



José María Malgioglio

Mabel Mileti

Ana María Berri

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas de la Escuela de Contabilidad.

LA POSIBILIDAD DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE LA TIERRA AGRICOLA EN LA NORMATIVA INTERNACIONAL

1. INTRODUCCION

La tierra agrícola como factor productivo contablemente siempre ha sido considerada como un bien más dentro del rubro Bienes de Uso asimilándola a la tierra para otros usos, sin advertir la importancia de su naturaleza y lo que es más destacado, su característica de recurso sujeto a agotamiento y de existencia limitada.

La no existencia de Normas Contables específicas que contemplara este factor contribuyó a agravar la situación. Por este motivo el presente trabajo tiene por objeto destacar la necesidad de elaboración de un cuerpo de normas que regulen las actividades agropecuarias y dentro de ellas específicamente la tierra agrícola.

Por ello y en conocimiento de que internacionalmente existe una inquietud que se ve evidenciada por la elaboración de un documento sobre Agricultura denominado Borrador de Declaración de Principios, emitido por el Steering Committee, organismo técnico dependiente del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), borrador que fue sometido a la opinión de distintos organismos relacionados con la profesión a fin de que se expidieran, entre otras cuestiones relacionadas con la actividad agrícola, acerca de la necesidad o no de crear normas contables que regulen el tratamiento específico de las actividades agropecuarias y el valor contable de la tierra agrícola, consideramos de interés efectuar un relevamiento, en la parte pertinente de dicho documento de las cuestiones específicas mencionadas, para luego analizar e interpretar las distintas respuestas que los diferentes organismos del mundo dieron al tema, con el fin de marcar la tendencia mundial al reconocimiento del valor de la tierra agrícola.

Y definida esta necesidad, la próxima etapa consistirá en la aplicación de estas conclusiones internacionales al ámbito nacional con el ánimo de lograr una armonización con el Informe 19 del Cecyt, actualmente en estudio.

Por ello se exponen en primer término las cuestiones planteadas en el mencionado Borrador de Principios, que tienen una referencia directa con la Tierra Agrícola y realizando a continuación comentario sobre los mismos. Luego se presenta un Cuadro Comparativo de las respuestas de los distintos organismos representativos de la actividad profesional de los países o grupos de países, que procedieron a responder ante la consulta. Por último se hacen algunas consideraciones sobre estas respuestas.



2. BORRADOR DE DECLARACION DE PRINCIPIOS SOBRE AGRICULTURA - STEERING COMMITTEE (IASC) - 1996

En la parte referente a Tierra Agrícola se lee :

PRINCIPIO 20

Punto 101 : El objetivo de este Borrador de Declaración de Principios es la mejora y armonización de la contabilidad para las empresas comprometidas en las actividades agrícolas. Mientras los activos biológicos son activos significativos dentro de tales empresas, la tierra agrícola generalmente *es el activo individual más significativo*. Un análisis efectuado por el Steering Committee, de una muestra de compañías comprometidas en la agricultura, reveló que la tierra agrícola representaba el 31% del total de activos, el 78% de las compañías que podían elegir el método de valuación *utilizaba un método de valor actual*.

Punto 102 : La tierra agrícola es una parte integrante de muchos sistemas agrícolas. *Los atributos de la tierra valuada para la agricultura difieren de las propiedades valuadas para la mayoría de los otros usos a que se destina la tierra*. Las propiedades de la tierra (tales como humedad, fertilidad y drenaje), la topografía y el clima, son seleccionados y valuados por su contribución a la performance del sistema. La tierra provee capacidad productiva y un depósito de valor. El Steering Committee identificó que, mientras los activos biológicos son la fuente de la agricultura, ellos también comparten una relación única con la tierra en la cual crecen o sobre la que se levantan. *En muchos sistemas los activos biológicos son inseparables de la tierra*, su capacidad transformadora deriva de la tierra y los valores de mercado son establecidos inclusive sobre la tierra. El Steering Committee desea asegurar que, *en tales situaciones, existe una consistencia interna entre los métodos contables usados para los activos biológicos y aquellos utilizados para la tierra*

PRINCIPIO 21

Punto 103 : *Las empresas son fomentadas a utilizar el tratamiento alternativo prescripto en IAS 16 para la tierra agrícola*, particularmente en los sistemas basados en la tierra como *huertos, plantaciones y bosques*, donde *el valor representativo del activo biológico ha sido derivado de un valor neto de mercado (o medida sustituta del valor representativo), que incluya la tierra*.

Punto 104 : El Steering Committee consideró la alternativa de *excluir la tierra agrícola del alcance del IAS 16* e incorporarlo en el Borrador de Declaración de Principios. Esta alternativa fue *rechazada* porque el Steering Committee está comprometido a *trabajar*, donde sea posible, *dentro de la estructura de las Normas Contables Internacionales existentes*. *IAS 16 permite un tratamiento alternativo de valor representativo similar en concepto al recomendado por este Borrador de Declaración de Principios para los activos biológicos*.

PRINCIPIO 22

Punto 105 : Las empresas son fomentadas a *subclasificar la tierra* a fin de exponer a la tierra agrícola *en sus diferentes usos*, en el balance o bien en las notas.

Punto 106 : El Steering Committee cree que los atributos de la tierra utilizados en la producción agrícola son significativamente diferentes de los atributos de la tierra utilizados para otros propósitos. Esta diferencia tiene dos implicancias principales :

- a) La significatividad de la tierra para agricultura es tal, que *los beneficios futuros esperados de los activos biológicos a menudo no pueden ser considerados sin hacer referencia al estado de la tierra*. La evaluación de la gestión del período corriente y la posición

financiera no pueden ser tratadas sin la consideración de los cambios en el valor de la tierra ; y

- b) IAS 16 sugiere que el valor representativo para la tierra es generalmente *su valor de mercado para el uso existente*. Esta subclasificación, por lo tanto, tendrá una base diferente de valuación derivada del uso en actividades agrícolas. Existe la posibilidad de que el valor neto de mercado pueda diferir significativamente del valor de mercado para el uso actual (por ejemplo, invasión urbana sobre tierra agrícola). Aislando la tierra agrícola es posible una evaluación de su significatividad relativa, y por lo tanto los riesgos que pueden estar asociados con esta clase de activo.

3. COMENTARIO:

El Steering Committee, organismo técnico, como emisor de Normas de aplicación internacional, intenta a través de este documento, recoger opiniones que conduzcan a la afirmación de la necesidad de crear normas específicas que regulen la actividades agrícolas. Para este fin circulariza este documento a distintos entes en el ámbito internacional: organismos contables profesionales, entes financieros de relevancia, cuerpos profesionales de consultoría, etc.

Este documento presenta Principios, los cuales determinan a priori el alcance de los temas a tratar y sus características. Reflexionando acerca del alcance de este término, se destaca, tal como lo presenta el autor Ezequiel Ander Egg en su obra "Técnicas de Investigación Social", edición 23, que el Principio "se lo suele utilizar en el sentido de aquello que es fundamento". El término "principio" comenzó a ser utilizado por los presocráticos con un significado fundamental: "aquello de donde se deriva, un elemento al cual de reducen todos los demás".

Esto implica que estos Principios se dan "como presupuesto de una actividad racional y lógica, o bien como presupuesto de una acción. Se suelen formular como declaraciones generalizadas y abreviadas referida a algún aspecto de la realidad social, a valores o directivas para la acción.

De acuerdo con lo anterior, el Steering Committee intenta, con los Principios, determinar los presupuestos y las directivas sobre las cuales se derivarán todas las demás cuestiones.

Destaca luego las mismas cuestiones puntuales como:

- Que la Tierra Agrícola es el activo individual más significativo.
- Que, producto de una muestra de compañías agrícolas, la Tierra Agrícola representa el 31 % del total de los activos.
- Que, producto de esa misma muestra, el 78 % de las compañías utilizaba un método de valor actual para la Tierra Agrícola.
- Que los atributos de la tierra valuada para la agricultura difieren de las propiedades valuadas para la mayoría de los otros usos a que se destina la tierra.
- Que en muchos sistemas, los activos biológicos son inseparables de la tierra, y que los valores de mercado son establecidos inclusive sobre la tierra. En estos casos asegura que existe una consistencia interna entre los métodos contables usados para los activos biológicos y aquellos utilizados para la tierra.
- Que, como el Steering Committee está comprometido a trabajar dentro de la estructura de las Normas Contables Internacionales existentes, fomenta a las



empresas a utilizar el tratamiento alternativo prescripto en la IASC 16 para la tierra agrícola, para los sistemas basados en la tierra como huertos, plantaciones y bosques, donde el valor representativo se deriva de un valor neto de mercado (o medida sustituta del valor representativo) que incluye la tierra.

- Que las empresas son fomentadas a subclasificar la tierra, a fin de exponer a la Tierra Agrícola en sus diferentes usos.
- Que los beneficios futuros esperados de los activos biológicos, a menudo no pueden ser considerados sin hacer referencia al estado de la tierra.

En base a todo lo anterior, somete a opinión dos preguntas que han sido extractadas, y que tienen relación directa con la temática del presenta trabajo:

- 1.- La opinión de los consultados acerca de la necesidad de la emisión de una Norma Internacional sobre Agricultura (Cuestión 1).
- 2.- Opinión acerca de cual debe ser el valor asignado a la Tierra Agrícola, y sobre si se debe considerar un valor de mercado para los activos biológicos que incluya a la tierra (Cuestión 16).

En el cuadro que sigue se han volcado las partes destacadas de las respuestas a las dos cuestiones planteadas de los organismos naturales de los países que procedieron a contestar. No forman parte de este análisis las opiniones de los organismos financieros ni los consultores.



CUADRO COMPARATIVO DE LAS RESPUESTAS AL BORRADOR DEL STEERING COMMITTEE SOBRE AGRICULTURA

INSTITUCION	OPINION ACERCA DE LA NECESIDAD DE UNA NORMA INTERNACIONAL SOBRE AGRICULTURA (Cuestión 1)	OPINION ACERCA DE a) EL VALOR DE LA TIERRA AGRICOLA b) CONSIDERAR UN VALOR DE MERCADO PARA LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS QUE INCLUYA LA TIERRA (Cuestión 16)
FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS	Una norma sobre agricultura será una útil guía; sin embargo para Europa una norma de este tipo no es relevante porque el grueso del sector agrícola está constituido por pequeñas explotaciones y sus actividades son altamente subsidiadas lo que hace además improbable que a las operaciones de estas pequeñas empresas les sean aplicadas las normas del IASC	a) Estiman que no hay diferencias entre los Activos No Monetarios de una empresa cualquiera y la empresa agrícola. Si aquellas valúan esos activos a <i>Costo Histórico</i> no ven porqué la empresa agrícola no pueden valorar la tierra agrícola a ese valor. Se muestran entonces a favor de la aplicación del <i>Costo Histórico</i> b) No hay respuesta
FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS	Está de acuerdo en que se debería emitir una norma para la agricultura	a) Se debería reflejar el agotamiento del suelo en base a mediciones con sustento técnico b) No se comparte el criterio del IASC. Se considera que Tierra y Activos Biológicos deben medirse separadamente.
THE CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS	Están de acuerdo en la emisión de una norma internacional sobre agricultura que contenga una clasificación y la correspondiente valuación respecto de los activos agrícolas dado que sería útil contar con criterios uniformes.	a) No están de acuerdo con el criterio de Valores Corrientes para la tierra agrícola basándose en que las entidades del sector agrícola no deben apoyarse en principios distintos a los que rigen para entidades de otros sectores b) No hay respuesta



INSTITUCION	OPINION ACERCA DE LA NECESIDAD DE UNA NORMA INTERNACIONAL SOBRE AGRICULTURA (Cuestión 1)	OPINION ACERCA DE a) EL VALOR DE LA TIERRA AGRICOLA b) CONSIDERAR UN VALOR DE MERCADO PARA LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS QUE INCLUYA LA TIERRA (Cuestión 16)
THE INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN AUSTRALIA (ICAA)	Están de acuerdo que el IASC debería emitir una norma sobre agricultura. Sin embargo sugieren se adopte, según existe en Australia, una normativa restringida a los Activos Biológicos solamente dada las peculiaridades de estos activos.	a) Dentro del contexto de la agricultura sostienen la valuación de la tierra agrícola a Valores Corrientes. Donde una explotación no cambia de manos por décadas o aún por centurias, el costo histórico no es significativo. b) Prefieren que la tierra sea dejada de lado como objeto de las normas, ya que ella es medida en forma compatible con su tratamiento en las industrias.
THE AUSTRALIAN SOCIETY OF CERTIFIED PRACTISING ACCOUNTANTS (ASCPA)	Concuerdan con que el IASC deberían preparar y emitir una norma internacional sobre agricultura. También coinciden con la caracterización de la agricultura que hace el Steering Committee, pero interpretan que el Borrador podría aplicarse a HUMANOS, por lo que recomiendan que explícitamente los excluya de su ámbito	a) La tierra agrícola es un activo separado y las empresas deberían ser fomentadas a valuarla a valores corrientes. b) La posición que toma el Principio 21 del Draft es inconsistente con el tratamiento dado en Australia (Accounteign Standard AASH: " Depreciación de Activos no Corrientes", que señala que la tierra es un activo separado.
EUROPEAN COMMISSION IN THE TECHNIED SUB-COMMITTEE OF THE CONTACT COMMITTEE ON THE ACCOUNTING DIRECTIVES	Si bien aclara que su comentario no necesariamente refleja la unanimidad de los puntos de vista de los estados miembros dice que es discutible si hay necesidad de una IAS en este área, aun cuando el borrador ofrece a consideración un número de argumentos en apoyo del proyecto. Sin embargo estos argumentos son poco convincentes y podrían ser aplicados a industrias, tal vez mas necesitadas de una guía autorizada.	a) Discrepan con el requisito de aplicar un valor corriente para la tierra agrícola. De igual modo podría requerirse a las compañías petroleras medir sus refinerías a un Valor Corriente en base a sus pozos. b) No hay respuesta.



INSTITUCION	OPINION ACERCA DE LA NECESIDAD DE UNA NORMA INTERNACIONAL SOBRE AGRICULTURA (Cuestión 1)	OPINION ACERCA DE a) EL VALOR DE LA TIERRA AGRICOLA b) CONSIDERAR UN VALOR DE MERCADO PARA LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS QUE INCLUYA LA TIERRA (Cuestión 16)
THE SOCIETY OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS OF CANADA	Están de acuerdo de que la IASC debe emitir Norma Interna- cional de Contabilidad sobre agricultura porque el sector agrícola es económicamente significativo para algunos pa- íses y/o regiones del mundo. La agricultura es también de características muy diferentes de muchas otras industrias y, por lo tanto ha sido excluída de algunas normas actuales existentes. Es entonces una necesidad de que los informes contables guíen a esas industrias.	a) No están de acuerdo con alentar que el uso del valor corriente de la tierra agrícola se convierta en un requisito. Es deseable que el valor corriente se tome mesuradamente y sea relevante y consistente con la valuación de otros activos agrícolas. Un requisito de informar a Valor Corriente puede, de algún modo ser muy oneroso para las empresas que no tengan facilidad para obtenerlo. b) No hay respuesta
INSTITUTE DER WIRTSCHAFTSPRUF ER	Estiman no necesario desarrollar específicas estipulacio- nes de contabilidad para áreas específicas dado que ello lle- va al riesgo de definir una amplia variedad de regulaciones. De cualquier modo consideran que una norma sobre agri- cultura resultaría útil para una coherente aplicación de los principios generales a las cuestiones agrícolas	a) De requerirse a las empresas usar el Valor Corriente en la tierra agrí- cola sería necesario considerar la relación entre la agricultura y los activos biológicos para asegurar que el Valor Neto de libros no difie- re materialmente de aquél que sería determinado usando el valor co rriente. b) No hay respuesta
MALAYSIAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS	Entienden que, y atendiendo a la significación de la industria agrícola en Malasia, sería necesario una Norma Inter- nacional de Contabilidad sobre Agricultura. Precisan que la caracterización de la agricultura que hace el Steering Committee es bastante amplia y general.	a) Requerir a las empresas el uso de la valuación a Valores Corrientes en la tierra agrícola, puede ser necesario considerando la relación entre Activos Agrícolas y Activos Biológicos para garantizar llevar a un monto que no difiera materialmente del que debería ser deter- minado usando Valores Corrientes b) No hay respuesta



INSTITUCION	OPINION ACERCA DE LA NECESIDAD DE UNA NORMA INTERNACIONAL SOBRE AGRICULTURA (Cuestión 1)	OPINION ACERCA DE a) EL VALOR DE LA TIERRA AGRICOLA b) CONSIDERAR UN VALOR DE MERCADO PARA LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS QUE INCLUYA LA TIERRA (Cuestión 16)
THE INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS OF NEW ZEALAND	Coinciden en que la agricultura requiere un tratamiento separado en normas de contabilidad. Consideran que la naturaleza de los activos biológicos es única por su capacidad de transformación y, por lo tanto, no encajan en la estructura de normas existentes. La agricultura es la especialidad principal en la economía de Nueva Zelanda, y notan favorables movimientos hacia la provisión de normas internacionales de contabilidad en el área.	a) Consideran que el Draft no está preocupado por la tierra, y por lo tanto el Valor Neto en libros (deducida la amortización) de la tierra no debería ser prescripto en los borradores. Muestran satisfacción por acceder a fomentar a las empresas a utilizar el Valor Corriente para la tierra en contabilidad.
STOWARZYSZENIE KSIĘGOWICH W POLSCE ACCOUNTANTS ASSOCIATION IN POLAND	Agradecen el envío del Borrador de Principios de Agricultura. Encuentran el texto de gran interés pero no tienen comentarios para proponer por el momento.	Agradecen el envío del Borrador de Principios de Agricultura. Encontró el texto de gran interés pero no tienen comentarios para proponer por el momento.
CÂMARA DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (PORTUGAL)	Responden afirmativamente.	a) Aceptan la alternativa prevista en la IASC 16 para la tierra agrícola b) No aceptan que los activos biológicos estén incluidos en el valor de la tierra.



INSTITUCION	OPINION ACERCA DE LA NECESIDAD DE UNA NORMA INTERNACIONAL SOBRE AGRICULTURA (Cuestión 1)	OPINION ACERCA DE a) EL VALOR DE LA TIERRA AGRICOLA b) CONSIDERAR UN VALOR DE MERCADO PARA LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS QUE INCLUYA LA TIERRA (Cuestión 16)
THE SOUTH AFRICAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS	No se expiden taxativamente sobre la pregunta pero pasan a responder algunas cuestiones en particular	a) Consideran que sería lógico tener expuesto a la Tierra Agrícola con un valor corriente. Igualmente para los activos biológicos. b) Aunque reconocen la conexión entre la tierra agrícola y los activos biológicos en un sistema basado en la tierra y que sería mas lógico tener a ambos expuestos valor corriente. Su preocupación consiste en que si se hubiera presentado como requisito, el modelo propuesto se hubiera encontrado con una resistencia significativa que desvirtuaría los otros requisitos.
THE SWEDISH INSTITUTE OF AUTHORISED PUBLIC ACCOUNTANTS	Muestran conformidad con la emisión de Normas Contables internacionales sobre Agricultura.	a) Aceptan valor corriente para la tierra si también fuera requisito para los activos biológicos. b) Si el valor corriente fuera un requerimiento para los activos biológicos, la FAR cree que el revalúo de la Tierra Agrícola sería un requerimiento. Si la tierra agrícola no está revaluada, la medición básica diferente sería la utilizada para activos similares.
THE INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS OF ZIMBABWE	Muestran conformidad con la emisión de Normas Contables internacionales sobre Agricultura.	a) No se expiden taxativamente sobre este aspecto. b) Contestan lacónicamente " No"



4. LA POSIBILIDAD DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE LA TIERRA AGRÍCOLA EN LA NOMATIVA INTERNACIONAL.

Hasta el momento no existen Normas Contables específicas que contemplen la Tierra Agrícola como factor productivo. Se la ha considerado como un recurso inagotable, sin destacar su existencia limitada.

Dada la importancia de las actividades agrícolas en el mundo y, dentro de ellas, la incidencia del factor tierra, se hace necesario la elaboración de un cuerpo de normas que regulen estas actividades dentro de un marco internacional, necesidad que fué detectada por el Comité Internacional de Normas Contables, cuyo organismo técnico, el Steering Committee, elaboró un Borrador de Declaración de Principios sobre Agricultura, que somete a consulta.

El presente trabajo tiene por objeto el análisis e interpretación de las respuestas sobre dos cuestiones : a) necesidad de una norma internacional sobre agricultura ; b) el valor de la tierra agrícola.

Se intenta de esta forma marcar la tendencia de la opinión internacional sobre estos temas

5. BREVE ANÁLISIS DE LAS RESPUESTAS

En las contestaciones a la consulta del Borrador de Principios elaborado por el Steering Committee, a los organismos que podrían considerarse oficiales, puede notarse que hay una amplia mayoría que se vuelcan por la afirmativa sobre la necesidad de emisión de normas internacionales para la agricultura. Sin embargo es conveniente destacar que entre los pocos que ponen en duda esta necesidad se encuentran las instituciones que representan a los principales países de Europa: la *Federation des Experts Comptables Europeens* y la *European Commission in the TechniedSub-Committee of the Contact Committee on the Accounting Directives*. Esta posición está relacionada con la forma de explotación agrícola de esos países, en donde las pequeñas y medianas empresas son las predominantes y habría reticencia a aceptar la aplicación de normas contables internacionales específicas, a lo que habría que agregar las prácticas de subsidios oficiales a esta actividad.

En cuanto a considerar algún tipo de **Valor Corriente** para la Tierra Agrícola vemos que aproximadamente la mitad de los que respondieron lo hicieron afirmativamente. Visualizando a los que lo hicieron por la negativa, puede observarse que a las dos instituciones que se nombran en el párrafo anterior se unen las dos instituciones que representan a Canadá: *The Canadian Institute of Chartered Accountants* y *The Society of Management Accountants of Canada*. Debe deducirse, cosa que por otra parte lo afirma una de éstas, que se mantienen en la postura de considerar un valor histórico para la tierra.

Respecto de **considerar un valor de mercado para los activos biológicos que incluya a la tierra**, descartando los entes mencionados ya para aceptar valor corriente, son pocos los que se expiden y entre los que lo hacen por la negativa, se destaca la de *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina*, junto a las instituciones que representan a Australia, Portugal y Zimbawe.

De todos modos, y aceptada la realidad de la disparidad de criterios, especialmente en lo referido a la valuación de la Tierra Agrícola, el Steering Committee ya ha distribuído un nuevo Borrador de Principios sobre Normas Internacionales para la Agricultura, elaborado considerando las respuestas de los organismos consultados, parte de las cuales han sido analizadas en el presente trabajo.



BIBLIOGRAFÍA

- STEERING COMMITTEE (IASC): " Borrador de Declaración de Principios emitido para recibir comentarios – Agricultura". (1996).
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE: "Comment Letters on Draft Statement of Principles – Agriculture".
- ANDER EGG, Ezequiel: "Técnicas de Investigación Social". Editorial Magisterio Río de la Plata, 23^a. Edición – Junio 1993.