

Análisis de la Norma Internacional de Contabilidad 41 “Agricultura” desde el actual marco contable en España.

Polo Garrido, Fernando

Centro de Investigación y Especialización en Gestión de Empresas Agroalimentarias (C.E.G.E.A.) <http://www.upv.es/cegea/>

Universidad Politécnica de Valencia. Valencia, España.

Sánchez, María Del Mar.

Universidad Nacional de Educación a Distancia (U.N.E.D.) Madrid, España.

Resumen.

En el actual contexto relativo a la armonización contable internacional la referencia normativa más relevante son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) y teniendo en cuenta la estrategia de la Unión Europea (UE) en materia de información financiera que apuesta por las NIC, que ya han sido introducidas en el ordenamiento comunitario.

El presente trabajo, partiendo de las singularidades de la actividad agraria a tener en cuenta para plantear su registro contable, describe el actual marco contable general y de la actividad agraria en España y una breve referencia al actual contexto de armonización contable internacional, analiza la NIC 41 para posteriormente estudiar las principales diferencias con la normativa española, y en consecuencia los principales aspectos problemáticos de la NIC 41.

1.- Introducción.

La contabilidad de las empresas pertenecientes al sector agrario, entendido éste en un sentido amplio como sector primario (actividades agrarias, ganaderas, forestales y pesqueras) debe responder a una serie particularidades derivadas de la propia actividad agraria.

Entre estas particularidades cabe citar la existencia de inmovilizados vivos, inmovilizados vivos en proceso de formación, existencias de ciclo corto y de ciclo largo, consumos intermedios, la dificultad del cálculo de costes tanto por razones objetivas y subjetivas, las *“limitaciones del coste histórico para reflejar la variación de*

riqueza experimentada por aquellas empresas que operan con ciclos largos de producción” (Aibar Guzmán et al., 2003).

Son de sobra conocidas las limitaciones del coste histórico para reflejar la información contable, pero en el caso de la actividad agraria es completamente incapaz de reflejar los cambios producidos en unos bienes vivos y que se transforman con el tiempo atendiendo a leyes biológicas.

Además de estos condicionantes objetivos de la actividad agraria, hay que tener presente los condicionantes subjetivos, es decir los derivados de los sujetos que ejercen la actividad agraria. La distinta tipología de empresas agrarias atendiendo a su tamaño es un factor a tener en cuenta, donde si bien hay un gran numero de pequeñas empresas familiares, también es ejercida por grandes empresas multinacionales.

Así las particularidades de la actividad agraria han sido objeto de estudio en la doctrina contable desde hace tiempo. Cabe citar en España a Ballester Pareja que publica su primera edición del clásico *“Contabilidad agraria”* en 1969 (Ballester Pareja, 1969), Juliá Igual y Server Izquierdo (1993) y para cooperativas agrarias a Alonso Sebastián e Iruretagoyena Osuna (1989) y Caballer Mellado (1992).

El sector agrario ha sido objeto de tratamiento específico dentro de la normativa contable, en algunos países, como por ejemplo Francia, Estados Unidos de América, Australia..., en España cabe citar las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad al sector vitivinícola. La actividad agraria también has sido objeto de regulación por el IASB que emitió en diciembre de 2000 la NIC 41 “Agricultura”.

2.- El actual marco contable general y de la actividad agraria en España.

En España la normativa contable forma parte de la legislación mercantil, siendo por tanto sus normas fundamentales son el Código de Comercio y la Ley de Sociedades Anónimas, la normativa contable se desarrolla reglamentariamente por el Plan General de Contabilidad (PGC), norma básica por cuanto desarrolla operativamente el contenido contable de las normas anteriormente citadas y por ser de aplicación

general para cualquier tipo de empresa, independientemente de su forma jurídica, y también con independencia de su actividad económica¹.

Conforme a lo dispuesto en la disposición adicional primera del PGC, el Ministro de Economía y Hacienda puede aprobar las adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad que tengan en consideración las características y naturaleza de las actividades del sector concreto de que se trate. Con apoyo en la citada habilitación se han promulgado desde 1993 diversas adaptaciones sectoriales, pero no se ha emitido una adaptación sectorial relativa a la actividad agraria.

Desde la doctrina se ha abordado este vacío destacando las aportaciones de Juliá Igual y Server Izquierdo (1993) en referencia al tratamiento de los inmovilizados materiales vivos. Los citados autores definen los inmovilizados materiales vivos como aquellos vegetales o animales cuya permanencia supera el ciclo contable, a excepción de aquellos que forman parte del producto terminado (por ejemplo ganado de renta). A su vez precisan el precio de adquisición o coste de producción de tales inmovilizados incorporando al mismo todos los gastos necesarios en su formación hasta su entrada en producción, fecha, a partir de la cual, son amortizados sistemáticamente a lo largo de su vida útil.

Finalmente en 2001, tal como hemos indicado, se publican las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad al sector vitivinícola. A priori parece una norma de aplicación restringida a dicho subsector, al establecer que se aplicará a las empresas que realicen actividades de: cultivo de la vid (01.131 de la Clasificación Nacional de las Actividades Económicas, CNAE), obtención de aguardientes naturales por destilación del vino (15.1 CNAE) y elaboración de vinos (15.93 CNAE), pero a continuación señala *“También será aplicable a aquellas actividades que sean similares, desde un punto de vista económico, a las anteriormente citadas”*. Por lo tanto las soluciones aportadas van más allá del sector vitivinícola y en general la regulación referente al proceso agrario propio del cultivo de la vid va a ser extrapolable a otros cultivos similares.

Sintéticamente cabe destacar la habilitación de unas cuentas específicas para las plantaciones y replantaciones de viñas dentro del inmovilizado material, y una cuenta para los derechos de replantación dentro del inmovilizado inmaterial. Aunque los

¹ Salvo empresas que desarrollen actividades financieras y/o aseguradoras a las que se les aplica normativa específica dictada por el Banco de España y la Dirección General de Seguros respectivamente.

aspectos más relevantes se centran en la valoración de los inmovilizados, definiendo el precio de adquisición o coste de producción de las plantaciones y replantaciones. Dicho precio incorporará todos los elementos necesarios para poner en condiciones de explotación agrícola un terreno, asimismo los gastos devengados con anterioridad a la primera cosecha productiva, entendida ésta desde el momento en que la plantación está en condiciones de producir ingresos con regularidad, se incorporarán como mayor importe del precio o coste de producción. Se permite la capitalización de gastos financieros relacionados con la plantación hasta dicho momento y con el límite del precio de mercado de la plantación. El valor del terreno agrícola figurará como un activo aparte. Relacionados con los activos se añaden cuentas de provisiones para riesgos y gastos, como: la cuenta “146 Provisión para recuperación productiva de terrenos” y la cuenta “148 Provisión por valor residual negativo”, especialmente interesante es ésta última al suponer un tratamiento divergente respecto de las NIC, donde tienen la consideración de un mayor valor del activo.

Particularmente importante es el tratamiento de existencias de ciclo largo, que si bien han sido desarrolladas para la actividad de la elaboración de vinos y bebidas explicitan un criterio de aplicación general, por lo que será aplicable a aquellas actividades agrarias de ciclo largo (plantación forestal, etc.). Al respecto el Plan Sectorial Vitivinícola revela que en estos casos se ha de seguir el *criterio de funcionalidad* reservando al inmovilizado sólo para aquellos bienes que tienen como finalidad obtener otros bienes (o servicios) que constituyan la actividad ordinaria de la empresa. Para los bienes destinados a la venta en proceso de producción de ciclo largo se reflejan dentro de las existencias, pero dedicando una partida específica, separada del resto de existencias. En concordancia con el Plan General de Contabilidad, establece dos modelos de Cuentas Anuales: normal y abreviado.

3.- La armonización contable internacional: el IASB y la estrategia de la UE.

La normalización contable permite generar unos estados financieros uniformes en cuanto a estructura, terminología y criterios de elaboración, consiguiendo una información contable homogénea, que permite que sea comparable y agregable. Lo que posibilita la realización de análisis temporales e interempresariales fundamentales para la gestión económica y para las decisiones de los distintos usuarios.

Ahora bien teniendo presente estas finalidades de la normalización contable como muy bien indica Lorca (2001) *“en sus comienzos la emisión de normas contables se planteó a nivel nacional, pero hace ya tiempo que se mostró insuficiente”*.

En efecto la necesidad de la armonización contable internacional se debe fundamentalmente a dos factores:

- a) El crecimiento y desarrollo de las empresas multinacionales.
- b) La globalización de la economía, especialmente los mercados de capitales.

El posicionamiento de la Unión Europea a este respecto se explicita en 1995 en la Comunicación (COM [95] 508 final): *Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional*. Donde la UE se sumaba a los esfuerzos armonizadores del IASB-IOSCO², por tanto la UE se decanta por las normas del IASB.

La estrategia de la UE se desarrolla posteriormente en una segunda Comunicación de la Comisión: *La estrategia de la Unión Europea³ en materia de información financiera: el camino a seguir* (COM [2000] 359 final), y que se materializa con dos Reglamentos, el Reglamento (CE) 1.606/2002, “reglamento de aplicación” por el que se fija el mecanismo de adopción (*endorsement*) y el Reglamento (CE) 1.725/2003 por el que ya se introducen (adoptan) determinadas Normas Internacionales de Contabilidad en el ordenamiento comunitario, entre otras la NIC 41.

Las NIC adoptadas son de aplicación obligatoria para las Cuentas Anuales Consolidadas de las empresas cotizadas. Para el resto (Cuentas Anuales Consolidadas de empresas no cotizadas, Cuentas Anuales individuales de empresas cotizadas y no cotizadas) los estados miembros pueden obligar o autorizar su aplicación.

En este entorno normativo es sumamente trascendente el análisis de la NIC 41 ante su posible aplicación más allá de los casos obligatorios establecidos por el Reglamento (CE) 1.606/2002.

² IOSCO: International Organization of Securities Commissions.

³ En adelante UE.

4.- La Norma Internacional de Contabilidad 41 “Agricultura”.

En diciembre de 2000 se aprobó la NIC 41, entrando en vigor para los ejercicios que comiencen a partir de uno de enero de 2003.

Las razones que justifican de la emisión de esta norma por el IASB son (Castrillo Lara y Marcos Naviera, 2000):

- ✓ La importancia de la agricultura en los países en desarrollo y recientemente industrializados.
- ✓ Crecimiento de los grupos externos con intereses en las empresas agrarias.
- ✓ Necesidad de información de la gerencia y trabajadores para la gestión de la empresa y su trabajo diario.
- ✓ La propia naturaleza de la actividad agraria y sus conflictos con los métodos contables tradicionales.
- ✓ La agricultura permanece fuera del ámbito de aplicación de varias NIC.
- ✓ Diversidad de la práctica contable empleada en las empresas agrarias.
- ✓ Las Cuentas Anuales elaboradas por las empresas agrarias bajo las normas actuales no muestra la imagen fiel.
- ✓ Existencia de normalización contable nacional para la actividad agraria.

En primer lugar la NIC 41 delimita su alcance, estableciendo que será de aplicación a los **activos biológicos, productos agrarios en el punto de cosecha o recolección y subvenciones oficiales**; siempre que se encuentren relacionados con la actividad agraria, desarrollada por cualquier empresa, aunque sea sin el carácter de actividad principal. Recalcando que se aplica a los productos agrarios en el punto de cosecha o recolección, por lo que se aplicará, por ejemplo, a la lana pero no al hilo o tejidos, a la fruta recolectada pero no a la fruta procesada, etc. Por tanto quedan fuera del ámbito de la NIC 41 los procesos de transformación posteriores, aunque tengan las entendamos como actividades conexas y se den habitualmente en relación en la obtención de diversos productos agrícolas, como por ejemplo aceitunas para la obtención de aceite, a las uvas para la obtención de vino, etc.

Incorpora las definiciones de los elementos anteriores, así:

La **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 agrarios o para convertirlos en

otros activos biológicos diferentes. Por tanto para la NIC 41 el término agricultura abarca la agricultura propiamente dicha, la ganadería y la actividad forestal, aunque no estén ligadas al factor tierra⁴.

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

Un activo biológico es un animal vivo o una planta.

La **transformación biológica** comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Un grupo de activos biológicos es una agrupación de animales vivos o de plantas que sean similares.

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

Seguidamente se incorporan las definiciones de:

Valor razonable: es la cantidad por la que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción libre.

Mercado activo: es aquel en el que se dan todas las circunstancias siguientes:

- a) Los bienes y servicios intercambiados son homogéneos.
- b) Se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores para un determinado bien o servicios.
- c) Los precios están disponibles para el público.

Antes de seguir con el desarrollo, debemos hacer constar que todo el sistema establecido por la presente norma se basa en la presunción de que el valor razonable puede ser determinado de forma fiable, presunción que puede ser rechazada sólo en determinados casos para los activos biológicos en su reconocimiento inicial (párrafo 3º). Por lo tanto la Norma se basa profundamente en el modelo del valor razonable.

Otro aspecto a destacar es la configuración de la actividad agraria en torno a tres características:

- a) Capacidad de cambio de los activos biológicos.

⁴ Por ejemplo cultivos hidropónicos.

- b) Gestión del cambio por la gerencia de la empresa agraria.
- c) Y consecuentemente, valoración de dicho cambio.

Este cambio consecuencia de la transformación biológica da lugar a dos tipos de resultados, sujetos a medición:

- a) cambios en los activos, a través de (i) crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta); (ii) degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien (iii) procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); o bien
- b) obtención de productos agrarios.

Sobre todo el entramado anterior, la NIC 41 básicamente establece respuestas a tres cuestiones (Aibar Guzmán *et al.*, 2003):

“¿Cuándo deben ser reconocidos los activos biológicos y productos agrícolas en los estados financieros?

¿Qué valor se les debe atribuir en el momento de su reconocimiento?

¿Cómo van a ser tratadas las diferencias de valor que pueden ponerse de manifiesto con ocasión de la valoración practicada en dos fechas sucesivas?”

La NIC 41 establece como requisitos de reconocimiento de los activos biológicos y productos agrarios:

- a) el control por la empresa del activo como consecuencia de sucesos pasados;
- b) que sea probable el flujo hacia la empresa de beneficios económicos futuros asociados con el activo, y
- c) que el valor razonable o coste el activo puedan ser valorados de forma fiable.

Sólo cuando se cumplen dichos requisitos se procede a su reconocimiento en los estados financieros.

Atendida a la primera cuestión, la respuesta a la segunda es obvia atendiendo a lo expuesto anteriormente: los activos se valoraran por el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. Dicho valor será el determinado por la cotización en el mercado del activo biológico o producto agrario.

Ahora bien surge la siguiente cuestión ¿Cómo determinamos el valor razonable cuando no hay un mercado activo? La norma establece que utilizará los siguientes datos:

- i. el precio de la transacción más reciente en el mercado (suponiendo que entre la fecha de dicha operación y la fecha de los Estados Financieros no se han producido cambios económicos significativos).
- ii. los precios de mercado de activos similares, ajustados de tal manera que reflejen las diferencias existentes.
- iii. Otras referencias que se empleen en el mercado como: el valor del ganado expresado en kilogramo de carne.

Si los datos anteriores dan lugar a diferentes determinaciones del valor razonable, la empresa utilizará el más fiable.

También admite que los costes pueden ser aproximaciones fiables del valor razonable, cuando:

1. se ha producido poca transformación biológica desde que se incurrieron en los primeros costes.
2. no se espera que el impacto de la transformación biológica en el precio sea importante.

La Norma previene (párrafo 20) el caso de que no estén disponibles precios determinados por el mercado para activos biológicos en su condición actual. En estas circunstancias el valor razonable se determinará por el valor actual de los flujos de fondos esperados del activo, empleando una tasa de descuento definida por el mercado. En dichos flujos de caja no incluirá los derivados de la financiación de los activos, los impuestos ni los que resulten para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección.

Asimismo, se reconoce que a menudo los activos biológicos están físicamente adheridos a la tierra, y en esas circunstancias pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero sí un mercado activo para los activos combinados (activos biológicos, terrenos no preparados y mejoras en los terrenos). En estas condiciones se determinará el valor razonable de los activos biológicos a partir

del valor razonable de los activos combinados minorado en el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas.

En el párrafo 30 se regula los casos en los que la Norma entiende que hay una imposibilidad de determinar el valor razonable. Así se presume que el valor razonable de un producto agrario y un activo biológico pueden determinarse con fiabilidad. Únicamente para los activos biológicos se puede ver refutada la presunción anterior y solamente en el momento del reconocimiento inicial.

En el caso anterior los activos biológicos van a ser valorados por su coste menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor⁵. Como decíamos la refutación de la presunción de la fiabilidad de la determinación del valor razonable, sólo se admite en el momento inicial, y una vez que la empresa pueda determinar con fiabilidad el valor razonable de los activos biológicos menos los costes estimados en el punto de venta, aplicará éste; no siendo posible vuelta atrás.

Por último la NIC 41 se aplica a las subvenciones oficiales, distinguiendo dos casos:

- a) si están relacionadas con un activo que se valora por su valor razonable, serán reconocidas como ingreso (**del ejercicio**) cuando se conviertan en exigibles por la empresa (o dicho de otro modo no sean reintegrables por la misma).
- b) si está relacionada con un activo biológico que se valora por su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por el por deterioro del valor acumuladas, resultará de aplicación la NIC 20, Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar. Dicha Norma establece dos opciones: como partidas de ingresos diferidos o como deducciones del valor de los activos con los que se relacionan.

Respecto a la última cuestión, el tratamiento de las diferencias de valor entre fechas sucesivas de los activos biológicos y productos agrarios. La NIC 41⁶ establece que se incluirán en la en la ganancia o pérdida neta del ejercicio contable en que aparezcan. Del mismo modo se procederá con las ganancias o pérdidas surgidas en su reconocimiento inicial.

⁵ Aplicando, según cada caso la NIC 2 existencias, la NIC 16 Inmovilizado material y la NIC 36 Deterioro del valor de los activos.

⁶ Párrafo 26.

En sus apartados finales la NIC 41 establece cumplida información a revelar en los estados financieros.

Así respecto a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias cabe citar la separación de la ganancia o pérdida derivada del reconocimiento inicial de la derivada de los cambios de valoración respecto a la fecha de la anterior emisión de los estados financieros.

Respecto del Balance se aconseja presentar una descripción cuantitativa por grupos de activos biológicos. Distinguiendo entre los activos biológicos consumibles (los que van a ser recolectados como frutos) de los que producen frutos. A su vez se aconseja distinguir entre maduros y los pendientes de madurar.

Se establece obligatoriamente la presentación de una conciliación de los cambios en el valor de los activos biológicos al final y al principio del ejercicio corriente. Debiendo incluir:

- a) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta;
- b) los incrementos debidos a compras;
- c) los decrementos debidos a ventas;
- d) los decrementos debidos a la cosecha o recolección;
- e) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;
- f) las diferencias de cambio netas que procedan de la conversión de estados financieros de una entidad extranjera, y
- g) otros cambios.

Asimismo se aconseja que cuando el ciclo productivo se extienda más allá de un año los cambios en el valor razonable por grupos de activos reflejados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, separando la ganancia o pérdida debida a cambios físicos, de la debida a cambios en los precios.

5.- Estudio comparativo de la NIC 41 con la normativa española: principales diferencias.

Siguiendo la estructura utilizada por Vera Ríos (2004), las podemos sintetizar en las siguientes:

- **Activos agrícolas.**

La NIC 41 distingue entre **productos agrícolas** (ya recolectados) y **activos biológicos**. A su vez distingue estos últimos entre **consumibles** (destinados a la venta o a la conversión en productos agrícolas) y **para producir productos agrícolas** (frutos, leche, lana, etc.).

El PGC no ofrece cuentas específicas para el desglose anterior, se deben utilizar cuentas del grupo 2 “Inmovilizado” y 3 “Existencias”. Como indicábamos el Plan Sectorial vitivinícola atiende al criterio de funcionalidad, reservando las cuentas de inmovilizado para los activos destinados a producir productos agrícolas (Subgrupo 22 los maduros y subgrupo 23 los pendientes de madurar). Consecuentemente, interpretamos que los activos biológicos destinados a la venta o para su conversión en productos deben reflejarse en cuentas de existencias (productos en curso como semiterminados), en una agrupación específica para los que sean de ciclo largo. Por el contrario el Plan Sectorial vitivinícola no establece una separación tanto de los inmovilizados vivos como de las existencias anteriores correspondientes a activos biológicos, aunque no sería óbice dentro de dicho Plan como del PGC la creación de agrupaciones específicas.

- **Requisitos para el reconocimiento inicial.**

Hay diferencias de fondo, la normativa española, siguiendo el principio del registro sigue una vertiente jurídica, en cambio la NIC 41, atendiendo al modelo del IASB, tiene una vertiente económica conforme al Marco Conceptual del IASB considera activo a *un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que se espera obtener en el futuro beneficios económicos*.

- **La valoración conforme al valor razonable.**

Aunque la normativa contable española atiende al modelo del coste histórico, la valoración conforme al valor razonable, aunque con otra denominación, está permitida en algunos activos, no obstante no es el caso de los activos singularmente presentes en la actividad agraria, los activos biológicos. La discrepancia es de enorme calado y abordaremos su problemática en los apartados siguientes.

- **El reconocimiento en los estados financieros de los cambios en el valor razonable.**

La normativa española, atendiendo al principio de prudencia no permite reconocer en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias beneficios no realizados, entendidos éstos, como los que son consecuencia de una transacción con el exterior de la empresa.

En cambio la NIC 41 está basada el modelo del valor razonable, inclusive en mayor grado que otras Normas Internacionales donde hay con mayor frecuencia mercados activos, y en consecuencia incorpora en el resultado los cambios en el valor razonable de los activos biológicos.

- **Las subvenciones relacionadas con los activos biológicos.**

La norma de valoración nº 20ª del PGC regula las subvenciones de capital no reintegrables. Se consideran no reintegrables aquellas en las que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento. Se imputan al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones.

Para las subvenciones recibidas por los activos biológicos valorados según su coste menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro se aplica la NIC 20 “Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas”, según la cual el criterio de reconocimiento es similar a la norma de valoración 20ª. En cambio admite dos alternativas para su contabilización, una consistente en la imputación a resultados a lo largo de la vida útil del activo, resultando coincidente con la norma española; la otra consiste en la detracción del valor del activo, alternativa no permitida en la norma española.

Las subvenciones relacionadas con activos biológicos valorados por el valor razonable se regulan en la NIC 41. La NIC 41 establece que se debe reconocer como **ingreso en el ejercicio**⁷ cuando sea exigible sí la subvención es incondicional, por el contrario sí es condicional se reconocerá como ingreso del ejercicio cuando tenga lugar el cumplimiento efectivo de los términos de la concesión. En este último aspecto la NIC

⁷ Por lo tanto no se periodificará en varios ejercicios.

41 es más restrictiva que la norma española, pues no admite su reconocimiento cuando no existan dudas razonables.

- **La información a revelar en los estados financieros.**

La norma española no regula muchos de los aspectos contenidos en la NIC 41 por lo tanto no establece obligación de informar sobre ellos, aunque no obsta a que se informe voluntariamente.

Sobre este aspecto nos remitimos al final del punto 4 del presente trabajo, donde se resume la información requerida por la NIC 41 que es sin lugar a dudas copiosa.

6. Aspectos conflictivos en la NIC 41.

Hemos agrupado estos aspectos de la forma que sigue.

A. Problemática en la determinación del valor razonable.

Como hemos expuesto la NIC parte del siguiente presupuesto de partida: el valor razonable de cualquier activo biológico puede determinarse de forma fiable. En la NIC 41 sólo cabe refutar la anterior premisa en casos muy limitados (activos biológicos en su reconocimiento inicial). Lo anterior es particularmente problemático cuando no hay mercados activos, y en estas circunstancias no hay un valor de mercado tal como la propia NIC 41 lo define. A la Norma no le ha quedado más remedio, para mantener su premisa según la cuál que el valor de mercado puede determinarse de forma fiable, que recurrir a métodos alternativos para la determinación del valor razonable en ausencia de mercado activo. Para seguir con nuestro análisis distinguiremos entre activos biológicos y productos agrarios.

Respecto a los activos biológicos la determinación del valor razonable cuando éstos se hayan unidos físicamente al terreno es sumamente problemática. La NIC 41 (párrafo 25) indica que, para el caso de no existir un mercado para dichos activos biológicos separados del terreno, pero si que hubiera un mercado para el activo combinado, el valor razonable de los activos biológicos se puede determinar restando del valor razonable del activo del activo combinado el valor razonable del terreno. Obviamente lo anterior es como decíamos sumamente problemático. Por ejemplo en una plantación de olivos en una zona de monocultivo de olivar ¿existe un valor razonable para el terreno separado del vuelo (olivos)? Tendríamos que acudir para determinar el

valor razonable del terreno a precios de mercado de una zona por ejemplo de cultivo de cereal o a otros métodos. Evidentemente esto resulta sumamente artificioso, puesto que es muy difícil separar el valor razonable del activo combinado del valor razonable del terreno, donde las particularidades de ese terreno (edáficas, microclima, etc.) le hacen apropiado para determinado cultivo.

También es cuestionable la utilidad del valor razonable para aquellos activos biológicos que producen frutos, y en mayor medida el reflejo de sus variaciones en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Debido a su finalidad el valor razonable de los activos biológicos que producen frutos no es relevante, puesto que no son poseídos con el objetivo de venderlos, y en el caso de venderlos esto supone un quebranto en las ganancias futuras por la pérdida en la capacidad productiva de productos agrarios. Cuestión distinta es que se considere útil la medición de la gestión que realiza la empresa sobre dichos activos. Estimamos que la valoración de dicho cambio si que es útil en aquella parte que se refiere a cambios físicos en la transformación biológica y no a cambios en los precios de los activos, puesto que la información sobre cambios físicos tiene capacidad predictiva sobre los flujos de caja futuros mucho mayor. En todo caso los cambios en esta valoración no se deben reflejar en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, puesto que la hipótesis general es su no realización futura, siendo suficiente con reflejar dicha información en la Memoria.

Respecto a la determinación del valor razonable de aquellos activos biológicos consumibles de ciclo largo, y que por lo tanto están en una situación de inmaduros en varios ejercicios, debemos decir que es sumamente dificultosa su estimación fiable por la inexistencia de mercados activos para productos inmaduros y por la lejanía en el tiempo de la fecha de venta.

En ausencia de mercado activo los métodos para determinar el valor razonable pueden ser diversos y a la vez significativos, lo que conduce a una subjetividad inherente a estos modelos (AICPA, 2000).

Respecto a los productos agrarios, en ausencia de mercado activo reiteramos lo anterior. Y aún en el caso de un mercado activo, la situación no es simple. Como indica la NIC 41 (párrafo 9) el valor razonable se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. En estas circunstancias las diferencias en la calidad y la

volatilidad de los mercados añaden complejidad en la valoración. Pensemos, por ejemplo, en aquellos productos en el que el factor precocidad es importante, puede haber diferencias substanciales en la cotización en breves periodos de tiempo. En este sentido Rodríguez Barea (2004) propone para la determinación del valor razonable la utilización de los *precios testigo* suministrados por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, ante la limitación de los mercados locales a unos pocos tipos de productos. Los *precios testigo* son indicadores semanales de precios medios nacionales. Entendemos que si los precios tienen una elevada variabilidad espacial (localización) y temporal los precios testigo pueden no atender debidamente a su ubicación y condición actual.

Al hilo de lo anterior no es de extrañar la recomendación del IFRIC (Comité de interpretaciones del IASB) realizada en su reunión del pasado mes de febrero⁸ en relación a modificar la actual jerarquía del valor razonable de la NIC 41 para reflejar la jerarquía, entre otras, de la NIC 39⁹, que es más restrictiva en su aplicación.

La aplicación de criterios distintos para las subvenciones según se trate de su destino a activos valorados al valor razonable o no valorados con dicho criterio también es criticable, al quebrar la uniformidad existente en su valoración hasta la aparición de la NIC 41.

B. Distinta tipología de empresas agrarias.

Al margen de la problemática anterior, otra cuestión no menos importante es la no consideración de la NIC 41 de la **distinta tipología de empresas agrarias**. La mayoría de empresas agrarias son pequeñas y medianas empresas (sobre todo explotaciones familiares). Los requerimientos informativos de la NIC 41 están pensados para empresas de enorme tamaño. Para muestra de lo anterior es suficiente con la lectura del apartado correspondiente a presentación e información a revelar. Podemos concluir que sólo una pequeña minoría de empresas puede atender a estos requisitos informativos. A este respecto el actual Proyecto, en fase preliminar, de Normas Contables para pequeñas y medianas empresas del IASB debe atender a estos requisitos.

⁸ Febrero de 2004.

⁹ NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y medición.

C. Falta de estandarización de los formatos de estados financieros.

Las NIC no establecen unos formatos estandarizados de estados financieros, como es habitual en los países de normalización contable de corte continental. Estimamos que lo anterior es sumamente útil para la interpretación de los estados financieros por los distintos usuarios. La NIC 41 no es una excepción a lo anterior, tan sólo aporta unos ejemplos ilustrativos que no tienen la consideración de norma. Dichos ejemplos no abordan aspectos fundamentales, como: ¿En que agrupación del balance se deben reflejar los activos biológicos consumibles de ciclo largo? Por lo tanto, empleando la terminología de la normalización contable española, queda sin determinar donde se deben reflejar las existencias de productos en curso de ciclo largo, si en el inmovilizado o en el circulante.

Tampoco se define la estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias, al respecto Rodríguez Barea (2004) opina que *“se debería distinguir los resultados por tenencia generados por la transformación biológica, de los resultados propiamente generados por dicha explotación”*.

Estimamos que la distinción anterior es sumamente útil. Entendemos que los resultados propiamente de explotación englobarían los derivados de los productos agrarios y los derivados de la diferencia de valoración de los activos biológicos consumibles, distinguiendo entre los de ciclo corto y de ciclo largo, y a su vez la diferencia debida a cambios en los precios de la debida a cambios físicos. Lo anterior es indudablemente más relevante para los activos biológicos de ciclo largo. Los resultados por tenencia deben limitarse para los activos biológicos que producen frutos. No obstante reiteramos aquí nuestra opinión vertida líneas arriba, en el sentido de que dichos resultados no deben ser reflejados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Para que la distinción anterior sea posible es imprescindible que los requerimientos informativos necesarios para su cálculo pasen del mero consejo en la Norma a su requerimiento obligatorio.

7. Conclusiones.

La NIC 41 fue objeto del correspondiente *análisis de conformidad* por parte de la Comisión Europea en 2001 con el fin de su posible incorporación al derecho comunitario. En el mismo se indicaba que, aunque no había sido objeto de un examen detallado porque, como el propio documento se indica, es evidente que es contrario a

lo indicado en el artículo 31.c.aa de la IV Directiva según el cual sólo podrán ser reflejados los beneficios obtenidos a fecha de cierre de balance, como también es contraria con el principio de base del artículo 33 según el cual el aumento de valor del inmovilizado sólo podrá figurar en la cuenta de pérdidas y ganancias en la medida en que se haya realizado.

Posteriormente, como hemos indicado, en septiembre de 2003 el Reglamento (CE) nº 1.725/2003 de la Comisión por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1.606/2002 adopta la NIC 41. Por lo que es de aplicación en los casos previstos en el Reglamento (CE) nº 1.606/2002, esto es para las Cuentas Consolidadas de empresas cotizadas.

Los estados miembros tienen potestad para permitir o exigir las Normas Internacionales de Contabilidad fuera del caso anterior, por tanto pueden permitir o exigir las NIC para las cuentas individuales de empresas cotizadas, como para las cuentas consolidadas, cuentas individuales o ambas de las empresas no cotizadas.

La solución definitiva está aún por determinar, y aunque Rodríguez Barea (2004) señala que *“existe una voluntad de asumirla dentro de la normativa contable española”*, la anterior afirmación no la encontramos respaldada por pronunciamiento oficial alguno. Más bien al contrario, como se indica en el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España: *“Al discutir estos casos¹⁰ donde la aplicación puede ser una opción del órgano regulador español, se consideró que el valor razonable plantea problemas de fiabilidad en relación a su tasación, por lo que se recomienda cuando haya dudas, que no se refleje por este valor en el balance, sin perjuicio de que siempre que se obtengan tasaciones racionales y de calidad, las empresas puedan incluir esta información en las notas que acompañan a los estados financieros”* (ICAC, 2002).

Como tampoco se muestra partidario el citado documento (ICAC, 2002) del reparto de resultados positivos derivados exclusivamente de cambios en el valor razonable de los activos, proponiendo con esta finalidad la diferenciación entre la parte distribuible y no distribuible del resultado del ejercicio.

¹⁰ En referencia a la NIC 41, NIC 16 y NIC 40.

Hemos de hacer constar que la Directiva 2001/65/CE modifica la IV Directiva para la introducción del valor razonable, pero únicamente se aplica a los instrumentos financieros. En este mismo sentido se ha introducido recientemente el principio del valor razonable en el derecho contable español mediante la modificación del Código de Comercio por la Ley 62/2003.

Basándonos en lo anterior entendemos que la introducción del valor razonable fuera de los instrumentos financieros, no será nunca un proceso automático, sino que por el contrario será objeto de una meditada reflexión.

A este respecto, aunque las dificultades en el cálculo de costes y las limitaciones del coste histórico para reflejar la variación de la riqueza experimentada por aquellas empresas que operan con ciclos largos de producción y con sujetos a una transformación biológica han estado siempre presentes en el debate sobre los criterios de valoración (Aibar Guzmán *et al.*, 2003), las soluciones planteadas en las normas se han decantado hacía posturas más prudentes¹¹ basadas en el modelo del coste histórico. No obstante lo anterior, el valor razonable no es ninguna novedad, pues ha estado presente desde hace tiempo, si bien en casos muy restrictivos.

El criterio del valor razonable está en clara expansión desde la promulgación de la NIC 32, cuenta como máximo exponente la NIC 41 donde ocupa un lugar preferencial. Al mismo tiempo la importancia creciente de las NIC como referente armonizador internacional, significa un mayor peso del citado criterio.

En el fragor de dicha expansión no han sido pocos los que han mostrado sus alabanzas al criterio del valor razonable. Si bien es cierto que el modelo del coste histórico presenta numerosas limitaciones, el modelo del valor razonable tampoco está exento de ellas. Las consideraciones expuestas en este trabajo dan buena fe de ello.

La aplicación del valor razonable, en ningún caso es la solución a todas las limitaciones, por lo que no ha de ser automática. Debiendo estar precedida de la oportuna reflexión atendiendo a las particularidades de los activos y actividades de que se trate. La actividad agraria es buena muestra de la complejidad de la aplicación del valor razonable.

¹¹ Por ejemplo: España, Francia y Estados Unidos de América.

BIBLIOGRAFÍA

- AIBAR GUZMÁN, B.; BLANCO DOPICO, M. I.; VERA RÍOS, S. (2003) La regulación de las existencias en las Normas Internacionales de Contabilidad. NIC 2 y NIC 41. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, nº 65 octubre-diciembre pp. 38-41.
- AICPA (2000) *Letter to IASC. Agriculture (E65)*. En Internet <http://www.aicpa.org/members/div/acctstd/comltrs/iascagric.htm>. Acceso activo el 21/03/2002.
- ALONSO SEBASTIÁN, R.; IRURETAGOYENA OSUNA, M. T. (1989) *Contabilidad de cooperativas agrarias. (Adaptado al PGCE)*. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa.
- BALLESTERO PAREJA, E. (1969) *Contabilidad agraria*. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa. 1ª Edición.
- CABALLER MELLADO, V. (1992) *Gestión y contabilidad de cooperativas agrarias*. Madrid: Ediciones Mundi-Prensa. 4ª Edición, revisada y ampliada.
- CASTRILLO LARA, L.; MARCOS NAVIERA, M. S. (2000) Normas Internacionales de Contabilidad para la actividad agrícola: aplicación del valor razonable.). *Estudios financieros*, nº 211, pp. 339-356.
- ICAC (2002) Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España) Madrid: ICAC, 597 pp.
- JULIÁ IGUAL, J. F.; SERVER IZQUIERDO, R. J. (1993) *Contabilidad Agraria*. Madrid: Ediciones Pirámide, S.A.
- LORCA FERNÁNDEZ, P. (2001) Cómo unas normas privadas se convierten en públicas. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, nº 55 Mayo-Agosto pp. 28-31.
- RODRÍGUEZ BAREA, F. J. (2004) La aplicación del valor razonable en la actividad ganadera. La NIC 41. *Técnica Contable*, nº 660 enero, pp. 36-40.
- VERA RÍOS, S. (2004) Agricultura. En Cañibano, L. y Gonzalo, J. A. (Editores) *Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera*. Madrid: AECA-Expansión, Tomo II, pp. 357-462.