

Boletín E-1 "Agricultura", de Principios de Contabilidad La revolución de la contabilidad ha llegado

Por: CPC Jaime Carballo Maradiaga

En este estudio trataré de analizar como el efecto de los conceptos vertidos en este boletín, marcan un cambio fundamental en nuestra normatividad contable, la cual, como es de todos conocido, se sustenta en "Principios Básicos" vigentes aún, y como se complica también la interpretación de su aplicación en la información financiera.

Trataré este tema alrededor de tres Principios Básicos de Contabilidad: Realización, Periodo Contable y Valor Histórico Original.¹, aunque haya otros que desde luego también tienen que ver con estos conceptos.

El objetivo del boletín E-1 es el de establecer el tratamiento contable de la transformación

de activos biológicos en la administración de actividades agropecuarias, así como su presentación y revelación en los estados financieros. Estos dos últimos temas (presentación y revelación) no los tocaré, me enfocaré exclusivamente al de valuación (tratamiento contable de la transformación, como lo menciona el boletín).²

¹ Según se mencionan en el boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera, y todas las referencias a estos principios se toman de dicho boletín, las demás menciones se harán al boletín en estudio el E-1 "Agricultura" de la Comisión de Principios de Contabilidad, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos

² Párrafo 4 del boletín E-1 – todas las referencias de párrafos son de este boletín.

CONSEJO DIRECTIVO NACIONAL 2004

C.P. Ignacio Treviño Camelo

Presidente

Ing. Emilio Illanes Díaz Rivera

Presidente Coordinador Area Técnica

Lic. Agustín Humann Adame

Secretario CDN y

Director General IMEF

COMITÉ TÉCNICO NACIONAL DE
INFORMACIÓN FINANCIERA

PRESIDENTE

C.P. Manuel Mena Zárate

MIEMBROS

C.P. Sergio Suárez Liceaga

C.P. Jaime Carballo Maradiaga

C.P. César Bolívar Blanco

C.P. Luis Antonio Cortés Moreno

C.P. Mario Chavero González

C.P. Gustavo Ariza Rivero

C.P. Enrique Calleja Pinedo

C.P. Martín Recillas Vázquez

Coordinador del Comité

Técnico Nacional

de Información Financiera

El boletín aplica a todas las entidades que realizan actividades agrícolas, con relación a: sus "Activos Biológicos"; y a sus "Productos Agrícolas" en el momento de la cosecha. Los Subsidios gubernamentales cubiertos³, referidos a activos biológicos, no son materia de este análisis.

La tabla siguiente contiene los ejemplos que el mismo boletín menciona como activos biológicos y productos agrícolas⁴. En la última columna también se incluyen los productos que son resultado de un proceso posterior al de la cosecha, cuyo tratamiento contable no contempla el boletín y se mencionan sólo para efectos ilustrativos.

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes de un proceso posterior
Borregos	Lana	Hilo, tapetes
Árboles en una plantación forestal	Troncos	Madera aserrada
Plantas	Algodón	Ropa, fibra, hilo
	Caña de azular	Azúcar, ron
Ganado vacuno	Leche	Queso, mantequilla, crema
Puercos	Puerco en canal	Salchichas, jamones, embutidos
Arbustos	Hojas	Té, tabaco labrado
Viñedos	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta	Fruta procesada

³ Párrafo 5 del boletín.

⁴ Párrafo 8 del boletín

Las definiciones que menciona el boletín, las transcribo para que no haya dudas sobre los conceptos que se tratan en el mismo.⁵

Activo biológico es un animal o planta vivos.

Producto agrícola es el producto cosechado de un activo biológico de una entidad.

Actividad agrícola es la administración que hace una entidad de la transformación biológica de los activos biológicos para su venta en productos agrícolas o en activos biológicos adicionales.

Transformación biológica comprende el proceso de crecimiento, degeneración, producción y procreación que causan cambios cualitativos o cuantitativos en un activo biológico.

Cosecha es la separación o desprendimiento de un producto, de su activo biológico, o el cese del proceso de vida de un activo biológico.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción libre de mercado.

Costos de punto de venta son aquellos que se incurren en el momento y en el lugar de

venta. Los costos de punto de venta incluyen las comisiones a corredores y distribuidores, impuestos, etc. (no así los de transporte que ya están deducidos del valor razonable, según menciona el boletín⁶.)

Valuación de los activos y productos biológicos:

Deben ser valuados en su reconocimiento inicial (cosecha, nacimiento o compra) y a la fecha de cada balance general, a su **valor razonable** menos los costos estimados en punto de venta, **incluyéndose en los resultados del período en los cuales se generan las utilidades o pérdidas** el importe de la diferencia entre el valor razonable neto y el valor de compra o el anterior valor razonable reconocido, según sea el caso.⁷

Es decir, en el balance general y por ende en el estado de resultados habrá que registrar el valor razonable neto, que comparado con el valor anterior arrojará una utilidad o pérdida, que deberá reconocerse en resultados al momento de elaborar los estados financieros, independientemente de que no hubiese transacción con terceros.

Costo histórico original es un principio que limita el valor de las transacciones cuantificándolas según las cantidades de

efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.

Realización es un principio que obliga a cuantificar en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica.

La valuación exigida por el Boletín E-1 para los activos y productos biológicos, es discordante con la valuación sugerida por estos dos principios, primero porque puede no haber transformación alguna que en esencia obligue a una cuantificación, y segundo porque no ha sido realizada ninguna transacción por parte de la entidad.

Por otra parte, en los productos agrícolas y en muchos activos biológicos existen costos incurridos, mismos que son la inversión real que deberían afectar el valor de estos bienes (según costo histórico original y realización); de estos costos no existe mención alguna en el boletín, dejando su tratamiento en indefinición. Estos costos que pueden llegar a ser elevados incluyen: alimentación, forraje, medicinas, personal operativo (vaqueros, veterinarios, caballerangos, pastores y otros), maquinaria y equipo, electricidad, agua, abonos,

⁵ Párrafos 9 y 12 del boletín

⁶ Párrafo 18 del boletín

⁷ Párrafos 30 y 31 del boletín

remoción de tierras, etc. Supuestamente estos serán los costos correspondientes al ingreso generado por la enajenación de los activos biológicos y agrícolas. Al no definirse el destino de estos costos en el boletín, puede interpretarse que se quedan como gastos del período.

En el preámbulo del boletín se justifica el tratamiento contable de estos bienes, argumentando que obedece a la identificación del cambio en la situación financiera con apego al principio de período contable, con la finalidad de dejar alojado en el año que le corresponde la transformación de estos bienes. Sin embargo, el principio de período contable está íntimamente ligado al de realización y el beneficio que provoca la venta de los bienes (misma que puede ser tardada en algunos casos - por ejemplo el ganado de engorda o de lidia), por lo que la realización del beneficio (venta, que es la generadora por excelencia de los beneficios) se está anticipando, dejando incluso a un lado el principio de costo histórico original, y además, **¡afectando directamente el resultado del período!**

La aplicación del principio de Período Contable implica en términos generales que: "...los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que origi-

nanon, independientemente de la fecha en que se paguen."⁸

En el caso que nos ocupa, el nuevo valor que en el mercado pudiera tener tanto un activo biológico como un producto agrícola, está sujeto aún a muchas contingencias hasta que se realice su venta, por lo tanto no debería reconocerse el beneficio que equivale al ingreso, porque este no se ha dado al cierre del ejercicio, razón por la cual es cuestionable el reconocimiento del valor razonable de estos bienes.

Es de suma importancia que se defina cual va a ser la tendencia real que tendrán los principios de contabilidad, ya que con esto se dejan diferencias importantes entre empresas de diferente ramo de actividad, ya que en la actualidad muchas empresas valuarán sus activos en base a costo histórico original y otras a valor razonable.

Es sumamente difícil erradicar todas las tendencias de sobre valorar los activos y es común encontrar razones suficientes para hacerlo, sin embargo es importante que haya uniformidad en el manejo de la normatividad contable. Lo peligroso no es el mencionar el potencial que puede tener una empresa para justificar su posición financiera, lo peligroso es que se permita que aun con riesgos

importantes, y uno de ellos es el logro de las ventas, se reconozca anticipadamente en la posición financiera; además: para algunas entidades si y para otras no.

Por otro lado, parece incongruente aceptar que existan bases diferentes de valuación para activos derivados de transformaciones internas, por ejemplo siguiendo con una temática similar, sería lo mismo tener un inventario de uva que uno de vino, de hecho el vino al ser orgánico también tiene transformaciones y su valor en el mercado es variable conforme se acerca a su etapa final de producción, sin embargo el boletín no acepta el valor razonable para los procesos productivos, ¿cual es la diferencia?

Hemos visto que los valores bursátiles de muchos instrumentos financieros (acciones específicamente) se modifican justificándose en supuestos, muchas veces no concretados, y otros, por expectativas. Por ejemplo una constructora que llega a firmar un contrato importante (back log) fortalece el valor de sus acciones, sin embargo su posición financiera sigue igual, es más su valor bursátil en muchas ocasiones se ve modificado por la expectativa de haber firmado el contrato y se especula con ello.

⁸ Párrafo 12 del boletín A-3 "Realización y periodo contable"

El cambio de la administración de una empresa, puede subir o bajar el valor de sus acciones en un mercado abierto, sin embargo su posición financiera se mantiene igual.

Empezamos a hacer varias concesiones en la contabilidad que nos están orillando a perder comparabilidad, base fundamental de la información contable; además es muy fácil actualmente perder el sentido real que tiene la comparabilidad, el hecho de manejar el mismo valor razonable entre empresa y empresa para los mismos productos, hace que pierda el concepto de utilidad bruta que cada una tendrá, ya que sus costos pueden ser totalmente diferentes, ya sea por eficiencia, distancia, capacidad, momento específico de la venta u otra circunstancia, por lo tanto igualamos valores, pero perdemos comparabilidad, los estados financieros ya no pueden ser comparables, en virtud de que pierden la objetividad de sus cifras.

Ya tenemos otros boletines que han permitido estas valoraciones, está el de instrumentos financieros, el cual puede llegar a tener incluso incursiones en otros renglones de los estados financieros, el mismo boletín de efectivo, en el que se permite la valoración de monedas extranjeras y metales preciosos amonedados a su

valor de mercado (neto de realización para ser más exactos), sin embargo no se han realizado, incluso este problema ya es añejo y nunca lo hemos puesto en su contexto real, de desviación hacia nuestra norma fundamental.

Podríamos justificar un poco el valor de las monedas extranjeras y de los instrumentos financieros de inmediata realización, sin dejar de reconocer que hemos violado nuestra normatividad básica, sin embargo, precisamente la disponibilidad en estos elementos es lo que podría hacer valer el reconocimiento de estos valores, ninguna otra circunstancia.

Ahora bien, como ya lo expresé anteriormente creo que es válido el valor razonable, lo que no considero válido es incorporarlo a la posición financiera, y menos aún, modificar su estructura. ¿Por que no sólo considerarlo como una mención obligatoria en información adicional o en notas a los estados financieros?

Por lo pronto no tenemos una normatividad mexicana que regule los ingresos, por lo que aplicamos supletoriamente la NIC 18, y en ella se mencionan las características que debe tener un acto de venta para que se considere realizado y son las siguientes, las cuales se deben dar en conjunto:

⁹Los ingresos procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

1. La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
2. La empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
3. El importe de los ingresos puede ser valuado confiablemente;
4. Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
5. Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valuados confiablemente.

El efecto del reconocimiento de valores en el activo no pagados y reconocidos directamente en los resultados del período es igual o muy cercano al de los ingresos, sólo cambia el nombre de la cuenta (el boletín propone¹⁰ la cuenta "Cambios en el valor razonable de activos biológicos"

⁹ Párrafo 14 de la NIC 18 "Ingresos"

¹⁰ Párrafo 32

y en el apéndice se incluye a la altura de los ingresos propios).

Incluso se menciona en el boletín¹¹ que las compras de activos biológicos deben reconocerse directamente como tales a su valor razonable menos sus costos estimados de punto de venta y cualquier diferencia contra el costo de adquisición debe registrarse en resultados.

Esta aseveración confunde, ya que: ¿que diferencia podría haber entre un precio recientemente pactado ¡y pagado! entre dos personas con amplio conocimiento de lo que están haciendo, contra otro que fuera un valor razonable a la misma fecha?, todo producto tiene dos valores de mercado, uno el del mercado del comprador y revendedor y otro el del mercado del comprador final (consumo) o mercado de venta. Esto implica que el boletín se está refiriendo al mercado final, por lo tanto desde el momento mismo de la adquisición de algún activo se reconoce la utilidad que se generará en el momento de la venta al consumidor final, valuando este activo a ese precio y reconociendo en resultados ese beneficio, **no realizado**.

Es de aclarar que el párrafo anterior es válido para castigar el valor (deterioro), pero no debería utilizarse para incre-

mentarlo - Criterio Prudencial. Definitivamente es difícil ubicar el costo que tienen los activos biológicos y los productos agrícolas, sin embargo no imposible, como ya he mencionado ambos tienen un costo, en ocasiones bajos y casi siempre de ubicación insegura, ¿que valor puede tener un becerro al nacimiento?, no es sencillo delimitar los costos y asignarle un valor, igual un pollo, un árbol, etc., y tal vez muy bajo aparentemente, ¿cuando deben absorber los productos vivos el costo de los muertos?, ¿cómo prorratear el costo de jornaleros, vaqueros, etc.?, ciertamente nunca nos hemos puesto a analizar todas estas posibilidades en los boletines de activos fijos y de inventarios, sin embargo se podría dar un primer paso en estos conceptos, el que no lo hayamos hecho no significa que no lo hubiésemos necesitado.

Ese costo, aunque exista esta nueva teoría del valor razonable, a cualquier empresario agrícola debe serle sumamente útil. El éxito de los costos tal vez no sea exactamente el conocerlos, sino por que se conocen es factible abatirlos y con ello mejorar la eficiencia de la operación; ahora bien si la contabilidad se aleja aún más del conocimiento del costo de estos bienes, ¿le será realmente útil al empresario?

Por otra parte como ya mencioné con anterioridad estamos confundiendo algunos conceptos, llamándole comparabilidad al hecho de igualar los valores, incorporando el valor razonable. Este valor tendrá que ser muy parecido entre empresa y empresa, por lo que perderíamos las cifras de operación reales, y con ello la verdadera comparación que podríamos hacer entre cada empresa, conociendo su eficiencia, su costo de estructura, su generación real de patrimonio, etc.

Otro punto a considerar es la responsabilidad de la contabilidad, realmente los estados financieros deben reflejar los valores que le den valor a las entidades, o como lo menciona nuestra normatividad los valores para la entidad:

“..., pero los estados financieros, especialmente el balance general, no pretenden presentar cual es el valor del negocio, sino que únicamente presenta el valor, para el negocio, de sus recursos y obligaciones cuantificables. ...”¹²

Éste párrafo encierra una base importante de la filosofía de la contabilidad, al menos en nuestro país, tiene mucho que ver con los principios de Valor Histórico Original y de Negocio en Marcha.

¹¹ Párrafo 30

¹² Párrafo 22 del Boletín B-1 “Objetivos de los Estados Financieros”

Insisto en la importancia que debe tener una evaluación completa de nuestra normatividad, el boletín E-1 es una adaptación de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41, boletín emitido en diciembre de 2000 para iniciar su vigencia a partir del 1 de enero de 2003, el E-1 se publicó a finales de 2002 para iniciar también su vigencia el 1 de enero de 2003, es decir no hubo supletoriedad en ningún momento, además de haber tenido poco tiempo para evaluar su impacto y por ende no tener un proceso de austerización que fuera congruente con la importancia del cambio.

Por último es de suma importancia hacer mención (probablemente en forma reiterativa, pero no menos necesaria) que nuestra norma contable está basada en Principios, y las normas internacionales se basan únicamente en reglas particulares, es decir cualquier boletín emitido por el IASB, puede diferir de las normas establecidas por otro boletín emitido con anterioridad, debido a que las NICs no incluyen el Marco Conceptual establecido por los Principios Mexicanos. Así las Normas Internacionales pueden cambiar de una base de valuación a otra (costo histórico a valor razonable) con tanta facilidad aún cuando las bases sean divergentes.

También es necesario tomar en cuenta la importancia que tienen los valores históricos, ya que como ejemplo podríamos citar el resultado negativo que

tuvo el perder los valores originales, a la entrada del Boletín B-10. Podría asegurarse que en la actualidad muy pocas empresas conocen sus valores históricos, porque muy pocas empresas tuvieron el cuidado de resguardarlos y si ahora quisieran comparar sus estados financieros determinados con valores históricos y reexpresados, les sería imposible. Información que podría resultar de utilidad para algunos usuarios de la información.

Conclusión

El boletín E-1 es el inicio, probablemente de un cambio fundamental en la información contable, al incorporar en los activos valores que en la normatividad básica mexicana no han sido aprobados aún, ya que reconocen valores que no han sido realizados.

Por lo tanto es importante hagamos un examen profundo de lo que realmente queremos en la información financiera, valores del negocio o valores para el negocio, desde luego sin alejarnos de la homologación con la norma internacional, pero respetando los parámetros a los que queremos llegar.

Sugerencias

1. Muy probablemente la adopción del valor razonable para los activos y producto biológicos tuvo que ver con la complejidad de su costo a través de los métodos tradi-

cionales; sin embargo, para tener la certeza de la rentabilidad de un negocio de esta naturaleza, es necesario establecer los sistemas y registros que permitan determinar con mayor seguridad los resultados obtenidos de la producción y venta de los activos y productos biológicos.

2. El establecimiento de un sistema apropiado de costo permitirá controlar el costo y eficientar la operación, sobre todo cuando se pueden identificar los excesos y los desperdicios.

3. También para conocer con mayor precisión la rentabilidad del negocio es necesario determinar el ciclo de las operaciones, para evitar que la anticipación de los ingresos distorsionen los resultados y provoque un diferimiento de gastos o de pérdidas. Quizá este aspecto puede resolverse con la creación de provisiones adecuadas, para lograr el equilibrio de cada ciclo de operación de un negocio en particular, ya que en este ramo, los ciclos serán muy distintos dependiendo del tipo de activos y productos biológicos con los cuales se opere.

4. Así mismo es de suma importancia tener registros apropiados de los costos históricos ya que con el tiempo serán valores muy útiles para la información comparable de las entidades.

ESTIMADO SOCIO

Cualquier comentario, observación o sugerencia a este Boletín,
favor de hacerlo llegar directamente al autor.

CPC Jaime Carballo Maradiaga
e-mail:cma1@prodigy.net.mx
jcarmar@avantel.net