rubro de activo biológico, por las siguientes razones:

- Se decide saldar la cuenta “PLANTA HASS”, ya que la etapa de producción solo dura un año y medio, y pensando en los usuarios de la información contable, se diferencia la información de paltos que se están iniciando, con aquellos que les queda un tiempo poco significativo para ser vendidos.
- Se crea una nueva cuenta de activo biológico denominada “PLANTAS EN INVERNADERO”, esta cuenta representa los paltos que pronto se ofrecerán al mercado, a medida que las plantas logren la calidad para ser cosechadas, se clasificarán bajo el rubro, “PRODUCTO AGRÍCOLA, PLANTA HASS” que es una cuenta de activo, del rubro existencia.

Sep – 2XX2	-----8----- Plantas en Invernadero Plantas Hass (Glosa: valorización de los paltos cosechados; 9250 X \$1.023,5)	9.467.375	9.467.375
------------	---	-----------	-----------

Registro contable Nº 9

Se presenta este asiento de orden, entre cuentas de activos biológicos, valorizadas a valor libro las 9.250 plantas por terminar, debiéndose saldar la cuenta "PLANTAS HASS" que es el costo de haberlas producido, y se carga la cuenta "PLANTAS EN INVERNADERO". Estas plantas son valorizadas al costo, luego se procede a realizar el cálculo de variación de valor razonable:

Los 9.250 paltos Hass reclasificados, a la cuenta de "PLANTAS EN INVERNADERO".

Plantas Valor Razonable Neto Valor Razonable de 9.250 plantas

9.250 X 1.143,5 = \$10.577.375

Plantas Costo Unitario de palto Vivero Valor de 9.250 plantas

9.250 X 1.023,5 = \$ 9.467.375

Mayor valor por diferencia de valor razonable: \$ 1.110.000

Sep - 2XX2	-----10----- Plantas en Invernadero Mayor Valor A.B. (Glosa: valorización de 5.000 plantas a valor razonable.)	1.110.000	1.110.000
------------	--	-----------	-----------

Registro contable Nº 10

La cuenta de activo biológico, "PLANTAS EN INVERNADERO" refleja en el "debe", las cantidades de plantas de paltos Hass, que deben esperar un tiempo poco significativo para ser cosechadas, estas son reconocidas a valor justo, para representar de la forma más fiable el valor las plantas en el mercado, para que el usuario de la información contable conozca el real valor de la inversión en el momento, permitiendo con esto, una mejor gestión para la venta. Por lo cual se reconoce un mayor valor de los activos biológicos.

SE PRESENTA EL RESUMEN EXPLICATIVO GRÁFICO, SEGÚN MAYORES ESQUEMÁTICOS.

- Cuenta de Activo Biológico:

		PLANTAS HASS	
May. (591,7)	8.875.500		
Oct. (242)	3.630.000		
Dic. (46.3)	694.500		
Sep. (143.5)	2.152.500		
			Pérdida 5%
		767.625	(750 paltos x 1.023,5)
Mayor valor	600.000		
		5.717.500	5.000 x \$1.143,5 Paltos a Existencia
		9.467.375	9.250 x \$1.023,5 Paltos a Invernadero
	15.952.500	15.950.500	
		SALDADA	

SEMILLA MEXÍCOLA	
8.875.500	8.875.500
8.875.500	8.875.500
SALDADO	

PLANTAS EN INVERNADERO	
9.467.375	9.250 x \$1.023,5
1.110.000	Mayor valor A.B.
10.577.375	S.D. 9.250 X \$1.143,5
	V.R.N.

- **Activo Circulante - Existencia:**

PRODUCTO AGRÍCOLA PALTO HASS	
5.717.500	5.000 x \$1.143,5 V.R.N.
5.717.500	S.D.

- **Cuentas de resultado:**

MAYOR VALOR ACTIVO BIOLÓGICO	
	600.000
	1.110.000
S.A.	1.710.000

PLANTAS PERDIDAS	
767.625	5% pérdida
767.625	S.D.

CAPITULO 4

PROBLEMAS DE APLICAR LA NIC 41 Y VALORIZAR LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS.

Si bien la valorización a valor justo mejora la calidad de los estados financieros, permitiendo mostrar la capacidad de generar flujos futuros, también se reconocen pérdidas y ganancias en el momento en que no son realizadas, esto implica que las empresas, deben colocar especial atención en el pago de dividendos o retiros que hagan los socios.

Además existen etapas, donde no es posible valorizar las plantas a valor razonable, ya que los datos muchas veces son poco fiables o bien no se encuentran disponibles, simplemente porque no existen interesados dispuestos a comprar o vender las plantas en proceso.

LIMITACIONES EN LA INVESTIGACIÓN

En el desarrollo de la investigación se han encontrado una serie de obstáculos, entre ellos: la poca información agrícola-contable manejada por las personas encargadas de la contabilidad dentro de las empresas, puesto que, Vivero Limache no está obligado a llevar contabilidad ya que se acoge a Renta Presunta. Debido a esto, ha sido necesario recurrir a entrevistas con el ingeniero agrónomo y contadores auditores, para entender los procesos de las plantas y además la forma en que se deberán reflejar los mayores o menores valores de las mismas.

Por otra parte, la determinación del valor justo, tomando como base las referencias del sector a través de encuestas realizadas en la provincia de Quillota y alrededores de la V región. Si bien estas provincias son cultivadoras de paltos, durante el año pasado se cultivó una menor cantidad de plantas, debido a las heladas, aumentos en los costos y a las especulaciones del mercado por la presente crisis, que disminuyó el interés de agricultores y viveristas a cultivar paltos, es por esto que muchos viveros cerraron u optaron por centrarse en el cultivo de otras plantas.

La determinación del valor justo radica principalmente en el conocimiento que tienen los especialistas en el tema (agrónomos), si bien, se puede aportar con cotizaciones y precios publicados, son ellos quienes tienen la última palabra, lo que se debe relacionar de existir dudas, con los precios determinados por empresas que mantienen como activos biológicos algunos activos similares.

IDEAS FINALES

Todas las empresas del sector agrícola, deben entender que converger a las normas de contabilidad internacional se presenta como un gran desafío que conlleva tener una gran oportunidad para ubicar al sector agrícola a la vanguardia financiera global.

La relevancia de aplicar la NIC 41, no es solo que las grandes empresas puedan obtener información real, conociendo la capacidad para generar flujos, sino que también pequeños empresarios, sean más eficaces y eficientes al gestionar sus recursos financieros, a través de lo que ahora se denominará valorización a valor justo y así contribuir al crecimiento económico de la Región y del País.

Para las investigaciones futuras del tema, se sugiere interiorizarse sobre las concesiones otorgadas por el gobierno, es probable que por unos años más, los propietarios del sector agrícola que sean personas naturales, seguirán acogidos a tributación de renta presunta, ¿el gobierno seguirá aceptando que estas personas no reflejen lo que realmente gestionan en recursos financieros?, no es un tema abordado en esta investigación, pero sería interesante investigar, ya que son las PYMES la real potencia económica del país, son estas las que generan la mayor fuerza de trabajo, ayudando al crecimiento y desarrollo económico.

Se a dejado la puerta abierta para que nuevos investigadores, sigan el rastro de lo que sucede en el momento en que la cuenta “Plantas Hass” se salda y se convierte en existencia, sería conveniente realizar un seguimiento a los registros contables posteriores los cuales serán normados por la NIC 2.

CONCLUSIONES

En la actualidad nuestro país no reconoce el concepto activo biológico, lo más cercano que tenemos es la tasación de plantaciones forestales tratadas contablemente en el Boletín Técnico N° 12, las demás empresas sólo reconocen sus activos biológicos en el momento de la venta no existiendo una normativa de contabilización en su etapa de producción. Esto implica que no son reconocidos en la contabilidad en el periodo mas importante, donde se debiesen optimizar los recursos financieros, puesto que obtener información en el momento de la venta es demasiado tarde.

La NIC 41 trata sobre una nueva distinción de Activo, denominado “Activo biológico”, desde el punto de vista contable se considera como un activo más, que se encuentra separado del activo fijo o existencias, dependiendo de su permanencia en la empresa. Pero esta denominación abarca más allá, como se ha constatado en esta investigación, se necesita un buen manejo del concepto, para lograr separar lo que es activo biológico y el producto agrícola que nace de este, sin perder de vista lo que corresponde a los productos adicionales.

Para esta investigación, la aplicación de la NIC 41 en la valorización del primer cierre del ejercicio, no implica una variación de patrimonio, aunque el activo biológico (Planta Hass) se conserve en la empresa, puesto que no se mide a valor justo, por este motivo no se reconoce utilidad ni pérdida por tal medición. Su valorización se efectúa a costo, ya que en el cierre del ejercicio no es posible medir en forma fiable el valor razonable o justo, agregando además que no existen interesados en vender y/o comprar plantas en proceso, condición instruida expresamente por la NIC 41.

Si Vivero Limache estuviese obligado a reportar sus estados financieros, deberá reconocer en resultado las variaciones de valor producidas por la transformación biológica de la planta Hass al momento de su venta, comparado con el valor de mercado, esto indudablemente afectará el patrimonio de la empresa, ya que se reconocerán resultados antes de reconocer los ingresos por venta.

Reconocer una utilidad o pérdida como resultado de la variación de valor justo, es complejo, ya que esto refleja un impacto directo en el pago de impuestos, evento que por ahora no le es preocupante a Vivero Limache, al estar sujetos al sistema de tributación basado en la presunción.

Las Normas Internacionales de Contabilidad instruyen además que la información debe ser transparente, que las empresas del sector agrícola deben detallar todos sus activos biológicos, agruparlos para facilitar el cálculo de su valor y además describir todos los procedimientos de como se efectuó dicho cálculo. En conclusión la NIC 41 esta exigiendo que la empresas den a conocer a los usuarios de sus estados financieros toda la información relevante asociada a sus activos biológicos, aunque muchas empresas lo vean aún como una vulnerabilidad ante la competencia.

Otro tema importante es considerar la relación costo – beneficio, ya que si bien adaptando los estados financieros a las nuevas normas contables, reflejarán lo que la empresa realmente posee, esto conllevará a que la empresa deberá desembolsar en nuevos costos, ya que se necesitarán nuevos profesionales como tasadores, más horas de trabajo y capacitación al personal administrativo y contable.

A pesar de lo anterior, mientras Vivero Limache siga acogido al sistema de renta presunta, no se vera obligado a implementar estas nuevas normas. Sin embargo deberá valorizar sus activos biológicos a valor justo, por alguno de los siguientes motivos:

- Si decide vender a un tercero que está dispuesto a comprar el Vivero.
- Si decide exportar sus productos.
- Si decide crear una sociedad.
- Si el Gobierno decide expropiar el terreno en el cual tiene su Vivero, para realizar alguna obra pública.

Todos estos motivos conllevaron a la realización de esta investigación y demostrar que no tan sólo las grandes empresas se verán afectadas por esta nueva revolución contable, que comenzara a regir a partir del 1 de enero de 2009, que más allá de su complejidad, tiene por objeto, implementar un lenguaje contable Internacional, para demostrar a los usuarios de la información financiera, la imagen económica-financiera mas fidedigna de la empresa, en el momento oportuno, logrando la eficiencia en la toma de decisiones administrativas, financieras y económicas.

ANEXOS

Anexo Nº 1

Cuadro con ejemplos de activos biológicos que están dentro del alcance de la NIC 41 y de la producción que es el resultado del procesamiento posterior que está fuera del alcance de esta norma.

ACTIVO BIOLÓGICO	PRODUCTO DE LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA QUE ESTÁ DENTRO DEL ALCANCE DE ESTA NORMA	PRODUCCIÓN POSTERIOR QUE ESTÁ FUERA DEL ALCANCE DE ESTA NORMA
Rebaño de ovejas	Lana	Hilo, alfombras
Árboles plantación forestal	Troncos cortados	Vigas, madera
Cosecha en Crecimiento	Granos	Pan
Plantas en una plantación	Algodón	Hilo, vestuario
Plantas en una plantación	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Ganado porcino	Reces sacrificadas	Salchicha y jamón curado
Árboles en una plantación	Látex	Hule
Arbustos en una plantación	Hojas	Te, tabaco curado
Enredaderas de un viñedo	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

Anexo Nº 2

ENTREVISTA A INGENIERO AGRONOMO (EXPERTO)

¿Nombre del entrevistado?

Daniela Canessa

¿Profesión?

Ingeniero Agrónomo

¿Cargo que realiza en el vivero?

Administración técnica

¿Cuál es la Razón social de la empresa?

José Canessa Delgadillo, y su nombre de fantasía es vivero Limache.

¿Nos podrías dar una pequeña reseña histórica del vivero?

Hace 32 años atrás, mi papá formo un vivero con un socio donde empezaron a propagar plantas que solicitaba el mercado que eran paltos, cítricos y lúcumos y luego empezó a diversificarse y empezó a ser chirimoyos, kiwis, plantas que los agricultores necesitaban ya que la agricultura en ese tiempo no era tan fuerte como ahora, no existían las tecnologías de ahora, ni se exportaba, solo se producía para mercado nacional, pero de a poco se empezó abrir más la economía en Chile, se empezó a exportar y ahí nació el desarrollo del vivero y se empezó a hacer olivos y lo que los agricultores necesitaban para esta zona.

¿En qué regiones ustedes venden sus plantas?

Cuarta región, Quinta región, donde vendemos las plantas sub-tropicales que son los cítricos y paltos, y ahora otras especies más caducas como cerezos, nogales. que es lo que se está plantando ahora en la zona

Sistema de contabilidad

Se acoge a renta presunta.

Nos podrías explicar cómo es el ciclo de producción de los paltos

Depende de distintos ciclos porque depende de que porta injerto vas a usar, por que la planta está compuesta por dos partes, está el porta injerto que es la parte radicular y esta la parte aérea que es la variedad, en el caso del palto generalmente en Chile se usan dos tipos de porta injertos que es mexicola que es un tipo de palta que mayoritariamente esta en Chile, este es un porta injerto de semilla el cual se planta o se compra y se obtiene en el mes de mayo, si compras la palta esto puede ser 10.000 kilos o depende de cuantas plantas quieres hacer, de ahí se separa la pulpa y me quedo con la pura semilla que es el cuesco y lo siembro y empieza a crecer un arbolito.

¿Compras semillas de paltos?

No, la palta, si porque yo necesito saber bien que sea la variedad ahí yo vengo separo la pulpa lo que uno se come y dejo la pura semilla que es el cuesco compro el fruto, la palta, pero otra llamada mexicola o variedades mexicanas, una palta que no es sabrosa.

¿Y ahí sale la Hass?

No ahora viene el siguiente proceso y ahí uno limpia la palta y saca el cuesco lo siembro y a los 5 meses en octubre vengo e injerto con Hass, el injerto es... ¿Ustedes saben lo que es el injerto?

¡Sí! más o menos cortan la planta, y le colocas la rama de otro árbol y unes...

Traes un material de otro árbol y se lo ponemos a ese, ya yo vengo en el mes de octubre y cosecho púas de Hass y se lo injerto a este material mexicola y desde octubre a septiembre este brote empieza a crecer y ahí obtengo una planta terminada en septiembre del siguiente año. Con la variedad Hass y con el porta-injerto mexícola.

Entonces el porta- injerto Hass se divide en 2 partes mexicola y el material Hass nacional, ¿entonces en que costo incurres?

Si incurro en costo con mexicola, cuando compro la semilla, nosotros no corremos con un costo de las púas porque nosotros tenemos bloques donde sacamos ese material o

tenemos parcelas donde sacamos ese material, pero muchas veces uno tiene que comprar la púas o tienes que pagar un tanto de plata para poder entrar al huerto y sacar púas porque uno cosecha material vegetal, uno entra y saca a otro huerto que tiene la variedad Hass.

Podríamos decir que tu ya tienes listo los paltos para la venta, cuando los controlan, en septiembre después de 9 meses ¿no es cierto?

No po” mayo del 2008 y después del septiembre del 2009.

¿Entonces cuánto dura el proceso productivo de los paltos?

Un año y medio desde plantar la semilla hasta la venta, y las plantas que no se alcanzan a vender porque su proceso demoró más ya que no todas las plantas responden igual se venden más barato pero sólo dura hasta los 2 años y medio, si en ese tiempo no se vende, se dan de baja eliminando la planta.

¡Un año y medio!

Ahora muchas veces uno puede tener la plata terminada en marzo del 2009 pero como nadie planta en marzo, yo me tengo que quedar con la planta hasta septiembre, pero tengo que empezar mi preparación cuando mexicola está madura y por un tema también de que estas púas que yo cosecho de la variedad están maduras en primavera de cualquier año, porque yo en invierno no tengo esas púas listas para injertar, sino que las tengo listas en primavera.

¿Pueden tener listos los paltos para venderlos antes?

Igual uno los puede tener listos antes pero la fecha en que todos los agricultores plantan es en septiembre, yo ahora estoy entregando paltos.

¿Cuántos son la cantidad de paltos disponibles para la venta este año?

15.000 paltos es la entrega, otras empresas entregan 50000 o 5000, tienes que calcular cuantas plantas por hectáreas para poder entregarlas. 700 plantas por hectáreas (su empresa) ahora las empresas no están plantando 1 hectárea sino 10, 15 o 20 hectáreas.

¿Cuáles son sus costos estimados en que incurren del precio de venta?

Mira los paltos nosotros los estamos vendiendo a \$2000 más I.V.A y le aproximo un costo no sé este año, pero voy a tener los datos a fin de año, porque todo ha subido, la fertilización, también hay un tema de cuidado fitosanitario donde uno usa químicos todas esas cosas están el doble más caras que el año pasado entonces el costo se disparó pero estamos hablando entre \$700 y \$800 contando trabajadores que son la mano de obra, movimiento de planta sustrato este año debería estar un poquito más alto pero en general el costo es de \$700 y/o \$800 pesos unitario de un palto.

Más lo que gastan en el tema del cuesco de la palta que compran

Eso está todo incluido yo creo que este año va a estar a \$1000 y tanto,.. Lo voy a tener a fin de año

¿Cómo lo calculan Uds.?

En base a mano de obra,.. Después lo dividimos por el número de producción

¿Tú nos podrías dar esa información?

Si quieres te la doy en número, pero así detallada,... que hay algunos costos que no los tenemos a diferencia de otros viveros como es el tema de sustrato porque nosotros tenemos nuestro propio sustrato hacemos un compost descomponemos los mismos componentes, compramos te, chip de quillay distintas cosas para hacer un compost que es un tipo de sustrato que tiene mucha materia orgánica y además tiene un costo de producción bajo que lo hacemos nosotros mismos.

¿Qué es el sustrato?

Es la tierra que yo ocupo, lo que va en la bolsa...

¡Como el abono!

No es lo que va en la bolsa, Ustedes han visto la planta vienen en una bolsa lo que está adentro, el suelo ese es el sustrato solo que yo lo llamo sustrato porque nosotros lo preparamos, el suelo es cuando tu lo sacas directo a la tierra.

¿También preparan la tierra antes de injertarla?

Si, nosotros desesterilizamos la tierra y hacemos distintas mezclas

Ahora veamos al precio que es lo que más nos interesa junto con el costo, determinar el precio de 1500 paltos Hass ¿cuánto vale?

El precio es que depende del cliente pero en General, es \$1900 más I.V.A ese es el precio de un palto.

¿Ese valor como lo determinan ustedes?

Lo determinamos según la oferta y la demanda que hay en el país, por ejemplo hoy en día hay pocos paltos dando vuelta porque hay mucha gente que como está malo el negocio no hizo palto entonces no hay una oferta grande de palto, hay otros años en que si hay una oferta grande de paltos y el palto ha estado a \$1000 más IVA o a \$800 más IVA y los ofrecían la gente en el diario, mucha gente se puso hacer paltos, pero este año por ejemplo los viveros chicos desaparecieron porque el tema económico los liquido. eeeh... quedaron los viveros más grandes y estos tampoco hicieron la cantidad de paltos que se hacían antes, porque la oferta es muy baja y de acuerdo a eso más que nada yo estoy poniendo el precio y además a los gastos que hemos ido teniendo, que hay que aumentarlos porque este año ha sido más caro.

En base a la oferta y a la demanda que existe en el mercado y por lo que ves en los diarios ¿has ido colocando el precio?

¡No!. Conversaciones con otros viveros con los mismos agricultores productores y clientes

No es en base a las características del palto, o sea según la edad que tenga

También pero en general el palto de la primera cabida que uno vende...

¿Al año y medio?

..Al año y medio uno se basa más que nada el oferta y la demanda y en los costos que hayas tenido que incurrir en ese año

Me gustaría hablar de la oferta y la demanda porque igual es un tema complicado

¡Complicado! pero es así es el tema de los viveros, porque en realidad... ¡eeeh! un tema a conversaciones, por ejemplo igual este año hay pocos paltos yo igual me estoy tirando a los precios más altos, tengo que aprovechar, o sea el tema de la agricultura es súper oportunista, ósea por ejemplo viene un desastre climático y los que quedaron

parados o los paltos buenos parados, cualquier cosa ya sea hortalizas cualquier cosa no solamente paltos uno tiene que aprovechar esa oportunidad entonces yo haciendo un sondeo, según conversaciones con otros viveros con otros colegas veo la situación del mercado.

Pero Uds. de acuerdo a los costos a los que incurren también deben decir ehm queremos...

Generalmente queremos ganar un 40% , en otras plantas el impacto es un poquito más, pero en lo que es por ejemplo ornamentales, en otras cosas nosotros tratamos en un 40% y 50% de ganancia, por ejemplo, si a nosotros nos costó \$1000 producirlo, yo lo voy a vender a 1500 1700 pesos.

¿Y todos los paltos se venden o algunos quedan?

Hay años que te quedas con 100.000 paltos, si no le achuntay a la temporada.

¿Esos los tienes que vender a menor valor?

No. Bueno hay gente que si lo hace, pero nosotros por prestigio no lo hacemos, cuando tu le dices que vendes un palto a \$800 o \$900 pesos, la gente piensa que algo tienen los paltos o alguna cosa traen, como vivero tenemos una medida de resguardo, que prefiero perder esos paltos, liquidarlos, ocupar por ultimo las bolsas que me quedan en otras especies pero no los vendo, los pierdo, corte los 100.000 paltos y me quede solo con las bolsas y puse otra cosa. Es que prefiero eso que ha desprestigiarme.

¿A qué edad se pierde ya ese palto?

A los 2 año y medio ya es difícil vender un palto, a no ser que se los vendas a un cliente conocido y que sabes que los van a manejar bien en el momento de la plantación, pero de 2 años y medios ya está liquidado, de hecho después de una temporada ya el palto es complicado venderlo a no ser que tengas clientes específicos y tu le di la asesoría correspondiente para que no los pierdan en el campo, no es difícil pero en general tu cuando vendes una planta tiene que ser de buena calidad, porque si el gallo se equivoca en el riego o en la fertilización o en cualquier cosa, esa planta sobreviva.

Entonces, la patología del palto Hass tiene atributos biológicos, como por ejemplo son más fuertes a las heladas o cosas así ¿o no?

No de hecho es más débil a las heladas. El Hass el único atributo que tiene es una variedad comercial que es la única que vende ¿Qué compran sus mamás en el supermercado? (pregunta ella)

Paltas Hass (respondemos)

Entonces por lo tanto lo que compra la gente es plantar palto Hass

El único atributo biológico o sea ni siquiera biológico, ¿comercial es...?

Es la calidad comercial que tiene la palta que se produce.

La cantidad de paltos que tú tienes listos para la venta más menos, ¿te da la misma cantidad de producción cada uno?

si depende del manejo que tú hagas acá, pero hay un tema que es más específico de la planta, que por el hecho de ser de semilla hay mucha heterogeneidad en las producciones, porque cuando tu obtienes una planta que proviene de una semilla hay información del padre y de la madre, por lo tanto nunca va a tener una planta igual a la otra a diferencia cuando tu propagas una planta que es clonal o vegetativamente tú tienes una planta que es igual una con otra se van a comportar iguales en cambio cuando es de semilla es distinto, puedo tener un bloque de puras semillas y yo a todas las riego por igual las fertilizo por igual pero tú vas a obtener respuestas diferentes de cada planta porque son de semillas, no todas tiene la misma información genética porque tienes información del padre y de la madre y esa se cruza igual que los seres humanos, entonces no todos salen iguales, pero cuando yo clono una planta son todos iguales, por lo tanto todos me van a responder de la misma forma.

¿Y los paltos que tú tienes son clonados?

No estos son la parte de abajo la raíz es de semilla por lo tanto no todos te responden igual por lo tanto no todos van a producir lo mismo hay un margen de producción, pueden producir no se po' de 8 toneladas por hectáreas, hasta 20 toneladas por hectáreas, pero no todos los años el palto que está ahí con este otro que esta acá tú dices a este le voy a sacar 10 kilos y a este otro también no es así.

¿Quizás se podría tener un promedio de producción?

Si, si hay un promedio de producción entre 10 y 15 toneladas por hectáreas

¿Y tus paltos cuanto dan?

Es que tienes que dividir, pero el promedio en Chile es de 8 toneladas por hectáreas, pero ahora están produciendo 15 toneladas por hectáreas o sea son 15.000 dividido 700 y ahí sacas mas menos la producción por palto pero estimado, porque puede que un año te produzca 3 kilos y al otro año nada, o bien un año 20 kilos y al siguiente 5 kilos

Pero por ejemplo; de los paltos que tú tienes, eso es una cosa que se sabe después, ósea tu tratas de hacer un palto de buena calidad todo pero...

Pero ellos no van a saber cuánto me va a producir ese palto específicamente

¿Eso se ve después?

Se ve después, pero uno más o menos sabe cuánto es la producción por hectáreas y eso no se produce inmediatamente se produce al cuarto año o tercer año de producción.

Hasta donde tiene alcance la responsabilidad de la empresa, lo vende y hasta ahí no mas llega, ¿o tiene algo que ver en la plantación?

Ósea yo igual,... el cliente se lleva las plantas, si es un cliente conocido se yo que no tiene muchos problemas, pero si es desconocido... en general tratamos de ir a ver la plantación.

¿Se hacen responsables?

No, estamos tratando de hacer eso pero no lo hemos hecho 100%, pero por ejemplo, el otro día me llamo un caballero que había tenido problemas con unas plantas que compró hace como un año y fui a ver si era problema del vivero o de él y de acuerdo a eso yo les digo sabe que les voy a reponer tanta cantidad de paltos de la que perdió, depende del cliente también, depende de la relación que exista entre el cliente y el empresario digamos.

¿Entonces existe como un año de garantía en que Uds. pueden hacer eso?

Sí, pero no es tan así como el año de garantía, porque de repente el mismo cliente se equivocó en algún manejo que es lo que generalmente ocurre.

¿Pero son objetivos, si se equivocaron Uds. Reponen las plantas perdidas?

Sí, porque es más fácil desprestigiarse que sacar en el rubro agrícola...si tus plantas tienen problema en un campo se va a enterar toda la gente “¡no esas plantas del vivero son re malas, no compro más ahí!” pero si salieron buenas nadie les dice nada pero cuando es mala se enteran todos y es mejor estar bien con los clientes.

Respecto a los paltos que Uds. crían, que ya tienen el año y medio listo para la venta, ¿son todos del mismo tamaño?

Si quieren después los vamos a ver, todos tiene un estándar de calidad 60 centímetros de brote la variedad, yo entrego un certificado con el tipo de planta que uno entrega las características y además se entrega los manejos que se han hecho en ese bloque que se está entregando

.....**Vamos a ver las plantas**.....

¿Esos (indico los paltos) Uds. los venden antes de producirlos?

En general estoy tratando que ahora la gente me mande hacer las plantas, es súper difícil porque a la gente se le da la oportunidad que quiere plantar, y quieren la planta para el otro mes y el proceso se demora un año y medio, y yo no me quiero quedar con plantas en el vivero, pero por ejemplo yo con estas plantas hice el contrato en abril entonces yo les preparé las plantas las apure todo un proceso.

Entonces te demoraron menos meses

Pero lo ideal, es que yo haga la planta con la persona, quiero 30.000 no se qué, y le hago los 30.000.

Cuando llegan al año de plantación, ¿llegan todas del mismo tamaño?

Todas se plantan al mismo tiempo, pero no todas crecen igual.

¿Cuántos paltos pierdes en el año?

Como el 5%.

¡Eso no es tanto!

O sea no es que yo pierda, pero muchos se atrasan, pero si me dicen 15.000 paltos para septiembre trato hacer solo las 15.000 plantas.

¿Pero estas las vendes al mismo precio?

Dependiendo del mercado, yo espero que crezcan, por eso parto con un bloque de 10.000 pero para octubre 5.000 noviembre 3.000 porque no todas responden de igual manera.

¿Se puede vender una planta a los 7 meses? o bien antes de que finalice su proceso productivo, ya sea a otros viverista o agricultores.

NO...o sea, no es que no se pueda, pero no conviene, porque le sacas menor margen, ósea no te conviene porque tení que venderla más barata, y sacas mucho menos de lo que le sacarías al año y medio. Mmm...pero si quieres igual la puedes vender...es que...tienes que entrar a analizar, ver cuántas plantas tienes y si el mercado está malo y es muy probable que te quedes con plantas, vendes antes...pero es difícil...además que tienes que ver cuál es la relación de amistad con el otro viverista, etc....es un tema muy complejo, es poco usual vender una planta antes. Yo creo que nadie te vende antes, yo lo he hecho pero a otros viveros conocidos que sabes que van a tener cuidado con el manejo de las plantas, porque si le vendes a alguien que no sabes que cuidado tiene con las plantas, se le van a morir o les entra una peste y van a querer que se las repongan o bien va andar diciendo que las plantas del vivero de ahí (por viveros Limache) son malas o que se yo...es muy arriesgado.

Anexo Nº 3

ENTREVISTA AL CONTADOR AUDITOR MIGUEL OSSANDÓN

¿Nombre del entrevistado?

Miguel Ossandón

¿Profesión?

Contador Público Auditor

Profesor de la Universidad de Valparaíso

Socio de UHY Ossandón Auditores Consultores Ltda.

INICIO Breve introducción al tema que trata nuestra tesis

¿Cómo se valoriza las plantas?

Lo que pasa es que hay que diferenciar tres cosas, uno es el terreno que tiene una valorización, que es un activo fijo, después están los árboles que también tienen una vida útil determinada, que en medida que los árboles van madurando, van teniendo una mayor cantidad de fruto, y después viene el fruto.

¡Nooooo!...Profesor... nosotros vemos el Palto, el árbol. Desde la semilla en que esta crece, existiendo transformaciones biológicas hasta ser un producto para venderse. Ahora bien como tratamos el palto para un vivero con la NIC 41.

Es que yo ya tengo una diferencia con ustedes, porque yo pienso que no es NIC 41, es NIC 2 Existencias, la NIC 41 se usa para valorizar plantaciones forestales las cuales yo a la larga voy a explotar, la uso para valorizar animales que se van procreando seres vivos, no cierto, que actualmente... yo tengo diez vacas, más un toro y eso es lo que me costó, ahora si cada vaca tiene un ternero, el valor actual sigue siendo el de las diez vacas más los terneros más los gastos de forraje que tengan, pero aquí (refiriéndose al tema de tesis) ustedes están en una existencia.

Lo que pasa es que la NIC 2 de existencias, excluye a los activos biológicos, y la NIC 41 habla al respecto... por ejemplo; viveros, dejando en claro que al principio deberán ser valorizados al costo, luego cuando se pueda medir el valor

razonable de forma fiable, se valorizaran al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. Lo que trataremos de hacer es valorizar los paltos al inicio y finalmente al cierre del ejercicio, incluida la transformación biológica que es el injerto.

Lo que ustedes están haciendo es crear...formar estos arbolitos y venderlos como tal

Nosotros queremos decir, mire el palto, cuando nosotros lo plantamos la semilla nos costó tanto, por tanto al inicio el costo sería ese tanto, eso sería en mayo, pero al 31 de diciembre el precio del palto vale \$800, ¿pero como vale \$800? con este detalle a su valor justo, viendo si existía un mercado activo, pero como no existe, veremos la referencia del mercado, de esta referencia nosotros queremos valorizar estas plantas.

Yo no estoy tan de acuerdo con el tema, yo me he leído este tema...pero no soy experto en todas las NIC, pero...o sea cual es el objetivo de las IFRS, es tener los activos a sus valores justos o económicos, lo que yo he llevado al...supongamos que yo tengo una mata, la semilla... le pongo fertilizante, desinfectante y todo eso, yo tengo una hoja de costo, que lo voy agregando al costo, le puedo agregar la mano de obra del técnico agrícola que maneja ese tema, del operario, porque aquí estamos hablando de mucha cantidad (por el vivero) por tanto tengo que tener una planta de trabajadores que me van a generar un costo de remuneración, todo eso yo lo voy a ir asignando a una hoja de costo...¡ya!...al 31 de Diciembre, ¿cuánto me vale esa producción?, por un lado voy a tener claro el costo, gracias a la hoja de costo, el costo de que me ha costado durante la fecha en que plante la semilla y el 31 de Diciembre, pero al 31 de Diciembre ¿cuánto me vale ese brote o sea el palto?

Es el costo... menos...

No cuánto va a valer, cual es su valor económico, porque por un lado nosotros tenemos los costos y el costo me va a sumar \$100 y por otro lado llego al 31 de diciembre y puede que yo no tenga ninguna opción de valorizar, no es cierto, puesto que la planta es tan chica que nadie me la compra, no es verdad, la puedo vender después de 12 meses...no sé. Pero tengo un periodo en el cual no la puedo vender, y esa planta si no tengo la metodología para determinar el valor razonable, aún cuando se puede vender, voy a tener que dejarla siempre al costo, pero yo creo que siempre se va a poder vender, incluso se va a poder vender en la bolsita plástica con la semilla

a otro productor de palto y el valor va a ser el valor razonable. Por lo tanto si el valor razonable al 31 de diciembre es \$80 y yo he tenido costos, voy a tener que castigar los \$20, entonces no veo por donde tendría que ser el tratamiento de la NIC41. Ahora ojo, que la NIC41 tiene varias falencias, tiene muchas falencias, no está clara, incluso el Colegio de Contadores no está de acuerdo, en el tratamiento de determinadas partidas, en la NIC 41 dice que uno debiera ir, reconociendo el aumento, ósea el valor por el aumento volumétrico del árbol y por lo que produce, no cierto, ahora si yo voy a tener un árbol que me va ir creciendo, cuyo producto final es obtener madera, que me va ir creciendo todos los años en la medida que el árbol es más grueso también es más alto, por lo tanto el material que yo puedo sacar de ahí, tiene un costo mayor o sea un precio de venta mayor, que es lo que me dice la NIC 41, me dice, ese mayor valor que ustedes están reconociendo, entre el valor de costo y el valor de tasación del bien, llévalo a resultado, que parece ilógico no es verdad, ¿porque? Porque si yo tengo una plantación en eucaliptos son 15 años, pino 20 años, no cierto, y dependiendo de la tierra, tu lo vas a llevar a resultado, ¿Qué es lo que pasa si tú lo llevas a resultado?, por ejemplo; si estamos en una sociedad anónima los accionistas van a pedir dividendos, por tanto la empresa tendrá que endeudarse por que el dinero en efectivo que no existe, y se le va a repartir un dividendo sobre una producción que todavía no es cierta, al año 6 se quema la plantación, hemos repartido un dinero que nunca se va a recibir por que se quemó. Esa es una posición que uno la analiza en forma de...digamos un reconocimiento en la contabilidad tiene que ser conservadora también, lo que pasa aquí en Chile, es que ese mayor valor se va a una cuenta de patrimonio y se va reconociendo la utilidad en la medida que se va explotando el bosque, pero también hay otra teoría que dice bueno, yo soy accionista, vayamos al punto de vista del capitalista, yo soy accionista de esta empresa y mientras yo sea accionista, quiero recibir los dividendos que me corresponden, yo me saldré de la empresa vendiendo mi acción, yo quiero recibir mi dividendo y luego venderé mi acción, pero el tipo que va a comprar va a tener que hacer un análisis de cómo está el bosque y asume el riesgo de que el bosque está más que vencido, pude tener un horizonte más corto, no es cierto, del beneficio...pero el accionista quiere su plata ahora, yo no he metido plata en esto, para no ver fruto de inmediato. También uno dice bueno démosle el dividendo, pero qué sucede que ahí se contraponen con el punto en que ¡oye!, si tu eres accionista, pero tienes un bien que no te ha generado todavía utilidad, se está devengando pero no te ha generado. Tú cuando vendes la acción, la

vendes incorporado los beneficios que lleva implícita la venta de la acción, cierto, La vendo pero esta acción, vale tanto, porque esta toda la plantación incluida aquí, entonces el tipo, el accionista, gana un precio al vender la acción y el otro asume el riesgo pagando un mayor precio pensando en que ese negocio no va a tener un siniestro, ese es un tema importante con la NIC41...mmm...pero...Heee... (Busca en las NIIF) yo te voy a decir lo que excluye.

Pero si bien es cierto, que la SVS ha estado al tanto, y creo que tiene intenciones de rebajar el 30% mínimo de distribución de utilidad para las empresas que explotan activos biológicos, como las salmoneras.

¡Sí!... ¡no!...bueno, hay dos cuestiones ahí. Bueno, reconózcalo en resultado pero para el pago de dividendos reconozca la utilidad no reconocida, ósea la utilidad devengada pero no efectiva, si yo tengo \$100 de utilidad, pero de esa utilidad corresponde a \$60 que vienen por un reconocimiento de valores razonables, rebájelo de la utilidad y luego reparta el dividendo, que sería lo más adecuado. Por lo tanto el accionista, la diferencia que le queda, la puede cobrar a través de la venta de acciones.

-----Sigue Buscando en la NIC 41-----

Acá esta profesor, (señalando que la actividad agrícola es excluida del NIC 2)

Ya perfecto. (Lee las excepciones de la NIC 2) “los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección”, estamos hablando de paltos o uva, etc. Pero cuando habla de activos biológicos relacionados con la actividad agrícola esa no es una actividad agrícola (refiriéndose a los viveros), una actividad agrícola es desarrollar una tarea que me va a dar finalmente un fruto, esa es una actividad agrícola, porque para los paltos tu perfectamente podí desarrollarlo en una bodega, y no es una actividad agrícola, si ustedes quieren aplicar la NIC 41 tendrían que buscar si esa tarea (cultivo de viveros) es una actividad agrícola, en mi opinión no es una actividad agrícola. Porque yo perfectamente puedo plantar paltos en mi casa.

Pero un vivero es una actividad agrícola, se está dedicando a vender productos a los agricultores.

Yo no lo veo como actividad agrícola, es por el producto que saca, yo creo que es un invernadero, ¿es un vivero una actividad agrícola? Yo creo que es una función relacionada con la actividad agrícola, ahí mira (señalando la NIC). Después habla (lee NIC 41) “los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola productores de productos agrícolas y forestales”...hay un cuadro no sé si aparece aquí...“de productos agrícolas y forestales tras la cosecha o recolección”...mmm...esta norma no es aplicable cuando yo tengo el fruto, por que el fruto tiene distintas variaciones.

-----Lee en silencio NIC41-----

¿Por qué cuánto dura ese proceso?

Un año y medio

Mmm...un año y medio.

En todo caso nosotros estamos proponiendo un método de valorización sustentado en la NIC41, de la mejor forma posible de acuerdo a la nueva normativa.

¡Ya!...

-----Lee en silencio la NIC41-----

Incluso donde dice que es un mercado activo, en las definiciones... eeeeh... hay una parte donde habla de invernaderos.

Mmm...acá

-----Lee en silencio NIC41-----

Allá mire acá, tengo la parte donde dice, (leemos NIC41) “si no existiera un mercado

Activo la empresa uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable siempre que estuviesen disponibles” y dentro de eso dice “la referencia del sector, tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado

en función de la superficie en fanegas o hectáreas” que es eso a lo que a punta nuestra tesis.

Que párrafo es ese... ¿tienes el párrafo ahí o no?

Antes que diga ganancias y pérdidas

(Profesor lee la NIC 41, lo mismo que lo anterior en voz alta)

Es lo mismo que la NIC40, la IFRS 5 que habla sobre activos fijos... (Continúa la lectura de la NIC41) ¿Es un huerto esto?

No es un vivero

Por lo tanto...y después dice (continúa la lectura) “expresado en términos de base estándar de exportación” o sea yo de aquí de este huerto voy a sacar 200 cajas de kiwi de tal calibre “fanegas o hectáreas o el valor expresado en un kilo de carne” pero habla de huerto, pero la actividad... aquí los activos biológicos te lo define (señala la NIC) “los activos biológicos están a menudo físicamente adheridos a la tierra” eso no está adherido a la tierra (por los paltos)

Pero también dice que un activo biológico es un animal vivo o planta

Claro es que se refiere aaaah...que estén adheridos a la tierra yo creo que hay que darle vuelta al tema, yo no soy experto en el tema, pero tengo mis dudas ¿Por qué? Lo activos biológicos tienen que estar adheridos a la tierra, cuando yo hablo de un activo biológico es que nace y esta adherido a la tierra, por que el palto cuando yo lo vendo como matita o como almácigo, lo voy a colocar en la tierra, y ahí lo reconozco como activo biológico.

Ósea lo que tenemos entendido, es que hay que separar dos cosas, primero cuando yo tengo plantas para el cultivo agrícola, esto se trata como activo fijo, y existencia el fruto que yo recolecto, se deprecian los árboles por que van a tener una cierta duración y todo, segundo, es crear una planta para venderla, pero sin querer sacar benéficos del fruto, solo de la planta, ¿a quien se la puedo vender?

- **Al agricultor (todos)**

Hay dos cosas, la persona que hace la planta para venderla y la que recolecta la fruta, nosotros estamos en el punto de la persona que crea la planta hasta el punto de su venta, porque la NIC41 dice, el valor justo se determinará al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, así lo dice. Por lo tanto para nosotros el palto es nuestro activo biológico, desde la semilla hasta el año y medio, cuando esta lista para venderla.

Mira, en el fondo estamos viendo un tema semántico, que yo creo que sería necesariamente interesante volver a darle una vuelta, yo creo que es existencia, ustedes dicen que es activo biológico, el tratamiento de registrar el precio es exactamente el mismo, Ya sea si lo considero como activo biológico o como existencia, no tiene mayor relevancia, lo que sucede, y vayamos por un ejemplo; plantaste una semilla, luego se hizo el injerto, se le han adicionado minerales, matamalezas, etc. a cada una de las plantitas y al 31 de diciembre, yo quiero saber cuánto vale, cierto, la NIC siempre y en cualquiera de los casos, dice; usted debe valorizar la primera valorización siempre al costo en cualquier tipo de activo, ¡ya!. Al costo porque ese es el valor razonable o el valor justo al inicio.

¿Pero cuando uno reconoce el activo específicamente?, en qué momento.

Bueno, cuando tu partiste haciendo la plantita, ósea cuando colocas la semilla en la tierra, ahí se inicia el activo y probablemente si tu vas a decir heeee...tu puedes considerar que tu plantaste 10.000 plantas de palto, y tu sabes que tienes un costo plantado en esas 10.000 paltos, tu sabes que eso tiene un prendimiento de un 95%, como lo estás tomando en total, te olvidas de cuanto, sino que todo el costo se lo asignas a los paltos que están quedando, pero hay un límite, si yo digo que voy a plantar 10.000 plantas de palto y de los 10.000 paltos me prendieron el 20%, yo no le puedo asignar todo el costo a esos 10.000 paltos. ¿Por qué? O sea bueno, ándate pa' otro lado, tírale todo el costo de los 10.000 paltos a los 2.000 paltos que te salieron, se te va a quedar cada palto a un precio de este bolao (mientras hace un gesto con las manos) ¿qué tendría que aplicar tú?, prueba de deterioro, prueba de valor razonable, y nadie te va a pagar lo que tú quieres que te paguen, tendrías que hacer a la fecha de corte, esta desvalorización que tendría ese palto, para llevarlo a valor razonable, ahora si tú sabes durante el periodo, como se te va ir haciendo, tu puedes ir haciendo castigos a resultado, en la medida que vas conociendo el tema, por ejemplo, en el activo fijo, una de los cambios que viene, es que los costos indirectos de fabricación,

también se tiene que llevar al costo del producto, por ejemplo la depreciación. La depreciación no se llevaba, ahora dice; llevé depreciación al costo del producto pero llévela de acuerdo al costo estándar que debiera tener, si mi depreciación son \$1.000 y fabrico 1.000 unidades, cada unidad debiera recibir \$1 peso por costo de depreciación, pero si en un momento tengo mi depreciación y fabrico una unidad, yo tengo que llevarlo a \$1 peso.

La ingeniero agrónoma nos indicó que este año hicieron 15.000 plantaciones, pero de las 15.000 plantaciones al año y medio que es el momento para venderlas solo hay listas 5.000 porque son porta injertadas, las células de madre y padre se comportan de distinta forma, después al mes siguiente tendrán otras 3.000 listas, hay una estimación de un 5 % de pérdida, una de nuestras dudas es sobre si se aplica la NIC 37 sobre la pérdida que se produce.

Lo que pasa es que el concepto de provisión se trata a contingencias y compromisos que yo pueda tener.

Lo que pasa es que la ingeniero también nos decía, por ejemplo; que llega un cliente que nos pide 10.000 paltos, firma un contrato, nos paga parte por anticipado y al momento de entregarle las plantas al cliente nos cancela el saldo, contablemente ¿Qué habría que hacer con la pérdida que se produce?.

¡Lo que tú me estas planteando, es que hay una pérdida de un 5% al primer año!

No, no, no, no la pérdida que se produce es en la producción total, ¿entonces habría que reconocer la pérdida al 31 de diciembre, aunque los paltos no estén listos aún?

Por eso te digo, los términos contables manéjenlos bien, la provisión es una contingencia o un compromiso que yo tendría que asumir en un futuro próximo, ¡ya!, lo que tú me estás hablando, es un deterioro de un activo, entonces ojo, que cuando hablemos de provisión son compromisos a futuro o contingencias que tendré en el corto plazo, pero además la NIC, que te habla de la provisión es muy restrictiva, cuando nosotros hablamos de activos que vamos a perder no tenemos que hacer una provisión.

¿Qué vamos a perder o que perdimos?

No, ¡que perdimos!

Eh, ejemplo tú llegas al 31 de diciembre y perdiste un 5% de las plantas, llevas a resultado la pérdida, pero antes tienes que hacer el siguiente ejercicio, que las 15.000 plantas que se hicieron de las cuales yo voy a perder 750 plantas, tengo que ver si el costo del todo el proceso me las pueden seguir absorbiendo las 14.250 plantas, si me las absorbe yo les asigno el costo que le he llevado a las 14.250 plantas, por ejemplo tú tienes 15.000 plantas y supongamos que estas 15.000 plantas nos generaron 10 pesos de gasto, por planta, pero llegado al 31 de diciembre yo he perdido 750 plantas, por lo tanto me quedan 14.250 plantas, ahora si yo eh gastado \$150.000 en todo, yo perfectamente puedo decir lo que yo estoy haciendo es un paquete que es mi negocio, es la producción que yo he hecho, por lo tanto si yo divido los \$150.000 por los 14.250 me va a dar... ¿cuánto me da esto? Me da un precio unitario de \$10.53 pesos por planta, esto es el costo no es ¿cierto? Yo me voy ahora al valor razonable y el valor razonable de las que me quedan es de \$12 pesos.

¿Eso lo dijo el mercado?

Eso lo dijo el mercado, por lo tanto yo trabajo con este tema, ¿por qué? Porque yo se que el 5% de pérdida es un 5% normal, siempre lo voy a perder.

¿Es algo razonable dentro del negocio?

¡Claro! Ahora supongamos que de las 15.000 plantas perdí 3.000, perdí un 20% y gaste los mismos \$150.000 pesos, entonces yo digo \$150.000 dividido por 12.000 me da un costo unitario de \$12.5 pesos por planta ¡ya!, valor razonable o valor de mercado \$12 pesos, entonces aquí hay una pérdida.

Esa es una visión...

.....contesta el teléfono.....

Ya, entonces esa es una visión, otro podría decir no, de las 15.000 plantas sabe que un 5% es razonable y el costo lo puede absorber las demás plantas y el 15% restante se va directamente a resultado como una pérdida extraordinaria, porque si el precio esta alto, yo puedo seguir disminuyendo la producción efectiva y siempre voy a mantener el precio, este es un tema que no está normado en ninguna NIC, yo puedo plantear esta

situación o plantear la anterior que es lo más razonable y ahí hay que empezar a ver la información financiera contable, entonces a mi no me interesa, ¡perdón!

.....contesta el teléfono.....

Entonces por ejemplo yo podría, si me voy por la primera opción de absorber el 5% con los costos de las plantas restantes, entonces digo que trabajo con un lote y el valor del lote sea igual o inferior al precio de mercado yo puedo hacerlo, pero otro más conservador me diría ¡no! Tú no vendes el lote, ¿vendes toda la producción de una vez? ¡No! Se la vendo a distintas personas, entonces debieras tú reconocer el costo sobre la merma normal y el otro 15% llevarlo a resultado.

Pero esa merma normal del 5%, ¿la determinamos nosotros?

¡NO! Es a criterio del viverista.

Si ellos nos dicen que encuentran razonable una pérdida de un 5%, ¿entonces excediendo la pérdida debieran llevarlo a resultado?

Es una de las opciones, o si no, si se me excede la pérdida yo podría decir el costo del lote está bajo el valor de mercado.

¿Y eso se lleva a una cuenta de resultado?

¡NO!

Lo otro es que la ingeniero nos contaba que normalmente ellos producen para vender, por ejemplo llega un comprador y dice quiero tantos paltos para tal fecha, ¿eso sería un contrato oneroso? ¿Cuándo reconocemos y cuando no?

¡No te capte la idea!

Si la viverista hace un contrato a futuro por una promesa de una cierta cantidad de paltos, la NIC 41 dice que esos contratos se tratan con la NIC 37.

¿Ustedes buscaron la definición de contrato oneroso?

Lo que entendí por contrato oneroso es que si uno determinaba que el valor del contrato era superior al costo lo reconocía, si consideraba que era inferior no lo reconocía.

¡Mira! El tema del contrato oneroso se entiende más fácil del siguiente concepto, siempre pongan ejemplos, yo hago un contrato contigo y que yo tengo que entregarte 1.000 unidades de mi producto y tú me dices si o.k te entrego las 1.000 unidades a tal precio por producto y tú te vas tranquilo y a determinada fecha yo tengo que entregarte las 1.000 unidades, pero por alguna razón, ya sea por problemas climáticos, baja producción, lo que sea, yo no tengo las 1.000 unidades para entregártelas y que te iba a vender cada unidad a \$5 pesos, pero el contrato a mí me obliga a entregarte las 1.000 unidades y voy a tener que ir al mercado a comprar las unidades faltantes a \$7 pesos, por lo tanto yo para cumplir con mi contrato tengo que incurrir en una pérdida de \$2 pesos, por cada una de las unidades que compre en el mercado, ahí yo estoy en un concepto de contrato oneroso, contrato oneroso significa que a mí me ha afectado económicamente, por lo tanto como yo sé que no voy a poder cumplir con mi producción propia voy a tener que ir al mercado y comprar las unidades más caras y en ese momento yo tengo que reconocer la provisión por los \$2 pesos de más que yo cancele por cada producto.

.....contesta el teléfono.....

Ese es el tema del contrato oneroso, entonces en el caso de este vivero es algo real, ellos pueden tener las plantas ahí, eeeeh para la venta de quien quiera comprar o también las pueden seguir manteniendo, porque yo ya he hecho un contrato anticipado con una persona para venderlas. Lo otro es que venga una persona diga, ah tienes 15.000 plantas, ¿a cuánto las tienes? A \$10 pesos cada una, bueno firmemos un contrato, tú me entregas en tal fecha las 15.000 plantas a \$10 pesos. El precio es otra cosa, porque yo podría hacer contratos forwards para asegurarme del precio. Entonces si a la fecha sólo me tienen 10.000, tendré que ir al mercado a comprar las 5.000 faltantes para hacerme responsable de mi compromiso.

De hecho la ingeniero nos contaba que era un negocio muy riesgoso, por ejemplo si la gente sabía que ella tenía una peste en una planta no le compraban nada, porque se repartía la voz en todos lados, además ella nos comento que pasado los 2 años de que plantó la semilla, si no vendía la planta prefería eliminarla para no perder el prestigio por venderla más barata.

¡Claro! Es tan riesgoso como el tema del salmón, los biólogos tienen que ir midiendo el tamaño y el peso del salmón cada cierto tiempo, entonces por ejemplo, ya a los 8 meses el salmón tiene que pesar 2 kilos y tener un determinado tamaño y ese salmón que pesa 2 kilos ellos hacen una proyección, que cuando este, en su punto de venta debe pesar 4 kilos, entonces ellos hacen la proyección, porque el mercado solo compra salmónes sobre 4 kilos, pero si ven que este salmón pesa un kilo y medio y proyectan que el salmón pesara 3 kilos y medio o tiene alguna malformación lo eliminan, porque no será algo que se transformará en un flujo de efectivo.

Si se plantan las 15.000 plantas y obviamente por un tema que las plantas no todas responden de la misma forma al momento de la venta, o sea al año y medio solo 5.000 están en condiciones de venderlas y el 5% es una perdida ¿qué sucede con el resto de plantas que aún no están listas para la venta?, si se proyecto tener las 15.000 listas, ¿eso se provisiona?

¡No! No, porque tú partes de la base de que plante 15.000 y el 5% se muere, porque es natural que suceda eso, entonces del 95% restante solo un 40% estará lista en la fecha de proyección y el 55% es vendible más adelante, entonces tú lo registras así, la ventaja de este tipo de productos es que siempre tienen un precio o sea es que hay un porcentaje de la planta que está listo para ser enterrado en el predio y los otros todavía no, les falta un poquito, pero esos también tienen un precio de venta.

¡Claro inferior!

Inferior por que otro criadero de plantas puede decirte; me faltan plantas “me las puedes vender”.

Pero, se incurrió en el mismo costo en todas las plantas y como usted decía a esta fecha unas valen \$1.000 pesos y otras que no tienen el mismo porte están proyectadas a \$500 pesos pero yo gaste 600 pesos en costos por planta ¿habría una perdida ahí?

¡NO! Ese es el tratamiento de la NIC 2, que te dice; que los productos intermedios de este palto que está desarrollándose en función de ser colocado en la tierra, por ser productos intermedios, entonces la NIC 2 te dice; los productos intermedios que pueden venderse a mitad de proceso, pero si los venden a un precio menor que el costo, tienes que reconocer la pérdida ahí, si los vendes, pero si ese producto intermedio tiene precio de venta y espero que siga creciendo, va a aumentar su precio de venta.

Nosotros queremos valorizar los paltos según la NIC 41...

Denle una vuelta más al tema, aunque según NIC 2 o NIC 41 estamos hablando de la misma valorización, pero sustenten bien el tema, si ustedes dicen que es NIC 41 susténtelo bien, en mi opinión es NIC 2 eh porque ese es un tema de defensa en el examen de grado.

Entonces los salmones se llevarían por NIC 2

Los salmones son diferentes.

¿Es NIC 41?

¡Claro! Porque es diferente, porque tú tienes un producto que le harás transformaciones y cambiará su destino, por ejemplo; de salmón paso a ser salmón a la plancha, acá el palto que lo hicieron crecer se va a transformar en un palto adulto que dará frutos, el salmón ya no produce frutos, sino que produce producto final.

Para nosotros desde su punto de vista sería al revés, el fruto de la palta se trata según NIC 2

Es que la NIC 41, habla de cómo tratar la valorización de los paltos, igual que el tema de los tomates, aunque son vidas muy cortas, pero en el palto, nosotros llegado un momento, en que empieza la producción de paltas... y esto lo vemos nosotros en el supermercado, las primeras paltas \$2.500 pesos el kilo, después empieza un precio normal a \$700 pesos el kilo, después sube a \$1500 el kilo y así, entonces por ejemplo se produjeron 40% de la producción, luego un 30% y por ultimo lo que falta de un 30% y en total son 100 toneladas, y el valor lo dará el agrónomo, si tuvieras más tiempo de producción como las plantaciones forestales, además deberían aplicar valor actual.

Yo voy a repasar la NIC 41.

Quizás puede ser comprensible mirar a los paltos como existencia, porque es un negocio que tiene sus plantas, pero aunque sé que usted es más experto, para mí sigue siendo NIC 41, porque son plantas que sufren una transformación biológica a medida que van creciendo, además, el vivero no las tiene para cosechar su fruto, sólo para vender sus paltos a agricultores u otras personas.

Ustedes tienen un vivero y lo tratan con la NIC 41 yo tengo una tienda en que vendo flores, vendo plantas y también vendo los paltos del vivero, le pago al vivero, ¿en mi tienda le tengo que dar tratamiento de NIC 2 o de NIC 41?

Quizás la diferencia es que ahí no procesaron la planta, en el vivero hay una transformación y para la tienda debería tratarse como NIC 2

¡Por ahí podría ser! Porque en mis estados financieros, ¿que debiera tener yo? Debiera tener identificado cuales son las existencias y cuáles son los activos que están cambiando, y este arbolito es un bien biológico que esta mutando, que está cambiando, por lo tanto tiene un costo, tiene un precio, pero yo no puedo decir en mis estados, que tengo una existencia, podría ser un argumento.

Además lamentablemente la mayoría de los viveros son personas naturales, y por lo tanto no llevan contabilidad

Es que más que eso, es porque llevan renta presunta.

Pero por ejemplo; un laboratorio de embriones que los tiene ahí y los vende después, ¿qué es lo que sería? Yo pienso que el tema está, en que se puede tratar con NIC 41, mientras está en proceso, pero cuando el palto llegó a su punto de venta pasaría a ser existencias.

Son distintos puntos de vista, son temas que permanentemente están en discusión, pero no te olvides que es un activo biológico que esta mutando y mientras un activo biológico este mutando, ¿donde se deberá presentar en los estados financieros?, ¿Lo vas a presentar como activo biológico o como existencia?, lo más lógico es que lo registres como activo biológico, ahora el tema de valorización de NIC 41 o NIC 2 es el mismo, entonces después de este planteamiento, podemos entrar en otro tema de discusión, bueno que era activo biológico, con el ejemplo de los embriones sólo falta el óvulo para fecundarlo, la planta cuando llegó a su punto de maduración y esta lista para la venta, ¿cuánto tiempo la puedo tener yo para venderla?

Después del año y medio sólo 6 meses más

Entonces perfectamente uno podría decir o.k NIC 41, activo biológico, hasta que está listo para la venta, los 6 meses que le quedan, es existencia.

Nosotros conversamos con la contadora que lleva el tema del vivero, nos explicaba que actualmente se ve así, lo que usted nos explicaba.

Si al inicio dije que la semilla me costó \$10 pesos y al 31 de diciembre la planta vale \$100 pesos, ¿esa diferencia de los 90 pesos aumentaría el activo biológica contra una cuenta patrimonial?

Lo que pasa que ese es un tema de conflicto de las NIC, supuestamente debiera llevarlo a resultado, pero no se sabe cuánto valor llevaré, cuando venda la planta.

Esta es una de las NIC más complejas. El Colegio de Contadores solo se ha encargado de copiar las NIC.

Anexo Nº 4

CUESTIONARIO APLICADO A PLANTAS PALTOS HASS DE 1 año 1/2 MESES

Encuesta telefónica Aplicada entre 26 – 27 septiembre del 2008

INSTRUCCIONES:

Gracias por colaborar con esta investigación, la finalidad de esta encuesta es obtener información del mercado de viveros, con respecto a “Plantas de Palto Hass” (*Mexícola e injertadas con púas Hass*) que han finalizado su proceso productivo, es decir cumplen el año y medio desde su plantación y se encuentran listas para la venta. Usted encontrara 12 preguntas que deberá contestar con palabras y en otras marcar con una “X” la alternativa que le parezca. Todas las preguntas están referidas a paltos Hass de un año y medio, **excepto** las preguntas **Nº 11 y 12** que tiene como finalidad determinar si los paltos Hass, se logran vender, antes de finalizar el proceso productivo.

1. Datos de la Empresa

Nombre :

Dirección :

Teléfono :

Email :

2. Nombre del Encuestado (opcional)

3. ¿Produce plantas de palto, su Vivero?(Marque con X)

SI _____ NO _____

4. Cargo que desempeña

5. ¿Cuántos son los paltos Hass, que se dispusieron para la venta este año?

**6. En cuanto al Mercado de Paltos, como considera Ud. que ha sido la:
(marque con X)**

- DEMANDA

Alta_____ Media_____ Baja_____

- OFERTA

Alta_____ Media_____ Baja_____

7. El costo unitario total estimado, de un palto es: (opcional)

\$_____

8. ¿ Con respecto al año anterior, el costo fue? (marque con X)

- Alto_____ Medio_____ Bajo _____

9. Precio de venta unitario del palto Hass de 1 año 1/2

\$_____

10. En base a qué criterios estima su precio de venta (marque con X)

- A) Atributos Biológicos _____
B) Margen de Utilidad _____
C) Referencia del Mercado de Viveros _____

11. ¿Se venden plantas de palto con 7 meses de vida, desde su plantación?

- SI_____ NO_____

Comentario (si desea):

12. ¿Cuál es este precio? Respecto a los paltos de 7 meses.

\$_____

UNIVERSO DE VIVEROS DE LA PROVINCIA DE QUILLOTA

La Gran Guía

1 - Vivero san Manuel

Camino internacional km 108 / Quillota
sanmanuel@chile.com
Fax 33 – 31 43 72

2 - Viveros el Progreso

Panamericana norte KM 113 Nogales
mariogonzalezv@hotmail.com
Fono (33) 26 21 37

3 - Viveros Hijuelas S.A

Panamericana norte km 102 / Hijuelas
Fono (33) 272 725
Fax (33) 272 799

4 - Viveros dos Damas

Rotonda Pochay s/n parcela 3
La cruz
Fono (33) 356107

5 - Vivero ojos buenos

Lo Narváz 6949 Fundo Ojos Buenos
Olmué
Jpuiggro@puc.cl
Fono (33) 44 22 36

6 - Vivero Huerto California

Sn Isidro Parcela 49 Quillota
Fono (33) 31 04 85
criadero@huertocalifornia.cl
www.safex.cl

7 - Vivero Pochay

Camino Pochay S/N Parcela 15
La Cruz
Fono (33) 31 07 88
viveropochay@entelchile.cl

8 - Vivero Rancho Carolina

Lo Chaparro S/N parcela nº 1 – Limache
Fono (33) 41 29 71

Las amarillas

9 - Araucano Viveros y Jardines

Quillota
www.araucano.cl
maitebascunan@raucano.cl
Fono (2)8445410

10 - Viveros eco Green

Norte Panamericana Km97
Calera – la Calera – V
Fono/Fax (33)272333

ALREDEDORES A LA PROVINCIA

11- Rosa Amelia viveros SAA

Tarapacá 1217
San Felipe
Fono (34) 91 5656

12 – Bernardo Iparraguirre Viveros

Los Abetos 170 - Viña del Mar
Fono (32) 267 1330

13 – Nora Isabel Ahumada Viveros

Arlegui 645 – Viña del Mar
Fono (32) 268 1301

14 – Viveros Paso Hondo

Camino Paso Hondo 2021 – Quilpue
Fono (32) 256 6233
www.viveropasohondo.cl

15 – Vivero La Palma

La palma S/N, Quillota.
Fono (32) 574 540
(33) 310 524
www.vivero.ucv.cl

16 – Vivero Jardín las Barrancas

Av. Las Barrancas 4020 los Pinos
Quilpue
Fono (32) 2827382
Fax (32) 2827144

17- Comercial Viveros La Cruz

Camino Troncal 7400 – Paradero 21
Quillota
Fono (33) 320 609

18 – Viveros Cerco Vivo

Camino Colmo – Parcela 5, sector
puente colmo
Con- Con
(32) 248 18 82

19 – San Manuel

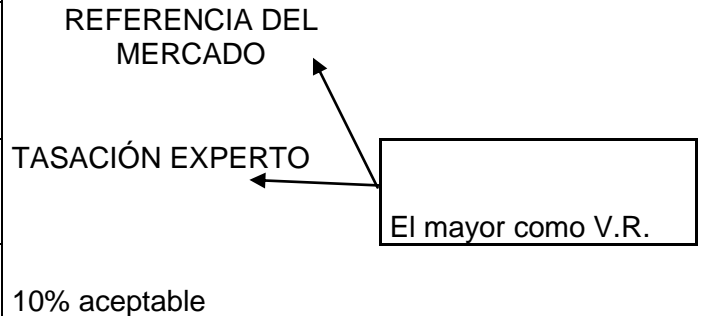
Camino Internacional Km 18,
Quillota
Viverossanmanuel@mi.terra.cl

10	ANONIMO	QUEBRO									
11	ANONIMO	NO									
12	NO CONTESTO										
13	ANONIMO	NO									
14	ANONIMO	NO	Dueño								
15	NO CONTESTO										
16	ANONIMO	NO									
17	ANONIMO	NO									
18	ANONIMO	NO									
19	ANA AVILA	SI	vendedora	400	BAJA	MEDIA	\$ 1.000	ALTO	\$ 2.500	C	NO

ANEXO N°6

ANALISIS DE LOS RESULTADOS

Empresa	Vivero	precio venta
7	Vivero Pochay	\$ 2.000
8	Vivero Rancho Carolina	\$ 2.000
19	San Manuel	\$ 2.500
Precio Promedio Mercado		\$ 2.167
Precio venta de Viveros Limache		\$ 2.000
Variación		\$ 167



Se considera el mayor valor entre el precio referencial de mercado y el del experto, como el valor razonable (V.R.), según el método propuesto. Siendo este el que refleja de mejor forma el valor de las plantas en el mercado, valor que se verá disminuido por los costos estimados hasta el punto de venta, dada la formula por la NIC41 para determinar el valor razonable neto (V.R.N.).

$$\text{V.R.} - \text{Costos estimados hasta el punto de venta} = \text{V.R.N.}$$

El porcentaje de confianza para el precio de tasación del experto, respecto a la diferencia entre el precio referencial de mercado, es hasta el 10% según los investigadores. Por lo cual se considera, para futuras valorizaciones la sola tasación del experto como valor razonable, ya que la variación fue del 8,4% dentro del margen confiable. Sin embargo, es posible que dadas las características que presente el mercado al momento de valorizar, u otra razón que el profesional contable estime conveniente, como para considerar que el valor de tasación no es fiable, debe aplicar la metodología propuesta en esta investigación.

BIBLIOGRAFÍA

TEXTOS

- Colegio de Contadores de Chile AG. (2003). Boletín Técnico N° 12.
- Contreras H, Gonzáles L. (1992). Manual de Tributación y Contabilidad Agrícola. Cepet.
- Ernst & Young, S. L, (Septiembre 2005), Normas internacionales de información financiera – NIIF, Claves para el análisis.
- Deloitte, (Septiembre 2007), Guía rápida, NIC / NIIF
- Diccionario de la Lengua Española
- García Castañeda M. (2004). Fundamentos y Normativa de la Contabilidad. LexisNexis.
- Lemus G, Ferreira R, Gil P, Maldonado P, Toledo C, Barrera C, Celedón J, (2005) El Cultivo del Palto, Instituto de Investigaciones Agropecuarias, Centro Regional de Investigación La Cruz, Segunda edición BOLETÍN INIA - No 129 (11-20)
- Hernández S, Fernández C, Baptista L. (2006). Metodología de la Investigación (cuarta ed.). Mc Graw Hill.
- Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 8, 536-550
- Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) Marco conceptual, 40
- Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 2, 501-502
- Normas Internacionales de Información Financiera, IASB (2006) NIC 41, 1656-1665
- Silva B. (2006). Fundamentos del Sistema Contable: Nuevos Enfoques y Actualizaciones. En PUCV (Ed.), Cap XI - Mercaderías , Cap XII - Activo Fijo (2ª ed., págs. 257-306). Universitarias de Valparaíso de la PUCV.
- Víctor Gerlach Cavada. 1993. Contabilidad agrícola y su tributación. Santiago de Chile. Editorial Jurídica Conosur Ltda. 214 p.

LEYES DECRETOS

- Ley de la Renta y Resoluciones Y Circulares del S.I.I que la reglamentan. (2007). Título II. Art 20º. parrafo 1. Letra B). 23-26. Publiley.
- Chile. Servicio de Impuestos Internos- Circular N° 63.

ARTICULOS DE REVISTAS

- Cisterna, G. (2007). NIC 41 Impacto en las empresas viníferas. Revista para la Gestión Profesional, Contabilidad y Auditoria IFRS (184), 144-145.
- Gallegos C, Medina A. (2008). Aplicación de la NIC 41 en las empresas del sector forestal. Revista para la Gestión Profesional, Contabilidad y Auditoría IFRS (191), 101-103.

PAGINAS INTERNET

- Agrobit. (s.f.). Cultivo de paltas. Recuperado el 02 de julio de 2008, de <http://www.agrobit.com/microemprendimientos/cultivos/Frutales/palta/MI000002pa.htm>.
- Campos, G. (05 de enereo de 2005). Efectos de las IFRS en el impuesto a la renta. Recuperado el 04 de abril de 2008, de http://www.derechotributario.cl/not_detalle.php?id_noticia=65
- Dirección Nacional de Instituto de Investigación Agropecuaria. (s.f.). INIA al dia , articulo: Plantaciones de Paltos. Recuperado el 03 de mayo de 2008, de http://www.inia.org.uy/publicaciones/documentos/tb/ara/2005/ara_91.pdf
- Domínguez L. (julio de 2007). Howart Castillo Miranda, Proyecto de las NIIF para las Pymes. Recuperado el 23 de mayo de 2008, de <http://castillomiranda.com.mx/admin/files/uploads/publicaciones/LMD2%20NIIFs%20para%20PYMES.pdf>

- Fortis I, García I. (enero de 2006). La contabilidad según valor razonable. Recuperado el 20 de mayo de 2008, de <http://www.cemla.org/pdf/acp/dp-0607-bde.pdf>
- Gobierno de Chile INDAP, Programa de apoyo a la microempresa rural de América Latina y el Caribe (PROMER). (agosto de 2002). Sistema de contabilidad agrícola para empresas de pequeños productores. Recuperado el 2008 de junio de 10, de <http://www.promer.cl/getdoc.php?docid=754>
- Holguera L, Lanfranco B, Mayo E. (junio de 2005). Revista del Plan Agropecuario, Título: Ajuste a los resultados económicos, Valorización de activos biológicos y productos agrícolas. Recuperado el 5 de abril de 2008, de http://www.inia.org.uy/publicaciones/documentos/tb/ara/2005/ara_91.pdf
- Larrain, G. S. (10 de julio de 2008). Algunas normas y leyes van a tener que ser cambiadas para poder adoptar las IFRS. Recuperado el 12 de julio del 2008 de: <http://www.edicionesespeciales.elmercurio.com/destacadas/detalle/index.asp?idnoticia=0105102007021X1020018&idcuerpo=652>. (B. Angelica, Entrevistador)
- Mercado, S. (2008). Problemática de la valorización a valor justo ("fair value") en los estados financieros. Revista para la Gestión Profesional, Contabilidad y Auditoría IFRS (195), 121-128.
- Miller M, Holzman O. (1988). Guía de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). Miller Accounting Publications, INC.
- Osorio, H. (2008). Valorización de los activos biológicos. Recuperado el 04 de abril de 2008, de http://www.deloitte.com/dtt/press_release/0,1014,sid%253D17009%2526cid%253D190351,00.html
- S.I.I. (s.f.). Actual ley sobre impuestos a la renta, Art 20º, Nº1, letra B) Decreto Nº344 / 2004, de Hacienda, circular Nº51 / 2004. Recuperado el 20 de mayo de 2008, de <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2005/renta/ja920.htm>.

- S.I.I. (s.f.). Circular N°51 del 20 de octubre del 2004, Instrucciones sobre sistemas de contabilidad agrícola simplificada al cual los contribuyentes y agricultores que se indican pueden acogerse para declarar los impuestos anuales a las rentas que les afectan. Recuperado el 2008 de mayo de 20, de <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2004/circu51.htm>.
- Silva B. Azua D. (2006). Alcances sobre el concepto de valor razonable. Recuperado el 08 de abril de 2008, de <http://64.233.169.104/search?q=cache:ILgi1vZBunEJ:www.capic.cl/capic/media/ART5SilvaAzua.pdf+normas+internacionales+de+informacion+financiera+activos+biologicos&hl=es&ct=clnk&cd=44&gl=cl>.
- Silva G. Garrido C. (2006). La convergencia a las normas internacionales de información financiera en Chile. Recuperado el 01 de abril de 2008, de <http://64.233.169.104/search?q=cache:WxCqDKGpr28J:www.capic.cl/capic/media/ART1SilvaGarrido.pdf+normas+internacionales+de+informacion+financiera+activos+biologicos&hl=es&ct=clnk&cd=5&gl=cl>.
- Transformación de las normas contables . (s.f.). Recuperado el 08 de julio de 2008, de <http://www.contadores8varegion.cl/html/noticias/normascontables.htm>.