

Medición de activos biológicos en marcos conceptuales comparados

Beatriz Brozzú

*Profesor Adjunto FCE (UNL)
E-mail: bbrozzu@fce.unl.edu.ar*

Néstor Gabriel Haquín

*Profesor Adjunto FCE (UNL)
E-mail: ghaquin@fce.unl.edu.ar*

Resumen

En este ensayo, no solamente pretendemos seguir probando que las NCP FAPCE (Argentina) son la consecuencia de un criterio absolutamente normativista y por lo tanto restrictivo y limitado, mientras que las NIIF y las FASB se fundamentan en un paradigma basado en la “utilidad para el decisor”, o sea en las necesidades del usuario de la información. Lo que también concluiremos es que esta esencial diferencia es la causa por la cual el amplio criterio aplicado por la NIIF 41 –Activos biológicos– y la armoniosa coherencia con su Marco Conceptual, le permiten al Sistema de Información Contable lograr su principal objetivo, cual es mostrar “valor real” para todos los Activos.

Por el contrario, y para que las NCP FACPCE argentinas puedan ser realmente un sistema de información útil, y en el caso específico de la RT22 FAPCE –Activos biológicos–, ésta debe apartarse de su Marco conceptual para poder valorar los Activos Biológicos destinados a ser utilizados en el proceso productivo a un valor corriente (considerado razonablemente representativo de su valor real) puesto que de respetar el Marco Conceptual debería valuarlos a valor histórico.

1. Introducción

El presente trabajo constituye un análisis comparativo de normas técnicas referidas a la actividad agropecuaria, más concretamente la RT22 FACPCE, la NIIF41 IASB y las regulaciones de la FASB aplicables.

Dicho trabajo comparativo, ha sido seleccionado entre otros desarrollados en el marco de nuestras

actividades de investigación tendientes a detectar y evidenciar las similitudes y/o diferencias entre los paradigmas que subyacen en los Marcos Conceptuales del IASB, de la FACPCE, y del FASB, y de la normativa técnica de ellos desprendidas, con el espíritu de contribuir a su armonización.

1.1. Norma Internacional de Contabilidad N° 41 (NIIF 41)

Se lee:

“Definiciones

Agricultura - Definiciones relacionadas

5. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

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.”

Y mas adelante, también:

“6. La actividad agrícola abarca una gama de actividades diversas: por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:

.. (b) Gestión del cambio. La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo o al menos estabilizando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales).

Como resulta de estas definiciones, la Norma circunscribe la actividad agropecuaria a “una gestión”, refiriendo más concretamente y con exclusividad a las empresas y dentro de ellas al management desarrollado para lograrlo. Tal énfasis llega al punto de negar en 6b) la existencia de actividad agrícola sin esta gestión empresaria

1.2. Resolución Técnica N° 22 Federación Argentina Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Leemos que:

“2. Actividad agropecuaria

La actividad agropecuaria consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento.”

Y más adelante:

“4. Ámbito de Aplicación:

Las normas contenidas en esta Resolución Técnica son aplicables a todos los entes que desarrollan actividad agropecuaria, incluyendo aquellos que producen bienes con crecimiento vegetativo aplicando tecnologías que hacen un uso menor o nulo de la tierra. “

De esta lectura vemos que la Norma argentina no hace referencia a “gestión” –en términos de *management*– sino que refiere genéricamente a la “actividad” desarrollada para producir bienes económicos. Con este enfoque, en nuestra opinión, mas difuso y ambiguo que el optado por la NIIF, se modifica el ámbito de aplicación comparado entre ambas, resultando el de la norma argentina ampliado a “todos los entes” que desarrollan actividad agropecuaria.

Esta diferencia no es menor: condicionará más adelante aspectos sustantivos de la reglamentación tal como la valuación de los activos biológicos que evidenciaremos más adelante.

2. Análisis del marco conceptual del IASB

Para fundamentar esta hipótesis analizamos los respectivos Marcos Conceptuales, intentando verificar si las Normas de valuación de la NIIF 41 y la RT22 FACPCE, están influenciados por similitudes y/o diferencias.

Leemos en el Marco conceptual del IASB

“Alcance

8. El marco conceptual es de aplicación a los estados financieros de todas las empresas industriales, comerciales o de negocios, ya sea en el sector público o privado...”

Como vemos este MC no incluye a los entes sin fines de lucro. Por ello, y coherentemente, la NIIF 41 habla solamente de gestión por parte de una empresa al definir la actividad agrícola y más aún, enfatiza ese concepto de gestión en 6-b-Definiciones, aclarando que si ella no existe, no se considera actividad agrícola (Ej.: tala de bosques naturales).

Además, en la NIIF 41.6-C, se mantiene la coherencia y concordancia con el MC porque se establece que se considera una función rutinaria de la gerencia a la valoración del cambio cualitativo (Ej. cobertura de grasa, maduración, etc.) y cuantitativo (Ej.: número de crías, longitud y número de brotes, etc.)

3. Análisis del marco conceptual de FACPCE

Leemos en la RT 16 argentina:

2. Objetivos de los EECC

El objetivo de los EECC es proveer información sobre el Patrimonio del *ENTE emisor*...

Observamos que las normas contables argentinas hablan de ente, porque incluye las organizaciones sin fines de lucro, además de las empresas.

Esto se enfatiza y explicita en: Objetivos de los EECC: cuando habla de usuarios: “b)1 y 2-En los casos de entidades sin fines de lucro.....”

4. NIIF 41 - Reconocimiento y valuación

Tanto en Introducción – 2 y 3, como en Reconocimiento y valuación– 12, la NIIF41 exige la valuación de Activos biológicos según su valor razonable (fair value), menos los costos estimados para su venta excepto cuando éste no pueda ser estimado de forma confiable.

5. NIIF 41 - Información sobre criterios contables

La norma, en su apartado 14, refiere:

A continuación se da una lista de áreas en las que existen criterios alternativos y en las que por lo tanto, se hace necesario poner de manifiesto el tratamiento adoptado por la empresa en cada caso:

En general:

Principios generales de valoración (Ej.: costos históricos, de reposición, etc.)

Activos:

Existencias (MP, productos en curso y terminados) y costo de las mercaderías o productos vendidos)

Activos amortizables y su depreciación

Cosechas en curso

El MC del IASB pone énfasis en que los EECC de las empresas deben mostrar el fair value (valor real) de los bienes económicos, y por lo tanto no limita o restringe el sistema de valuación según el destino más probable de los Activos (explotación o venta) sino que da libertad para la elección del sistema de valuación, e incluso acepta que cada empresa pueda adoptar el que considere mas apropiado para mostrar fair value.

Esa libertad y amplitud se concreta en la gran variedad de criterios de valuación de cada NIIF (criterios alternativos) que permiten desde costos históricos a valores corrientes, de entrada o salida; y el único límite de aplicación –de cualquier criterio elegido– será el *fair value* o sea el valor real o más representativo de la realidad.

Este paradigma, aplicado a la actividad agropecuaria, se concreta en la NIIF 41, cuya presunción básica es que todo Activo biológico tiene un fair value confiable, y que la excepción es la imposibilidad de su determinación, por lo que la NIIF 41 –Reconocimiento y valuación– 12, 13 y 20, establece:

12. 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.

13. Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa deben ser medidos,

en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIIF 2 Inventarios, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación.

20. 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 antes de impuestos definida por el mercado.

Como vemos, en la NIIF 41 el criterio general de medición de Activos específicos de la actividad agropecuaria es el de valores corrientes de salida (VNR), lo que consideramos correcto por ser éste el único criterio que permite reconocer el proceso de transformación biológica de animales y plantas, o sea la producción gerenciada que es lo que genera la ganancia para la empresa.

Esto significa que el *fair value* o valor real de estos bienes se encuentra totalmente desvinculado de los costos incurridos para obtenerlos, por lo que la medición al costo es inaceptable si se pretende mostrar *fair value*.

Además, y respecto al valor corriente de entrada (costo de reposición) tampoco es representativo de ese *fair value* porque el mismo se justifica cuando se trata de actividades cuya rentabilidad se origina en la interacción de la oferta y la demanda, hecho que no existe en la actividad agropecuaria puesto que éste es un mercado único, concentrador de compradores y vendedores, donde la intermediación no es viable y por lo tanto el costo de reposición siempre generará una medición mayor que la aplicación de un VNR, puesto que partiendo ambos de un mismo precio de mercado, el costo de reposición requerirá sumarle al mismo los gastos directos de compra, en cambio para obtener el VNR, se le restarán al citado precio de mercado los gastos directos de venta. Y por supuesto el principio de prudencia, que siempre intentará colaborar en la determinación del valor que un bien tiene para ser reconocido primeramen-

te y mantenerse con posterioridad como un Activo (Valor recuperable), nos impediría la aplicación del costo de reposición por ser éste mayor al VNR.

Por supuesto, que en caso de imposibilidad de determinar un VNR –caso de algunos cultivos en desarrollo– y como última instancia de valuación, se aceptara otro valor de salida (VANDIE) y no el VC de entrada (costo de reposición).

Aceptamos que el VANDIE incorpora y anticipa ganancias que aun no se han concretado porque los bienes no están terminados, y por lo tanto atenta contra el principio de devengado, pero si ante valuaciones que por anticipar ganancias, no las aplicáramos, tampoco serían Activos los Bienes Intangibles sin vida autónoma (Ej.: Llave de Negocio).

Consideramos que sería peor valorar esos bienes a un valor mayor que su VNR (valor recuperable), como ocurriría asignándoles un costo de reposición, y el efecto sería aún más grave si se eligiera el costo incurrido, que de ninguna manera representaría el *fair value*, o valor real de dichos Activos, por no reflejar el valor agregado por el crecimiento biológico.

Lo importante en estos casos es tener meridianamente claro el hecho de que la valuación que realmente reflejaría el *fair value* de estos Activos biológicos en desarrollo es un VNR adaptado al avance del desarrollo, pero ante la imposibilidad de determinarlo, lo que se intenta es buscar el paliativo que menos perjudique la calidad de la información contable.

6. RT16. MC FACPCE-6-2. Criterios de medición

El modelo contable a utilizar debe basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable teniendo en cuenta el destino más probable de los Activos.

RT17-FACPCE

4) Medición contable en general

- a) Activos destinados a la venta: a valores corrientes
- b) Resto de los Activos: a valores históricos

Contradiendo a la RT17 respecto a la valuación de bienes no destinados a la venta en el curso ordinario de los negocios, la RT22 en:

7-Medición

7.2-Bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad:

Se medirán al costo de reposición

Como vemos, la Norma particular consagra el uso de valores corrientes de entrada y no costos históricos. Para salvar esta contradicción se agregó en la sección 5.11 de la RT17 FACPCE que establece que la medición de los Bienes de Uso se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada, una referencia excepcional a los Activos Biológicos. Así surgió el 5.11.3 Activos Biológicos. Su medición contable se efectuará de acuerdo con los criterios establecidos por la RT22.

7. Reflexiones sobre confrontación de criterios. IASB - FACPCE

Como quedara evidenciado mas arriba, la valuación de los Activos Biológicos destinados al uso constituye una salvedad autorizada por la FACPCE al criterio general establecido por el marco conceptual.

¿Excepción razonable?, ¿Desprolijidad?

En cualquiera de ambos casos, la falta de coherencia del actual Sistema Normativo argentino ratifica trabajos anteriores de nuestra autoría (ver Bibliografía, 6.), en donde objetáramos el abandono realizado por la RT16 y RT17 FACPCE respecto al criterio de los valores corrientes y su reemplazo por el sistema de valuación basado en el destino más probable de los Activos, supuestamente fundamentado en la necesidad de armonizarnos con las NIIF.

En nuestro trabajo precitado, concluíamos en que las Normas Contables Argentinas, no sólo violaban requisitos básicos de la información contable como aproximación a la realidad, esencialidad, confiabilidad, al impedir la valuación de Bienes de Uso a su

valor real (fair value), con las consecuentes tergiversaciones del valor de las amortizaciones de dichos bienes y su efecto distorsionador de los resultados de ejercicios, por no aceptar revalorizaciones y sí desvalorizaciones, sino que también este sacrificio de la calidad de la información contable carece de fundamento porque las NIIF aceptan revalorizaciones de Bienes de Uso, en tanto signifiquen tender a representar el (fair value) o valor real, saber:

NIIF 16-Inmovilizado Material

Valoración posterior a la inicial:

30. Tratamiento alternativo permitido: Con posterioridad al reconocimiento inicial... deben ser contabilizados a su valor revaluado... las revaluaciones deben ser hechas ... de manera que el valor contable en todo momento no difiera significativamente del fair value, valor real a la fecha de los EECC.

8. El criterio FASB

Después de haber comparado Normas referidas a Activos Biológicos, a saber: la NIIF 41 y su Marco Conceptual con la RT22 y su Marco Conceptual, nos referiremos en forma separada a las Normas FASB sobre Activos Biológicos porque sabemos que por su naturaleza intrínseca, las Normas de EEUU no pueden asimilarse a Sistemas Normativos, es decir a un Marco Conceptual fundamentador y a Normas específicas derivadas.

Así vemos que las FASB no contienen pronunciamientos generales que abarquen a los Activos biológicos, como la IASB-NIIF 41 ó la RT22 FACPCE, sino que se ha optado por la elaboración de pautas de medición a aplicar por productores agropecuarios, tales como:

a) Productos en proceso: a costo o mercado el menor

b) Productos cosechados:

b1) A costo o mercado el menor

b2) A Valor Neto de Realización, de acuerdo con prácticas de la industria bien establecidas, siempre que los productos tengan precios de mercado confiable y fácilmente determinables, tengan costos de disposición relativamente insignificantes y predecibles y estén disponibles para su entrega inmediata

(Statement of position 85-3 del AICPA 38-39)

Por otro lado, en FASB-*Criterios de Medición*, refiere a:

Bienes de cambio de fácil comercialización: a Valores Corrientes (FAR S99 - CT- Sección 178 - (Inventory) 119

En relación al alcance de estas normativas, corresponde recordar que el FASB *Conceptual Framework*: Incluye: “Entes sin fines de lucro”, asimilándose así al Marco Conceptual FACPCE.

Nuestros comentarios respecto a las FASB relativas a los Activos biológicos: *Respecto* al comentario de los costos de disposición “relativamente insignificantes” consideramos que eso es inadecuado e irrelevante puesto que lo que realmente interesa es que se puedan determinar en forma confiable.

Respecto a los criterios de valuación, por todo lo que hemos dicho de la RT22 FACPCE, respecto del valor de costo: No aceptamos ni a) ni b1).

9. Observaciones y reflexión final

A poco de revisar la Norma Contable RT22, ya nos encontramos que para obtener una aplicación a una actividad concreta, se cae en la necesidad de violar, excepcionar, salvar, el marco conceptual.

Nos preguntamos: ¿no nos hemos equivocado al consagrar en materia de medición un criterio tan limitante y restrictivo como lo es “el del destino más probable de los bienes”? Coincidimos en su eficacia al momento de medir los bienes de cambio, pero pareciera muy poco razonable atarse a este criterio al momento de valorizar el resto de los bienes, adoptando los valores históricos de incorporación (excepto la revaluación para desvalorizar).

El paso del tiempo y la necesidad de ir poco a poco creando Normas Contables que alcancen la especificidad de cada sector de actividad, indudablemente pone en evidencia la estrechez de este criterio para haber sido tomado como fundamento de un marco conceptual.

Ya ha quedado demostrado respecto a la valuación de los Bienes de Uso: a tal punto, la Resolución 241/FACPCE oportunamente debió reconocer como excepcional la posibilidad de modificar este criterio.

Ahora es la RT22 la que viene a excepcionar nuevamente la norma...

Entonces nos preguntamos: ¿hasta cuando?, ¿No es momento de reformar el marco conceptual para incorporar mayor espacio para el criterio profesional? En esto pareciera indicativo seguir al Marco Conceptual del IASB y el criterio amplio de las FASB, cuando ponen bajo la tutela del profesional que aplica las Normas el criterio general del VALOR REAL (*Fair Value*), es decir, la medición patrimonial y de resultados que mejor represente la realidad en cada caso y cualquiera sea la circunstancia en la que se deba preparar información para la toma de decisiones.

No será éste un indicio mas para tender realmente hacia una armonización de nuestras normas contables con las NIIF y las derivadas del FASB’?

A manera de conclusión final, sostenemos que nuestras normas contables no se apartan de un paradigma fundamentado en un criterio estrictamente normativista o legalista mientras que las NIIF y las FASB muestran un sustento paradigmático basado en la “utilidad para el decisor” o sea en el interés del usuario de la información.

Bibliografía

- Enrique Fowler Newton (2005) *Contabilidad Superior*, Tomo II, Ediciones La Ley.
- Enrique Fowler Newton (2001) *Cuestiones Contables Fundamentales*, Ediciones Macchi.
- Mileto, Mabel (comp.) (2007) *Teoría Contable - Conceptos Fundamentales de la Contabilidad*, Ed. Foja Cero, Rosario.
- Torres, Carlos (2006) "Normas de Medición previstas para Empresas Agropecuarias RT22 FACPCE" en *Revista Económicas Hoy*, Ediciones del Centro de Publicaciones de la UNL, Santa Fe.
- Boletín N° 36 FACPCE, Año 12, Abril 2001, Artículo: Nuevas Normas Contables RT 16, 17, 18 y 19.
- Brozzú, Beatriz; Haquín, Nestor (2000) "Valuación de Bienes de Uso en el Marco de las Nuevas Normas Contables Profesionales" en *Revista Ciencias Económicas*, Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral, N° 2, Centro de Publicaciones de la UNL Santa Fe.
- RT 22 FACPCE
- NIIF IASB 41
- Statements of Concepts FASB