

Problemas y desafíos recientes de las normativas contables para los estados financieros en la actividad agropecuaria

María Alfonsina Ceriani

Profesora Facultad de Ciencias Económicas–
Universidad Nacional de Rosario
Email: alfonsinaceriani@hotmail.com

José Ignacio Vigil

Profesor Facultad de Ciencias Económicas–
Universidad Nacional del Litoral.
Email: jvigil@fce.unl.edu.ar

Resumen

Fecha de recepción
20/12/2013
Fecha de aprobación
21/07/2014

Palabras clave

- RT 22
- NIC 41
- actividad agropecuaria
- activos biológicos
- Argentina

La actividad agropecuaria (por la transformación biológica que produce en los activos de una entidad agropecuaria) es una actividad *excepcional* desde el punto de vista de la aplicación de los modelos de contabilidad, y su tratamiento, reconocido por la normativa contable nacional (RT22) e internacional (NIC41), ha marcado una especie de *ruptura novedosa* con las prácticas tradicionales ya consolidadas. Sin embargo, existen no pocos problemas de aplicación y adaptación de las nuevas propuestas contables que sugieren que se está frente a una ruptura insana. El trabajo recorre los principales puntos problemáticos de esta ruptura intentando responder al interrogante de ¿en qué medida la aplicación de estas normativas logran resolver los problemas de medición y exposición de los estados financieros de entes agropecuarios generando información razonable y útil para sus usuarios?

Abstract

The agricultural activity (due to the biological transformation of the assets of the agricultural entities) has become a specific activity from the point of view of the regulatory framework of accounting, and its treatment, issued by the national accounting norms (RT 22) and international financial reporting standard on agriculture (IAS 41) meant an *original* change of direction in relation to more standard or traditional regulatory frameworks. However, there are some problems related to the adaptation of the accounting norms of those specific activities which may make that supposed original change of direction no so useful. This work revises some of the main problems of this change of direction trying to give answer to the following question: to what extent the accounting norms recently issued help to solve measurement and exposition of financial statements of the agriculture entities generating sensible and useful information to their users?

Keywords

- RT 22
- IAS 41
- agriculture activity
- biological assets
- Argentina

1. Introducción

La actividad agropecuaria es una actividad *especial* o *excepcional* desde el punto de vista de la aplicación de los modelos de contabilidad por la característica de que los activos de una entidad agropecuaria (productos agrícolas y activos biológicos) están sujetos a una transformación biológica (ej. crecimiento propio, deterioro, producción y/o procreación) que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en esos activos, y esa característica puede generar incertidumbre o conflicto cuando se aplican métodos contables tradicionales.

La excepcionalidad de la actividad ha sido reconocida incluso por el *International Accounting Standards Board* (IASB), organismo que, paradójicamente, persigue el propósito de elaborar normativas contables de *carácter general* para todas las actividades económicas. Así, recientemente, la Norma Internacional Contable (NIC) 41 ha prescrito el tratamiento de la actividad permitiendo revelar información que sea comprensible en la mayoría de los países del mundo sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad agropecuaria, de manera que sea útil para la toma de decisiones

económicas de una amplia gama de usuarios. Más aun, el tratamiento de la excepcionalidad de la actividad estaba dado incluso antes de la aparición de las normativas contables internacionales ya que la mayoría de las legislaciones nacionales trataban con «guías contables» (ej. Argentina contaba con el informe N° 19 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas).

Ahora bien, este avance en la consolidación de la excepcionalidad de tratamiento de la actividad agropecuaria en las normativas contables ha marcado una especie de *ruptura* con las prácticas ya consolidadas y fuertemente arraigadas (por ejemplo, en relación con el paradigma de valuación de los activos y pasivos basado en el *método de costo histórico*). Por las ventajas generadas, no pocos comentaristas han indicado que esa excepcionalidad conduce entonces a una *ruptura novedosa* para resolver problemas de estas entidades agropecuarias.

Sin embargo, un breve repaso por algunos textos claves recientes en la temática parece indicar que dicha *ruptura* no ha venido sin dificultades y/o crí-

ticas, y que existen no pocos problemas de aplicación, adaptación y operacionalización de las nuevas propuestas contables. Las dificultades señaladas son de tal magnitud que también ha habido voces que indican que en verdad se está ante una *ruptura insana* de la tradición contable en la actividad. Es decir, el remedio no sería mejor que la enfermedad.

En ese marco de la discusión, y sin ánimo de agotar la temática, el trabajo propone un recorrido por los puntos problemáticos claves señalados en la literatura con la intención de reabrir el debate sobre un interrogante tan simple como válido: ¿en qué medida la aplicación de las normativas contables específicas resuelven efectivamente los problemas de medición y exposición de los estados financieros de las entidades agropecuarias para lograr generar información razonable y útil para sus usuarios? ¿Constituyen las nuevas normativas una verdadera *ruptura novedosa*?

El trabajo se estructura de la siguiente manera. La *primera sección* describe dos elementos centrales que servirán para enmarcar las discusiones siguientes y refieren a la definición misma de la actividad agropecuaria (objeto de regulación) y a la caracterización de uno de los aspectos centrales de la actividad introducido por las nuevas normativas: el método de valuación de los activos. La *segunda sección* presenta los debates sobre los nuevos criterios para la conformación de los estados financieros de las entidades agropecuarias, y que determinan los criterios de la *ruptura* en materia contable. En particular se destacan los debates: i) sobre el criterio de medición de los activos biológicos (y su operatividad); ii) sobre la necesidad de establecer diferencias según la actividad específica para las valuaciones de activos dentro del sector agropecuario; iii) sobre los beneficios de considerar un único criterio de valuación sin importar el destino del activo; iv) sobre el reconocimiento de los resultados de producción en los estados de resultados; v) sobre la inclusión de información *no financiera* en los estados contables; vi) sobre inclusión del concepto de «harvest limit», entre otros. La *tercera y última*

sección resume algunas conclusiones del repaso intentando aportar precisiones emergentes de las discusiones al tiempo que a contribuir a la dirección de la agenda futura de discusión.

2. La actividad agropecuaria y el método de valuación de activos en las normativas contables: conceptos y alcances

Antes del recorrido por las situaciones problemáticas de las normativas que regulan la exposición de los estados financieros de las entidades agropecuarias, puede resultar conveniente detenerse brevemente a analizar dos elementos centrales: *por un lado*, la definición misma de la actividad (agropecuaria), objeto de regulación, y *por otro*, la caracterización de uno de los elementos que marca la profundidad de la *ruptura* (tanto insana como novedosa) en cada normativa: el método de valuación.

2.1. La definición de la actividad agropecuaria

Respecto del primer elemento, uno de los entornos normativos sobre el tema (NIC 41), define a la *actividad agropecuaria* como «la gestión por parte de una entidad, de la transformación y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales» (NIC 41, párrafo 5).

Bajo esa definición la normativa establece *características comunes* de esa actividad, que para algunos autores (Lefter y Geta Roman, 2007) deberían servir a su vez como *criterios de aplicación* de la normativa; es decir, a quiénes alcanza la regulación. Usualmente se mencionan tres características para la actividad:

la «capacidad de cambio», o la capacidad de transformación biológica experimentada por los seres vivos;

la «gestión del cambio», o la existencia de una gerencia que facilite esa transformación biológica; y

la «medición del cambio», o la posibilidad de medir cuantitativa/cualitativamente esa transformación por una gerencia.

Por su parte, contrariamente, la recolección *sin procesar* (o sin gestionar la transformación) de un activo biológico, como por ejemplo la pesca de un pez del mar, no representaría para esta normativa una actividad agropecuaria pues no implica la administración del proceso (Lefter y Geta Roman, 2007). Por tanto, —y siguiendo la NIC 41— los activos biológicos, los productos agropecuarios (hasta el punto de cosecha o recolección), y las subvenciones del gobierno (relacionados con activos biológicos) que se encuentren vinculados con esa definición de la actividad, serán alcanzados por la regulación. Debe recordarse además que el ámbito de aplicación en Argentina de la NIC 41 es para las empresas que cotizan en bolsa (a partir de enero de 2013).

Por su parte, la Resolución Técnica (RT) 22, que regula la actividad contable de las demás empresas en Argentina que no son alcanzadas por la NIC 41, define la *actividad agropecuaria* como la *actividad de 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*, alcanzando a los siguientes rubros: activos biológicos, productos agropecuarios (hasta su disposición o utilización como insumo), y resultados atribuidos a la producción agropecuaria (RT 22, Segunda Parte, Sección 3).

2.2. El nuevo método de valuación de la actividad agropecuaria y sus ventajas

Respecto del segundo elemento, esto es, el *método de valuación* que utiliza cada normativa que regula la contabilidad de la actividad agropecuaria, la NIC 41 adopta el criterio de «valor razonable» menos los costos en el punto de venta. Si bien este

método no es del todo «novedoso» (Silva y Azua Álvarez, 2006),⁽¹⁾ cobra mayor relevancia internacional cuando el IASB lo acoge en varias de sus normativas (ej.: de instrumentos financieros, de propiedad de plantas y equipos, etc.). Más recientemente, el comité se vio en la necesidad de unificar el concepto de valor razonable, y emitió en mayo de 2011 (con vigencia desde 2013) la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13 que define lo y sustituye el requerimiento contenido en las normas individuales. Allí se lo define como: «el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición» (NIIF 13, párrafo 9).

Definido el *valor razonable* ¿cómo se obtiene? La normativa indica los siguientes criterios posibles:

i) Si existe un *mercado activo*, será el valor en el que ese bien cotice en ese mercado. La NIIF 13 define *mercado activo* como el *mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha* (NIIF 13, apéndice a).

ii) Si no existe *mercado activo*, se podrá utilizar el precio de la transacción de ese bien o activo más reciente en el mercado, o los precios de mercados de activos similares (ajustados para reflejar las diferencias), o la referencia del sector. Si no existen precios o valores determinados, prescribe la utilización del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa corriente que debe estar definida por el mercado.

Vale destacar que la normativa admite la utilización de valores al *costo histórico* como representación del valor razonable cuando el activo ha tenido poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos o no es significativo el impacto de la transformación biológica en el precio.

Al respecto, y como supuestos utilizados para ha-

(1) Los autores indican que el «*fair value*» aparece en la literatura contable anglosajona desde hace varias décadas.

llar el valor razonable, Silva y Azua Álvarez (2006) señalan que la importancia de la normativa radica en la distinción entre los datos de entrada *observables* y los *no observables*. Los *datos de entrada observables* serían los obtenidos de fuentes independientes de la entidad que informa (ej. cotización del dólar, tasas de interés del mercado, etc.), y los *datos de entrada no observables* serían los que reflejen los supuestos propios de la entidad que informa desarrollados en base a la mejor información disponible según las circunstancias. Los autores indican que las técnicas de valoración utilizadas para encontrar el valor razonable deberán maximizar el uso de los primeros (de entrada observables) y minimizar el uso de los segundos (de entrada no observables), manifestando en la información complementaria de los estados financieros la jerarquía del valor razonable que dependerá del tipo de datos de entrada utilizados en las técnicas de valoración.⁽²⁾

La literatura reciente ha señalado que este método de valuación (a valor razonable menos costos de venta) suele satisfacer mejor al usuario de la información contable al ser preparada sobre la base de valores *corrientes* y no *históricos*. Por ejemplo, Rodríguez Barea (2004) ha establecido que este método de valoración supera la limitada capacidad informativa de los estados financieros de las empresas agropecuarias debido a que el uso del *costo histórico* no muestra el valor *real* de sus activos. Así el uso del *costo histórico* puede no reflejar el incremento del activo biológico o producto agropecuario fruto —precisamente— del desarrollo biológico: un ejemplo típico puede darse con relación a una *sementera de soja*: en condiciones óptimas de producción (nivel ideal de humedad alojada en el suelo, buen calendario de regímenes de lluvias, etc.) su valor a precios corrientes —por ejemplo al 31 de enero, como fecha arbitraria de corte en relación con un calendario agrícola— puede ser mucho mayor que la sumatoria de los costos incurridos para

su producción (ej. costo de mano de obra aplicada, costo de semillas, costo de agroquímicos utilizados, horas/máquinas empleadas en labranza, etc.), ya que el primero incluiría el porcentaje de crecimiento vegetativo de valor auto-generado por dicho activo.

De la misma manera, Rodríguez y Di Lauro (2007) han indicado que la aplicación del *valor razonable* puede introducir algunas ventajas importantes. Por ejemplo: i) aporta *neutralidad* (ya que se supone que ninguna de las partes debería ser capaz de imponer condiciones en el intercambio); ii) aporta *transparencia* (ya que las partes podrían manejar la misma información sobre las condiciones del mercado y las características del bien); y iii) aporta una *perspectiva exógena de la empresa* (porque pretende obtener una valoración independiente y autónoma de cada uno de los componentes de la empresa).

En ese sentido, y retomando la idea que utilizamos como disparador del trabajo, la novedad de la normativa —en principio— aparecería como brindando una *ruptura favorable*.

Por otro lado, la normativa local, la Resolución Técnica (RT) 22, al referirse a la valuación de los activos biológicos establece como *principio general* el criterio de valuación a valores corrientes, pero sigue un *criterio diferencial* de acuerdo a:

- i) el «destino de los bienes» (venta o uso como factor de producción);
- ii) la existencia o no de un «mercado activo»;
- iii) el grado de desarrollo de los bienes.

Respecto al segundo criterio (existencia o no de un mercado activo), se ha indicado que si bien la normativa no define lo que entiende por mercado activo, sí establece condiciones para que un mercado sea considerado como tal (Rudi, 2006); entre ellas: i) que los productos comercializados sean homogéneos; ii) que existan compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual;

(2) La norma reconoce tres niveles de jerarquía, siendo el nivel I aquel que se forma con datos de entrada observables (por ejemplo, precio de la tonelada de soja según el mercado de oleaginosas de rosario); y el nivel 3, aquel formado por datos no observables.

y iii) que los precios sean conocidos por los entes que operan en dicho mercado (ver RT22, punto 5, segunda parte).

Entonces, ¿cómo valúa? Para los *bienes destinados a la venta*, la RT 22 elige como primer criterio el *valor neto de realización* (valor corriente de salida), mientras que para los *bienes destinados al uso*, elige *valores de reposición* (valor corriente de entrada). Además esta normativa nacional sugiere la posibilidad de aplicar el criterio de *flujo de fondos* descontados para medir *bienes en desarrollo* y permite la utilización del *costo histórico* cuando la

obtención de *valores corrientes* sea imposible o muy costosa. Sin embargo, y si bien una normativa específica para la actividad agropecuaria suele ser bienvenida por la profesión contable y más aún cuando ésta se materializa como consecuencia del proceso de armonización de la legislación Argentina con la normas internacionales contables, autores como Rudi (2006) expresan que la RT 22 lamentablemente queda a mitad de camino al permitir el *criterio dual de valores corrientes* según sea el *destino de los bienes* y por contemplar la posibilidad de valorar a *costo histórico* de maneras sumamente permisivas.

Cuadro 1. Aspectos centrales de comparación de normativas contables (NIC 41 y RT 22) para la actividad agropecuaria

	Normativa	
	NIC 41	RT 22
Concepto actividad agropecuaria	Define por características: capacidad de cambio; gestión del cambio; medición del cambio	Producir bienes económicos x combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales, incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento
Ámbito aplicación	Argentina: empresas que cotizan en bolsa (a partir de enero de 2013)	Aplicación por defecto de la NIC 41
Alcance	activos biológicos productos agropecuarios (hasta el punto de cosecha o recolección) subvenciones del gobierno	<ul style="list-style-type: none"> • activos biológicos • productos agropecuarios (hasta disposición o utilización) • resultados de la producción (no trata subvenciones de gobierno)
Método valuación	<ul style="list-style-type: none"> • Valor Razonable menos costos de venta (menos permisivo a la utilización del costo histórico) 	<ul style="list-style-type: none"> • Valor Neto de Realización (corrientes de salida) para los activos destinados a venta • Valor de Reposición para los activos destinados al uso (más permisivo a la utilización del costo histórico)

Fuente: elaboración propia.

3. Los debates recientes sobre las ventajas y desventajas de las normativas contables para la actividad agrícola (la NIC 41 y RT 22): ¿ruptura novedosa o insana?

Definida la actividad agropecuaria y el criterio de valuación de los activos biológicos, repasamos ahora las situaciones problemáticas o debates generados por las respuestas de las normativas, y que contribuyeron a la discusión sobre el nivel de cambio ocasionado sobre los métodos contables de la actividad (ruptura), así como sobre el carácter de dicho cambio: ruptura *insana* o *novedosa*, de los nuevos criterios contables (un resumen puede verse en el cuadro N2).

3.1. Los debates acerca del problema de operatividad en la utilización del criterio de medición

Un primer elemento de debate refiere al denominado *problema de la operatividad* en la utilización del criterio de medición. Como vimos, la normativa internacional exige a las entidades agropecuarias emplear el enfoque de *valor razonable* en la medición de sus activos biológicos, y se indicó además la manera en que la normativa establece que debe obtenerse ese valor razonable. ¿Por qué suele indicarse entonces que existen problemas de operatividad desde el punto de vista de quien genera la información contable?

Un aspecto problemático está vinculado con la dificultad de encontrar el denominado mercado activo. De allí que autores como Rodríguez y Di Lauro (2007) se inclinan hacia la idea de la *ruptura insana* que se generaría en el planteamiento teórico mismo sobre el que se consolida la eficacia del valor razonable. Según la norma, éste debe ser analizado en relación a un mercado no alterado por factores distorsionantes (asimetrías de información, comportamientos oportunistas, poder contractual, etc.), mientras que, desde el punto de vista *operativo*, la inexistencia de un mercado activo que arroje el valor

razonable —que no es una eventualidad poco frecuente— puede derivar en el uso de valoraciones con insuficiente fiabilidad, y con el riesgo de que la valoración esté impregnada de estimaciones marcadamente subjetivas (precio de transacción reciente, precio de un bien similar, *benchmarking* del sector o flujos de fondos actualizados). Es decir, la aparente ruptura novedosa propuesta por la normativa terminaría cargada de valoraciones subjetivas que tornan *insana* a la solución. En este sentido, la NIC 41 tiene una dificultad operativa.

Por su parte, contrariamente, Rodríguez Barea (2004) ha sostenido que aun cuando no sea posible encontrar *mercados activos* que coticen activos biológicos, el problema podría solucionarse fácilmente con la utilización de lo que este autor denomina «precios testigos» (por ejemplo, indicadores semanales de los precios medios nacionales de productos agrarios suministrados —en el caso señalado por el autor— por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación de España).

Más recientemente, Marchese (2010) ha expresado que en los países «productores» (los que destacan por producción primaria) es altamente probable que existan *mercados activos* para los productos agropecuarios y una gran diversidad de los activos biológicos. Por tanto, al existir esos mercados sus cotizaciones deben considerarse como la mejor evidencia del valor razonable. Así, remarca que el método de valoración propuesto por la norma internacional tiene una gran calidad de medición y fácil obtención. Entonces, las dificultades en el sector sólo aparecerían recién cuando la inexistencia de un *mercado activo* imposibilite contar con cotización entre partes independientes y debidamente informadas. Sin embargo este autor no encuentra dificultad ni vacío normativo para resolverlo, ya que las normas internacionales permiten el uso de técnicas de valoración para establecer en el momento de la medición cuál podría ser el precio de una transacción hipotética en condiciones de independencia mutua de los contratantes y motivadas por las consideraciones normales del negocio. Siempre que la

técnica de valoración refleje en forma razonable el comportamiento del mercado para fijar el precio del elemento patrimonial, y las variables utilizadas representen razonablemente las expectativas del mercado y los factores de riesgo asociados, esa técnica de valoración estima un valor razonable *realista*.

Otro aspecto vinculado a la operatividad que vale la pena destacar en el uso del criterio de valuación refiere al caso particular de la valuación de algunos tipos de plantaciones, como por ejemplo una plantación de coníferas ó un viñedo. Generalmente, en estas circunstancias no existe un *mercado activo* para los activos biológicos aislados (el árbol o planta por separado), pero sí para los activos combinados (la tierra más el árbol). Si bien para esta situación especial la NIC 41 establece en su párrafo 25, que para determinar el valor razonable de los activos biológicos se deberá deducir del valor del activo combinado el valor de la tierra en la que los árboles están plantados, autores como Benavente (2009) o Laffer y Geta Roman (2007) han indicado que esta forma de valorar los activos biológicos (denominado por ellos el *método de la diferencia*) causa problemas y arroja valuaciones erróneas. Los autores argumentan que el valor de la tierra sin el activo biológico es superior al valor del activo combinado (la plantación) debido el terreno cultivable está disponible para ser usado inmediatamente como factor de la producción; y concluyen que en situaciones como la descrita debe emplearse otro método de valuación y no el «método de la diferencia» propuesto por la NIC 41, ya que éste no estaría reflejando la realidad económica.

3.2. Los debates sobre la necesidad de establecer diferencias según la actividad específica dentro de la actividad agropecuaria para las valuaciones de activos

Un segundo elemento de debate y ruptura emergente en el marco de la excepcionalidad de las normativas contables para la actividad agropecuaria, y siguiendo con el método de valuación, ha venido dado

por la necesidad de establecer diferencias según la actividad específica dentro del sector agropecuario para la utilización del criterio de valor razonable.

Por ejemplo, autores como Fernández *et al.* (2010) han planteado nuevas dificultades que emergen del método de valoración propuesto en la aplicación de la NIC 41, y por tanto, contribuyendo a poner en duda la idea de una ruptura sana, favorable o novedosa de las normativas. El planteo surge a partir de un estudio empírico aplicado a empresas españolas del sector vitivinícola que debían utilizar la NIC 41 con el objetivo de analizar la *aplicabilidad* del valor razonable como método de valuación. Los autores indican que desde un punto de vista teórico la normativa presenta ventajas pero la práctica real (en particular para quien debe generar la información) no ha apoyado esa hipotética mejora en la fiabilidad de la información. Muestran que para éste sector, el innovador criterio de valuación no ha tenido aceptación en las empresas analizadas. En el sector agropecuario, los activos biológicos (ej. la vid) y los productos agropecuarios (ej. uva) han sido en todos los casos registrados al «costo histórico». El fundamento dado por los administradores de las empresas analizadas indicaba que eligieron *costo histórico* porque no difiere significativamente del valor razonable (y por eso, permitido como criterio de utilización por la legislación) o porque el valor razonable no se podía determinar fiablemente desde que no existía *mercado activo* para las plantaciones de viñas, o porque sus productos (los del sector de la vid) no son *homogéneos*, ni sus precios están disponibles para el público en general (no hay cotización pública). Más aun, porque el precio de la plantación de estos bienes depende de una serie de factores tales como la ubicación geográfica de la región, sus microclimas, las características del terreno, las mejoras efectuadas y los derechos de plantación, entre otros.

Ahora bien, los autores abren la duda sobre que la elección por parte de las empresas del sector de valuar a costo histórico sea posible por la flexibilidad de la norma, que junto a su complejidad, hace

perder el potencial de calidad de las mismas. Y que si bien las razones expuestas por las empresas que no valoraron a valor razonable podrían ser válidas, también puedan ser el resultado de la reticencia de las empresas a encontrar el valor razonable por la inconveniencia económica de reconocer resultados (diferencia entre el costo de producción y su valor razonable) en el momento de cosecha de la uva. Eso obligaría a un consiguiente adelantamiento impositivo por los resultados obtenidos y la distribución de dividendos que si se evaluaran a costo histórico o costo de producción recién serían realizados después de un prolongado ciclo de producción (vino).

Respecto de si es posible encontrar un valor razonable para los activos biológicos y productos agrícolas del sector vitivinícola, Carmo Azevedo (2007) ha establecido que los profesionales de ciencias económicas tienen herramientas suficientes para poder determinarlo en caso de que un mercado activo no arroje sus cotizaciones, dando como ejemplo la utilización del valor del vino expresado en litros para la valuación de la uva; aunque es consciente que es una tarea con cierto grado de complejidad por las características del vino y sus respectivas uvas según el área geográfica.

3.3. Los debates sobre los beneficios de considerar un único criterio de valuación sin importar el destino

Un tercer elemento de debate y ruptura refiere a la idea de que la NIC 41 establece un único criterio de valuación para todos los activos biológicos y productos agropecuarios, sin importar cual sea el destino específico de esos bienes dentro de la empresa. Es decir, considera la *naturaleza* de los bienes por sobre el *destino* de los mismos para establecer el método de su valuación.

Es en este punto dónde reside una de las mayores diferencias entre la normativa internacional con la nacional, ya que como mencionamos anteriormente, la RT22 establece valores corrientes de salida para los bienes destinados a la venta, y valores corrientes de entrada para los destinados a la producción.

Si bien la decisión adoptada por la RT22 fue la que concentró la mayor cantidad de críticas — por ejemplo, autores como Rudi (2006) han expresado que la normativa local queda a mitad de camino al establecer esta dualidad de criterio ya que a su entender la adopción de valores corrientes de salida debería ser la única forma de representar cabalmente el concepto de producción para medir el conjunto de los activos biológicos— autores como Sader *et al.* (2007) encuentran a la RT22 superadora a la norma internacional, argumentando que de nada sirve valorar un bien por el importe que se obtendría en el mercado si la intención de la empresa es tener ese bien afectado al uso o producción en el corto plazo. Es ahí donde se aloja la causa de la ruptura o, si se quiere, inconsistencia, entre la realidad y la información presentada a terceros.

3.4. El debate sobre el reconocimiento de los resultados de producción en los estados de resultados

Un cuarto elemento de debate refiere a la posibilidad que brinda la normativa (tanto la NIC 41 como la RT 22) de permitir el reconocimiento de los resultados de producción en los estados de resultados, es decir, el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos (volumen físico y/o calidad) en los bienes con crecimiento vegetativo como consecuencia de sus procesos biológicos. De esta manera, en el estado de resultados, las empresas agropecuarias lo reconocerán en el primer ítem integrante del estado, e incluyendo además las posibles variaciones en sus precios de mercado.

Al respecto, Calvo (2005) resalta precisamente que este reconocimiento de los *resultados de producción* es un gran acierto de la NIC 41, admitiéndose así que el sector agropecuario tiene un proceso ganancial diferente a los otros sectores —como señalamos al inicio, es precisamente lo que habilita el carácter especial o excepcional de la actividad y que genera las normativas que estamos considerando, y sus debates—, e indicando que el objetivo de la actividad no es necesariamente *vender* el bien —como

suele ocurrir en otras actividades económicas— sino *producirlo*. Esto es, que la ganancia se generaría durante la transformación biológica de plantas y animales, es decir su crecimiento vegetativo, y no solo en la venta misma. El reconocimiento es coherente entonces con el planteo de que se está frente a un sector que requiere un tratamiento diferencial en la determinación de sus resultados y en su exposición.

Sin embargo, autores como Laffer y Roman (2007) por su parte, plantean dificultades en el reconocimiento inmediato de las ganancias o pérdidas incluidas dentro de los resultados de producción cuantificadas por cambios en el valor razonable, e indican que ese reconocimiento puede conducir a una *mayor volatilidad del resultado anual*, y por lo tanto, a mayor riesgo de pronóstico para los usuarios de los estados financieros. Los autores critican además que la NIC 41 no contenga una regulación que prohíba la distribución de resultados aún no realizados para mantener el «principio de conservación» (2007:22, *in fine*). A similares argumentos arriban Elad y Herbohn (2011) quienes indican en un estudio comparado realizado en empresas de Inglaterra, Francia y Australia obligadas a adoptar la normativa internacional que éste punto de la normativa referido a los resultados de producción era el aspecto más indeseable de la norma porque aumenta la volatilidad de los ingresos.

Ahora bien, para el caso argentino la introducción de la idea de los *resultados de producción* en la RT 22, si bien no es una novedad en la contabilidad de gestión (ver Yardín y Rodríguez Jáuregui, 1978),⁽³⁾ su reconocimiento por la NIC es bienvenido. Autores como Rudi (2006) por ejemplo han indicado que éste es un punto sustancial de la normativa. El reconocimiento de los resultados de producción implicaría «una valuación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos sino que la inversión en estos, desencadena un proceso de acrecen-

tamiento que en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por tanto el costo incurrido, representativo del valor del bien» (260). Más aún, Rudi ha resaltado la relevancia para la contabilidad del reconocimiento de los resultados de producción al permitir un fuerte acercamiento de las normas contables a la interpretación y representación de los hechos económicos que se originan en el sector como lo es la creación de riqueza y exteriorización de resultados independientemente del *momento* en que se realizan las transacciones con terceros.

En el mismo sentido favorable opina Torres (2008) indicando que esta idea del reconocimiento del resultado de producción es compatible con la definición de *ingreso* contenido en el marco conceptual de las Normas Contables Profesionales argentinas (NCP), concepto basado en la idea de capital financiero como *capital a mantener*, donde todo incremento patrimonial no proveniente de los aportes de los propietarios se reconoce como ganancia, cualquiera fuese su origen.

3.5. El debate sobre la posibilidad de incluir Información no financiera en los estados contables

Un quinto elemento de debate, e introduciendo un aspecto importante, es el relacionado con la posibilidad que brindan las normativas de incluir información no financiera para usuarios externos dentro de los estados contables.

Para algunos autores, y en el caso de la NIC 41, esto constituye una ruptura novedosa. Por ejemplo, González (2008) ha indicado que si bien la NIC es una normativa referida a la «información financiera», contener información *no financiera* en notas y comentarios (información *a revelar*, según la indicación de la NIC) permitiría dar a conocer aspectos de la entidad que en éste sector específico no se obtendría con la lectura de la parte principal del estado

(3) Estos autores cuestionaron pioneramente el tradicional criterio de *devengamiento* del resultado utilizado en la práctica contable, aproximando el momento de generación del mismo a un concepto económico del beneficio, como una forma de lograr informes más aptos para la gerencia.

financiero. Por ejemplo, podrían indicarse características de los activos agropecuarios (edad, peso, etc.), o forma de obtener su valor razonable para su valuación (mercado activo, valor actual neto de flujo de fondos, costo histórico, etc.).

Por su parte, Díaz y Jaime (2007) han insistido en proponer como información complementaria de los estados contables dirigidos a terceros la idea de lo que ellos denominan «costo oculto» de producción. Esto es, el costo por la pérdida eventual de rendimiento por el *impacto ambiental negativo* resultado de la explotación agropecuaria, que aunque no sea un costo erogable, debería incluirse y no ha sido considerado en las normativas. Los autores indican que en las empresas agropecuarias, son las condiciones edáficas las que determinan una buena parte del rendimiento presente y futuro de los cultivos. Si al explotar la actividad no se considera el «costo oculto» del *impacto ambiental negativo*, el productor o los usuarios externos de información financiera contarán con un resultado erróneo (o incompleto) para la toma de decisiones y para la evaluación de la rentabilidad. Así, para valorizar monetariamente este «costo oculto» los autores proponen la idea de «balance de nutrientes» que definen como la diferencia entre la oferta de nutrientes que recibe el cultivo y los nutrientes que se exportan con los granos. El resultado se convierte a kilos de fertilizantes, y por lo tanto mensurable monetariamente. Si esa diferencia arroja un resultado negativo se estaría frente a un «costo» denominado «oculto» —no requiere erogación de dinero en la actualidad—. De no considerarse en el presente como componente del costo de producción total puede afectar gravemente el futuro de la empresa. La ciencia contable —dicen los autores— debería reflejar esa situación, y esa información debería incorporarse en la información complementaria, junto con la mención de planes de rotación agrícola, el uso o no de técnicas de siembra directa y la exposición periódica del análisis del suelo que se está explotando. Así planteado el punto, podríamos decir que la inclusión de este aspecto podría constituir una *ruptura esperable*.

3.6. El debate sobre la inclusión del concepto de «harvest limit» para determinar la normativa aplicable a los activos

En sexto lugar, un nuevo debate viene dado por la idea o criterio del *harvest limit* (o punto de cosecha o recolección) para indicar el límite hasta el cual los activos biológicos o productos agropecuarios de una empresa o entidad agropecuaria se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la normativa. La idea fue incluida en la NIC41 persiguiendo el objetivo de homogeneizar y estandarizar las actividades de los diversos subsectores agropecuarios, encontrando en este punto, el límite más adecuado.

Si bien para algunos autores esto implica una ruptura novedosa, para otros, por ejemplo Carmo Azevedo (2005) implicaría la existencia de un problema dado porque algunos procesos productivos se extienden más allá (según sus productores) del punto de cosecha o recolección. Cuando eso ocurre, la actividad quedaría fuera del alcance de la norma y por consiguiente, encuadrada en otros métodos de valuación. Más allá de ese límite, la normativa aplicable para los productos agrícolas es la NIC 2 (inventario), que establece valuación al costo, considerado en este caso particular como costo al último valor razonable menos costo de venta.

El problema se presenta cuando existen procesos de producción *posteriores* (ejemplo, procesos de curación o maduración tras la cosecha) que no deberían tener diferencia alguna con el proceso de transformación biológica mismo, y por tanto, que entenderse como un único proceso productivo resulta fundamental para evaluar el rendimiento de la entidad. Más aún resultaría útil cuando se está frente a explotaciones agrícolas que en determinadas situaciones están integradas e involucradas verticalmente (por ejemplo, un viñedo pequeño que produce mosto y se le dificulta la apropiación de los costos a cada proceso).

Sin embargo, y aunque reconociendo esa circunstancia, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sus siglas en inglés) con-

cluyó que la medición a valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, en el punto de la cosecha o recolección, debe constituir el costo cuando se aplique la NIC 2. Estableció como fundamento que las entidades dedicadas a la actividad agrícola algunas veces compran productos agrícolas para revenderlos; otras entidades a menudo participan en el proceso de reconvertir los productos agrícolas comprados en productos de consumo. Si los productos agrícolas fueran medidos a su valor razonable tras la cosecha, el logro de la congruencia sugeriría reevaluar los inventarios comprados, y tal tratamiento sería incongruente con la NIC 2. El Consejo no consideró apropiado llevar a cabo una revisión parcial de la NIC 2 (ver fundamentos de las conclusiones de la NIC 41, parte B).

Para Alvarez *et al.* (2005) dejar fuera de la NIC 41 a productos agropecuarios que están estrechamente relacionados con un proceso productivo posterior implicaría no tener en cuenta la realidad económica. Los autores establecen así la necesidad de extender el criterio de medición de valor razonable menos costos de venta a determinados productos derivados de la transformación biológica. Da como ejemplo la producción de aceite de oliva por las almazaras o fábricas de aceite, donde el proceso productivo esta indisoluble y estrechamente vinculado con los productos cosechados (aceituna—aceite de oliva). Las razones expuestas para este caso particular, partiendo de la que los autores reconocen como más obvia, es que no existe *mercado activo* para las aceitunas, por lo que para hallar su *valor razonable* debe hacerse en referencia con los precios del aceite (lo cual admite que *aceituna—aceite de oliva* está estrechamente relacionado, aunque la normativa insiste en regir sus métodos de valuación por separado). Otras de las razones expuestas es que en este tipo de producción, las almazaras, suponen por su propia naturaleza social, una extensión del productor, por lo que la actividad que desarrollan es una continuación del proceso productivo. Más aún, las aceitunas una vez recolectadas deben ser inmediatamente procesadas, es decir, en su punto de

cosecha o recolección no pueden ser almacenadas. Por último, y no por ello menos importante, establecen que generalmente las almazaras liquidan al productor agropecuario una vez producido y vendido el aceite de oliva porque el precio que le pagarán al productor depende de la cantidad y calidad obtenida de la aceituna que no se puede conocer a priori.

Por su parte, la RT22, en su párrafo de definición de alcance excluye el procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a su obtención, dando como ejemplo: que el tratamiento del procesamiento de uvas para la obtención de vinos está fuera de alcance.

3.7. El debate sobre la valuación de la tierra como bien de uso o factor de producción

En séptimo lugar, mencionamos el punto relativo a la idea de la valuación de la tierra como bien de uso o factor de producción. El planteo problemático sobre este punto surge porque la normativa internacional (NIC 41, Párrafo 2 inc. a) indica que la valuación y reconocimiento de los terrenos relacionados con la actividad agrícola no se valúan de manera específica, sino que se los remite a la normativa general (la NIC 16), consecuentemente considerando la tierra, principal factor de producción de la actividad agrícola, como un bien no sujeto a depreciación, como los terrenos en general. Un interrogante sencillo aclararía el planteo: ¿no debería registrarse una pérdida por depreciación en una explotación agrícola que somete su terreno sin rotación adecuada y es destinada únicamente al monocultivo por un período de tiempo prolongado? La normativa local RT22, si bien excluye de su alcance a la tierra como factor de producción (segunda parte, punto 3) establece sin embargo lo que autores como Rudi (2005) caracterizan como un hecho «inédito» y «novedoso» en la disciplina contable; esto es, que si el factor de producción tierra afectada a uso agropecuario disminuyera sus condiciones productivas como consecuencia de su utilización durante la actividad agropecuaria, ésta debería considerarse como un *activo sujeto a depreciación*,

y por tanto, deduciendo de su importe la estimación del *valor del deterioro* e imputando ese valor como un costo atribuible a la producción agropecuaria en el periodo contable correspondiente.

Sobre este punto, vale brevemente destacar que existen algunos planteos actuales que indican algunas dificultades en la temática para su aplicación operativa, al tiempo que autores como Paillet y Ranalli (2006) advierten sin embargo que la depreciación no es compatible con el valor del bien que tiene una tendencia universal al alza en moneda constante.

3.8. El debate sobre la inclusión de la exposición de los activos relacionados con la actividad agrícola en los estados financieros

Finalmente, la NIC 41 establece que los activos

relacionados con la actividad agrícola deben exponerse dentro de los estados financieros en una partida especial llamada «activos biológicos», mientras que la normativa nacional obliga incluirlos dentro del rubro «bienes de cambio» o «bienes de uso» según corresponda. En este punto de exposición Paillet y Ranalli (2006) encuentran una gran falencia de la resolución nacional, porque si bien la normativa por un lado le reconoce la especificidad a este tipo de bienes, por otro se la quita, al obligar su exposición dentro de los rubros generales (bienes de cambio/bienes de uso) en lugar de asignarle un lugar o espacio propio, cómo sí lo hace la NIC 41. De esta manera, los autores además de encontrar a la resolución contradictoria, entienden que aporta un menor grado de claridad en la información brindada a los usuarios de los estados contables.

Cuadro 2. Puntos problemáticos de la ruptura (debates)

Puntos problemáticos de la ruptura (debates)	NIC 41	RT 22
Operatividad en la utilización del criterio de medición (valor razonable)	<p><i>Ruptura insana</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Dificultad encontrar mercado activo Rodríguez González y Di Lauro (2007) • Dificultad en activos combinados (Benavente 2009; Lefter y Geta 2007) <p><i>Ruptura novedosa</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Solución con precios testigos (Rodríguez, 2004; Marchese, 2010) 	
Necesidad de establecer diferencias según (sub)actividad agropecuaria para valorar activos	<p><i>Ruptura insana</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Problemas con algunos activos biológicos (ej. la vid) y productos agropecuarios (ej. uva) (Fernández <i>et al.</i> 2010) 	
Utilización de criterio de valuación sin importar el destino del bien	<p><i>Ruptura insana</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • único criterio de valuación para todo los activos biológicos y productos agropecuarios sin importar el destino 	<p>valores corrientes salida → bs P/venta valores corrientes entrada → bs P/producción</p> <p><i>Ruptura novedosa</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • valúa según el destino que la empresa de al activo (Sader <i>et al.</i> 2007) <p><i>Ruptura insana</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Valores Corrientes Salida → única forma de representar el concepto de producción Rudi (2006)

(continúa en página siguiente)

Reconocimiento de los resultados de producción	<i>Ruptura novedosa</i> • Es coherente con la idea misma de excepcionalidad de la actividad agropecuaria (Calvo, 2005)	<i>Ruptura novedosa</i> • Valuación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos (Rudi, 2006; Torres, 2008)
Posibilidad de incluir Información <i>no financiera</i> en los estados contables	<i>Ruptura novedosa</i> • Complementa parte principal del estado financiero (González, 2008) <i>Ruptura esperable</i> Idea «costo oculto» (Díaz y Jaime 2007) brindaría información más precisa (medio ambiental) a 3eros.	
Inclusión del concepto de «harvest limit» para determinar la normativa aplicable a los activos	<i>Ruptura insana</i> • Algunos procesos productivos se extienden más allá del punto de cosecha (y se le aplicaría otra normativa y valuación) Carmo Azevedo, 2005)	• excluye el procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a su obtención (ej. el tratamiento del procesamiento de uvas para la obtención de vinos está fuera de alcance)
Forma valuación de la tierra	<i>Ruptura insana</i> • La tierra como bien de uso no depreciable	<i>Ruptura novedosa</i> • La tierra como factor producción: activo sujeto a depreciación
Exposición de activos de la actividad agrícola en los estados financieros	Ruptura novedosa Partida específica para exponer los activos	Obliga la exposición de los activos en rubros generales.

Fuente: elaboración propia.

4. Breves reflexiones finales

En el inicio de este trabajo indicamos que la actividad agrícola tenía un carácter especial y/o de excepcionalidad fruto de la naturaleza de los activos que la componen. Señalamos que esa excepcionalidad había suscitado normativas que en cierta medida planteaban un quiebre o ruptura respecto de criterios de contabilidad tradicional, y propusimos un interrogante que actuaba como disparador del análisis: ¿en qué medida la aplicación de las normativas recientes que regulan la actividad agrícola en materia de contabilidad venían a dar respuesta a los problemas de medición y exposición de los estados financieros de las entidades agropecuarias para lograr generar información razonable y útil para sus usuarios? En ese contexto, propusimos identificar algunas situaciones problemáticas que la literatura reciente (nacional e internacional) había señalado sobre estos aspectos y que aquí las articulamos alrededor de un nuevo disparador: ¿constituyen las

nuevas normativas una ruptura *novedosa*, incluso útil, para resolver problemas de aplicación, adaptación y operacionalización de la información contable en las entidades agropecuarias que regula?

Un aspecto que parece entretenerse del repaso realizado es que ambas normativas, nacional e internacional, brindan herramientas para que la contabilidad patrimonial se acerque más a una *contabilidad de gestión*, y por lo tanto, que la información producida sea más útil, tanto para la gerencia como para los usuarios externos de esa información.

Sin embargo, existen aun muchos aspectos que requieren avanzar en una mejor operatividad (practicidad) para que sean más eficientes en su uso en las empresas agrícolas medianas y pequeñas y en aquellas en que la «especificidad» de su proceso productivo requiere de una atención especial sin apartarse o contradecir a la normativa general o madre.

Bibliografía

- Alvarez, J. M. C., Horno Bueno, M. P. & Rosa Carrasco, A. (2005). *La contabilidad internacional en la producción de aceite de oliva*. Disponible en <http://www.expoliva.com/expoliva2005/symposium/comunicaciones/ECO-19.pdf>. Consulta: 1 de octubre de 2013.
- Benavente, M. d. C. (2009). Caminando hacia la armonización contable en la agricultura. XV Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas (AECA). Valladolid, España.
- Calvo de Ramírez, A. C. (2005). NIC 41: Tratamiento Contable de los Activos Biológicos y los Productos Agrícolas. *Revista Contabilidad y Auditoría*, 21(11).
- Carmo Azevedo, G. M. (2005). Dimension Versus Knowledge of IAS 41. Disponible en <http://ssrn.com/abstract=975510> o <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.975510>. Consulta: mayo de 2013.
- ——— (2007). The impact of International Accounting Standard N° 41 in the wine industry. Disponible en <http://ssrn.com/abstract=975508>. Consulta: mayo de 2013.
- Díaz, T. & Jaime, D. (2007). La conservación de los suelos en las empresas de producción agropecuaria. Un costo oculto. XXVIII Jornadas Universitarias de contabilidad. Mar del Plata, Argentina.
- Elad, C. & Herbohn, K. (2011). *Implementing fair value accounting in the agricultural sector*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- F.A.C.P.C.E. (2004). Resolución Técnica N° 22. Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria. Buenos Aires: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
- Fernández, M. T., González, M. B. & López-Valeiras, E. (2010). Estudio empírico de la aplicación de la NIC 41 en el sector vitivinícola. *Partida Doble*, 219 (marzo), 40–51.
- González, J. M. (2008). Información contable de empresas agropecuarias. III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Montevideo, Uruguay.
- IASB (2002). Norma Internacional Contable NIC 41 Agricultura. Londres: International Accounting Standards Board.
- ——— (2009). Norma internacional Contable NIC 16 Propiedad, Planta y Equipos. London: International Accounting Standards Board.
- Lefter, V. & Geta Roman, A. (2007). IAS 41 Agriculture: Fair value accounting. *Theoretical and Applied Economics*, 5, 15–22.
- Marchese, D. (2010). Aplicación del Valor Razonable en la Medición de Activos Biológicos de Largo Plazo sin Mercado Activo. *Revista Información Financiera, Gerencia y Control*, 1(1), 14–38.
- Paillet, E. & Ranalli, M. L. (2006). El impacto de la RT22. *Universo Económico*, 79 (abril).
- Rodríguez Barea, F. J. (2004). La aplicación del valor razonable en la actividad agrícola ganadera. La NIC41. *Técnica contable*, 660, 36–40.
- Rodríguez González, R. & Di Lauro, G. (2007). Problemática de la aplicación de la NIC 41. *Partida Doble*, 185, 30–45.
- Rudi, E. R. (2005). Aspectos fundamentales y particulares de la RT22. *Jornadas Agropecuarias*. Santa Fe.
- Rudi, E. R. (2006). La resolución técnica 22: actividad agropecuaria y la contabilidad de gestión. *Costos y gestión IAPUCO*, 59(15), 257–271.
- Sader, G., Ficco, C. R. & Bersía, P. B. (2007). Definición de Algunos Aspectos Relacionados con la Medición Contable de las Sementeras con Desarrollo Biológico Avanzado. *XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Mar del Plata, Argentina.
- Silva, B. & Azua Álvarez, D. (2006). Alcances sobre el concepto de valor razonable. *Capiv review*, 4, 61–74.
- Silva Palavecinos, B. & Azua Alvarez, D. (2006). Alcances sobre el concepto de valor razonable. *Capiv review*, 4, 61–74.
- Torres, C. F. (2008). *La contabilidad Agropecuaria en el contexto de las normas profesionales argentinas. Análisis y aplicación de la resolución técnica 22*. Santa Fe: Universidad Católica de Santa Fe.
- Yardín, A. & Rodríguez Jáuregui, H. (1978). El informe de resultados a la gerencia. *Revista Administración de empresas* n° 96. Buenos Aires: Contabilidad Moderna.

Registro bibliográfico

Ceriani, M. A., y Vigil, J. I. (2014). Problemas y desafíos recientes de las normativas contables para los estados financieros en la actividad agropecuaria. *Revista Ciencias Económicas*, 11(02), 75–89.