

ANÁLISIS Y COMENTARIOS

CONTABILIZACIÓN DE ACTIVIDADES AGROPECUARIAS: ENFOQUE DEL SIGLO XXI¹

Juan Carlos Garita Segura², Fernando Morales Abarca³

RESUMEN

Contabilización de actividades agropecuarias: enfoque del siglo XXI. Se presentó un cambio en el modelo para la contabilización de las actividades agropecuarias, de acuerdo con los procedimientos establecidos en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 41, vigente en Costa Rica con carácter obligatorio a partir del periodo fiscal año 2002. Sin embargo, se ha dado muy poca difusión acerca de la naturaleza de este cambio, las consecuencias de su aplicación, su armonización con los modelos contables vigentes, así como los posibles efectos en el pago de los impuestos tributarios. En este trabajo se describen y analizan los principales contenidos y alcances de dicha Norma, dado que los empresarios del sector agropecuario, los gerentes de empresas agropecuarias, los profesionales y analistas del sector deben reconocer de qué manera estas modificaciones afectan a sus empresas así como la posible responsabilidad personal que dichos cambios les acarrearán, a pesar de que por tratarse de un tema tan novedoso, existen criterios diversos sobre las consecuencias tributarias de la aplicación de esta Norma en particular.

Palabras clave: contabilidad agrícola, NIC 41, valor razonable, activos biológicos, productos agrícolas.

ABSTRACT

Accounting of farming activities: approach of century XXI. An important change in the model for the accounting of the agricultural activities appeared, in agreement with the procedures established in the International Accounting Standard (IAS) No. 41, effective in Costa Rica with obligatory character from fiscal year 2002. Nevertheless, little diffusion about the nature of this change, the consequences of its application, its harmonization with the effective countable models has taken place, as well as the possible effects on the payment of the tributary taxes. In this article it is tried to describe and to explain the main contents and scope of this Norm, since the industrialists of the farming sector, the managers of farming companies, the professionals and analysts of the sector must recognize how these modifications affect their companies as well as the possible personal responsibility that these changes carry to them, although to be a so novel subject, exists diverse criteria on the tributary consequences of the application of this Norm specially.

Key words: agricultural accounting, IAS 41, reasonable value, biological assets, agricultural produce.

¹ Recibido: 3 de mayo, 2005. Aceptado: 24 de octubre, 2005.

² Economista agrícola y contador privado CPI. Apartado postal 360-1.011 Y Griega. Correo electrónico: garitajc@costarricense.cr

³ Escuela de Economía Agrícola y Agronegocios, Universidad de Costa Rica. Correo electrónico: fmabarca@cariari.ucr.ac.cr

INTRODUCCIÓN

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, fue fundado en Inglaterra en 1973, por organizaciones de profesionales contables de diez diferentes naciones, con el objetivo de crear normas de contabilidad aplicables en todos los países; conseguir la uniformidad de los principios contables que utilizan las empresas y otros organismos para su información financiera en todo el mundo, así como eliminar las “diferencias de forma y contenido entre las normas contables publicadas en distintos países” (Comité 2000).

Para la emisión de una norma, el Comité estudia diferentes reglas promulgadas y produce una Norma Internacional, “que armonice tanto como sea posible, la diversidad de normas de los diferentes países”, estandarizando esos tratamientos.

Por lo tanto, esta pauta se enmarca dentro del proceso de globalización de la economía, aplicado particularmente a la contabilidad de las organizaciones privadas, que busca “fomentar la transparencia y claridad en la forma de presentar los estados financieros de las empresas”, y “proveer una respuesta técnica apropiada a los problemas que tratan” (Colegio de Contadores 2000), y en el caso particular que nos ocupa a la contabilidad de las actividades agropecuarias.

Así por ejemplo, si una empresa tenía inversiones en cuatro diferentes naciones, aplicaba normas disímiles en dichos países, lo cual dificultaba consolidar las operaciones en un solo informe resumen así como interpretar los datos presentados en dicho informe.

Ya en 1999 el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (2000) lo integraban organizaciones de profesionales de 103 países y las Normas emitidas se aplicaban en muchos otros, aunque no fuesen miembros de la organización.

Al inicio del nuevo milenio (2001) el Comité se transformó en el Consejo Internacional de

Normas Internacionales de Contabilidad, y dado que las normas constantemente se revisan y actualizan, para el año 2003 el Consejo Internacional rearmonizó todas las normas vigentes en ese momento, denominándolas ahora NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA (NIFIs). Dentro de estas normas existen algunas de carácter general, tal como: la NIC no. 1 sobre presentación de estados financieros; y otras de carácter más específico tales como: contabilización de propiedad, planta y equipo, contabilización de inventarios, contabilización de las inversiones, y en particular, la NIC 41 “prescribe el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras normas internacionales de contabilidad” (Parlamento Europeo 2003).

Con la debida aprobación del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo, en el Diario Oficial de la Unión Europea (2003), se publicaron las Normas Internacionales de Contabilidad que están vigentes a partir del 1 de enero del 2005 para las empresas europeas con cotización oficial, ya que para otras firmas europeas, entrarán a regir en enero del 2007.

Vigencia y aplicación de las Normas Internacionales en Costa Rica

Al momento de escribir este artículo, ninguna Ley aprobada por la Asamblea Legislativa obliga la aplicación de estas Normas Internacionales en Costa Rica. Sin embargo, para su vigencia, en el Decreto Ejecutivo #30.410 H, se reformó el artículo 57 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta (2003), estableciéndose ahora que: “el sistema contable del declarante debe ajustarse a las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y a las que ese Colegio llegare a aprobar y adoptar en el futuro” (Presidencia de la República 2002).

Dicho decreto afecta a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta, independientemente de que se trate de pequeñas, medianas o grandes empresas, ya sean de actividades industriales, de servicios, comerciales, agroindustriales o agropecuarias.

En el caso de Costa Rica “los estados financieros del periodo fiscal 2001 en adelante, deben prepararse de conformidad con las NICs aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica” (Dirección General 2001).

Un cambio establecido dentro de esta normativa se relaciona con la determinación de la responsabilidad final de los datos presentados en los Estados Financieros, ya sean estos estados de empresas cooperativas o empresas privadas con carácter lucrativo.

Se exige además la presentación de los siguientes cuatro Estados Financieros: un balance de situación general (que informa de la situación financiera), un estado de resultados (informa de la actividad), ambos con datos comparativos del año anterior; un estado de cambios en el patrimonio, y un estado de flujo de efectivo (que informa de los flujos de fondos durante el periodo). Así mismo, se exige la revelación por medio de notas explicativas a dichos informes de las distintas cuentas y otros hechos de carácter relevante.

Entre las nuevas normas actualmente vigentes la Norma No.41 específicamente establece: “el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar relacionados con la actividad agrícola, que es un tema no cubierto por otras normas” (Parlamento Europeo 2003), por lo tanto se trata de una norma especializada estrictamente en el tema agropecuario. Internacionalmente, incluyendo a Costa Rica, esta norma rige a partir de periodos fiscales “cuyo inicio sea desde el 1 de enero del 2003”, sin embargo, en Costa Rica, de acuerdo con el Colegio de Contadores Públicos, dicha norma rige a partir del periodo fiscal 2002, anticipándose la aplicación de dicha norma en Costa Rica a su vigencia internacional.

La Norma Internacional de Contabilidad No. 41: “Activos biológicos y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección”

Esta norma debe aplicarse para la contabilización de activos biológicos y productos agrícolas, estos últimos en el punto de cosecha o recolección, siempre y cuando se encuentren relacionados con actividades agropecuarias.

Sin embargo, esta norma no se relaciona con posibles productos agroindustriales generados a partir de los procesos de transformación de las materias primas obtenidas de las fincas, tales como quesos, vinos o jugos de frutos obtenidos respectivamente de la leche, uvas o frutas, que deben ser tratados de acuerdo con las normas generales que les sean aplicables.

Principales definiciones

Se define como activo cualquier recurso controlado por la empresa, del que se espera obtener, en el futuro beneficios económicos. Dentro de este grupo, se define un activo biológico como un animal vivo o una planta, sujeto a transformaciones biológicas. Un producto agrícola es el bien ya recolectado procedente de un activo biológico; la actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa de dichas transformaciones biológicas, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos, en este sentido, incluye actividades tales como cría y engorde de ganado, producción de leche, cultivo de plantas anuales o perennes, floricultura, etc. Por otra parte, la cosecha o recolección consiste en la separación del producto del activo biológico del que precede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

Clasificación

Los activos biológicos se pueden agrupar en dos clases: los activos biológicos consumibles (tales como ganado de carne, cultivos de hortalizas,

etc.) y los activos biológicos para producir frutos (como el ganado de leche, los árboles frutales, etc.) que no son productos agrícolas en sí, sino que se regeneran a sí mismos para producir nuevos frutos. A su vez, dentro de cada grupo se pueden clasificar como “maduros” y “por madurar”, de acuerdo con los criterios técnicos pertinentes, con el fin de dar una mejor idea de los posibles flujos de efectivo futuros. También la empresa por medio de notas explicativas debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos, ya sea de manera cualitativa o cuantitativa.

Valoración de los activos biológicos:

Un importante cambio en el sistema contable, *lo constituye el método de valoración*, dado que la Norma Internacional citada establece que el activo biológico debe ser valorado, según su **valor razonable** en el punto de venta, menos los costos estimados relacionados con su colocación hasta dicho punto de venta.

El **valor razonable** es la cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo entre las partes interesadas, que realizan una transacción. Dicho valor razonable puede ser obtenido directamente del precio de cotización si existe un mercado vigente para dicho activo biológico o producto agrícola, por ejemplo, el precio vigente para el ganado bovino en una subasta ganadera.

Los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos, deben ser valorados, en el punto de cosecha, según su valor razonable en el punto de venta, menos los costos estimados relacionados con su entrega hasta dicho punto.

Las ganancias o pérdidas surgidas por este nuevo método de valoración según el valor razonable de un activo biológico, deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del ejercicio contable en que aparezcan, así también deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del ejercicio las ganancias o

pérdidas surgidas por el reconocimiento del producto agrícola dentro de la finca.

Bajo el método de contabilización vigente anteriormente, (denominado modelo del costo histórico) todos los costos incurridos por ejemplo en una plantación se capitalizaban al activo correspondiente y no se determinaba ninguna “ganancia” hasta la fecha de venta de los productos, momento en que se comparaban los ingresos resultantes con el total de costos incurridos en el desarrollo de ese activo y se determinaba la pérdida o ganancia correspondiente y el impuesto sobre la renta respectivo, si esto último acontecía.

Este cambio en el modelo contable, de acuerdo con la valoración al costo histórico, denota cambios fundamentales en el modelo contable hasta ahora utilizado, e implica variaciones importantes en el pago del impuesto sobre la renta que han pasado desapercibidas para la mayoría de los productores y profesionales del sector.

Así por ejemplo para una plantación forestal, bajo el método de costo histórico, los costos incurridos en los diferentes periodos hasta la corta final y venta de los árboles procedentes de dicha plantación se capitalizaban al activo “plantación forestal” y en el momento de la corta de los árboles, se determinaba la ganancia o pérdida contra el precio de venta de dichos árboles y hasta ese momento se pagaba el Impuesto sobre la Renta respectivo.

Bajo el nuevo método de valoración de activos biológicos, al final de cada periodo fiscal, se debe establecer el valor razonable de la plantación y reconocer la diferencia como “Ganancia o Pérdida” del ejercicio contable de que se trate, no obstante esta “Ganancia o Pérdida” no está sujeta al pago del Impuesto de Renta de ese periodo (al tratarse según lo establecido en la NIC 12), según criterio exteriorizado por la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2005): “se excluye de la renta bruta..., ya que la renta bruta (gravable) es el conjunto de ingresos o beneficios percibidos en el periodo”.

Para productos agrícolas, debe determinarse el *valor razonable en el punto de cosecha o recolección, restando al valor en el punto de venta los costos estimados hasta dicho punto de venta*, y determinar la Ganancia o Pérdida si dicha situación ocurre a la fecha de balance, aunque dichos productos aún no hayan sido vendidos en ese momento, generándose el Impuesto sobre la Renta correspondiente.

Se establece como la principal ventaja de este nuevo método de contabilización, el que presenta una imagen más representativa de la situación financiera de la empresa, dado que informa de manera sistemática los cambios en el valor razonable de los activos biológicos desde la plantación hasta la cosecha, o desde adquisición hasta la venta en el caso de animales. En este sentido, se estima que la ganancia final generada por una determinada actividad agropecuaria estará constituida por la suma de las ganancias obtenidas de sus activos en diferentes periodos como resultado de los procesos biológicos inherentes. De este modo, cualquier inversionista, proveedor, institución bancaria o público interesado puede tener una visión clara y obtener información actualizada del valor de los activos biológicos que posee la empresa agropecuaria en un momento dado.

Únicamente para activos biológicos cuyo *valor razonable* no pueda ser determinado con fiabilidad, como por ejemplo una plantación de “kiwis” en Costa Rica, se acepta la aplicación del método de costo histórico menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro en el valor, para lo cual deberá revelarse mediante notas explicativas al balance respectivo la siguiente información:

- a) una descripción de los activos biológicos sujetos a dicha valoración,
- b) una explicación de la razón por lo cual no puede determinarse un valor razonable,
- c) un rango aproximado dentro del cual se encuentre un posible valor razonable,
- d) el método de depreciación utilizado,
- e) las vidas útiles estimadas,
- f) el valor bruto en libros y la depreciación, tanto al inicio como al final del periodo.

CONCLUSIONES

Los cambios establecidos en el Decreto Ejecutivo No. 30.410, exigen la aplicación obligatoria en Costa Rica de las Normas Internacionales de Contabilidad, para la contabilización de diferentes actividades.

En particular la Norma No. 41 referida específicamente a los activos biológicos y productos agrícolas en el punto de cosecha y recolección, genera un cambio total del modelo contable regido bajo la Ley del Impuesto sobre la Renta (2003), basado hasta ese momento en el modelo del costo histórico.

Estos cambios en los sistemas contables no han sido suficientemente difundidos entre los profesionales y analistas del sector agropecuario, por lo que sus consecuencias a nivel de presentación e interpretación de los Estados Financieros y el pago de impuestos han pasado desapercibidos.

Por lo tanto, existen contingencias tributarias por la aplicación de una mala técnica contable, que es posible obliguen a reajustar los montos de los impuestos declarados así como al pago de multas y recargos originados en tales errores.

En el proyecto de “Ley de Pacto Fiscal y Ajuste Fiscal Estructural” (Asamblea Legislativa 2004), conocida como Reforma Tributaria, en discusión en el Congreso al momento de escribir este artículo, se mantienen los criterios aquí expuestos en cuanto a la aplicación de estas Normas, que se pretenden aprobar ahora por medio de una Ley, y no como lo fue originalmente sólo por Decreto del Poder Ejecutivo.

Dado que la justificación original de estas normas es brindar transparencia a los Estados Financieros presentados por las empresas, y en particular empresas transnacionales o empresas cuyas acciones cotizan en Bolsa de Valores, se recomienda adecuar los sistemas contables a las normas aquí descritas, en las empresas agropecuarias en particular, con el fin además de evitar al contribuyente mayores consecuencias de carácter fiscal, debido a que

estas normas rigen en Costa Rica desde el periodo fiscal 2002.

Sin embargo y cómo reflexión final, en el caso de los productores agropecuarios (personas físicas), pequeños o medianos, quienes solo preparan una contabilidad para efectos de su declaración anual de impuestos, consideramos excesivo aplicar estas normas a su contabilidad privada, debido a que este esquema implica mayores costos que dificultan su aplicación de manera realista a cada uno de los renglones del Balance y a que esta información no trasciende a terceros, tal como es el fundamento de la aplicación de estas normas alrededor de todo el mundo.

LITERATURA CITADA

- ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE COSTA RICA. 2004. Proyecto No. 15.516 Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Alcance No. 8 a la Gaceta No. 26. San José, C. R. Feb. 6: 72 p.
- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE COSTA RICA. 2000. Acuerdo No. 6.2.3 de sesión ordinaria 03-2.000. La Gaceta Diario Oficial. No. 37. San José, C. R. Feb. 22: 8.
- COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE COSTA RICA. 2001. Sesión ordinaria 27-2.001. La Gaceta Diario Oficial. No. 167. San José, C. R. Ago. 31: 56-57.
- COMITÉ DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. 2000. Normas internacionales de contabilidad 1999. Tradu. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. México. 1.419 p.
- DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACIÓN. 2001. Resolución No. 52-01. La Gaceta Diario Oficial. No. 239. San José, C. R. Dic. 12: 7-8.
- DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACIÓN. 2005. Oficio No. I-254-05. San José, C. R. Jun. 22: 1-2.
- LEY Y REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. 2003. 13 ed. Ed. Instituto de Estudios Tributarios Contables S. A. Costa Rica. 172 p.
- PARLAMENTO EUROPEO. 2003. Norma internacional de contabilidad No. 41. Diario Oficial de la Unión Europea. Bruselas, Bel. Oct. 13: 376-385.
- PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA. 2002. Decreto Ejecutivo #30.410 H. La Gaceta Diario Oficial. No.84. C.R. Mayo. 3: 7-8.