



Los activos biológicos

un nuevo concepto, un nuevo criterio contable

Vernor Mesén Figueroa
vmesen@tantravel.com

Director de Administración y Finanzas de la Corporación de Viajes TAM S.A. y Vicepresidente del Instituto de Auditores Internos de Costa Rica. Fue Jefe de Auditoría Interna y gerente en prestigiosas firmas nacionales. Es Master en Economía con énfasis en Economía Empresarial por la Universidad de Costa Rica. Licenciado en Contaduría Pública de la Universidad de Costa Rica. Licenciado en Finanzas y Dirección de Empresas de la misma casa de estudios. Profesor Adjunto UCR e ITCR.

Introducción

No cabe duda de la importancia que el sector productivo enfocado a la agricultura,

a la ganadería y afines tiene en la economía de muchos países, especialmente en la de aquellos en vías de desarrollo. Tal es el caso de Costa Rica, país en el cual más de la cuarta parte de sus habitantes se dedica a dicho sector y donde, a pesar del esfuerzo realizado durante las últimas dos décadas por diversificar las exportaciones, éstas todavía tienen un importante componente de productos derivados del agro, la ganadería y demás actividades que conllevan la gestión empresarial asociada con el manejo de seres vivos.

Ahora bien, a lo largo de la historia y como un criterio contable generalmente aceptado, en los estados financieros de entidades dedicadas a las actividades

agrícolas, ganaderas y similares, tales como la apicultura, la floricultura, la acuicultura y la silvicultura, los seres vivos (tanto plantas como animales) han sido contabilizados como “inventarios” o como “propiedad, planta y equipo”. Sin embargo, partiendo del principio de realidad económica, resulta claro que, dadas su naturaleza y características, los seres vivos no pueden ser parte de las clasificaciones contables citadas. Era imperativo establecer bases claras y precisas para el reconocimiento contable de las plantaciones agrícolas y de los animales.

Es así como desde 1994, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad se dio a la tarea de establecer criterios técnicos

Desde el punto de vista conceptual, la NIC 41 “Agricultura” establece que activo biológico “es todo aquel ser viviente planta o animal” sujeto a procesos de transformación biológica derivados de las actividades empresariales asociadas con el sector agrícola, ganadero o de índole similar.

para el registro, valuación, presentación y revelación de las transacciones económicas asociadas directamente con las actividades agrícolas, ganaderas y de naturaleza similar. Estos criterios servirían para normar procesos de transformación biológica (crecimiento, degeneración, producción y procreación) relacionados con los seres vivos generados a partir de las actividades empresariales desarrolladas por dicho sector productivo.

En el 2003, tras largos años de estudio y análisis, se publicó la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41 “Agricultura”, la cual establece que los cultivos, plantaciones y animales asociados con las actividades agrícolas, ganaderas y de índole similar, deben presentarse dentro de los estados financieros en una categoría específica denominada activos biológicos. Esta no sólo permite hacer énfasis en la naturaleza y características propias de los citados activos, sino que también hace posible la adopción de criterios de medición inicial y posterior acordes con la realidad económica y circunstancias particulares que rodean a los activos biológicos.

Concepto y clasificación de los activos biológicos

Desde el punto de vista conceptual, la NIC 41 “Agricultura” establece que activo biológico “es todo aquel ser viviente planta o animal” (Federación Internacional de Contabilidad 2005, p 1301) sujeto a procesos de transformación biológica derivados de las actividades empresariales asociadas con el sector agrícola, ganadero o de índole similar. Asimismo, la NIC

establece que el proceso de transformación biológica “es aquel que comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos” (Federación Internacional de Contabilidad 2005, p 1301).

A partir de ambas definiciones resulta clara la diferencia de naturaleza y características entre, por una parte, los activos biológicos y los procesos que asocian con éstos y, por otra parte, los demás activos que una entidad posee y que se relacionan directamente con las actividades agrícolas, tales como terrenos, maquinaria y herramientas agrícolas, inventarios de suministros y materiales

y activos intangibles, entre otros.

En términos de su clasificación y presentación contable, los activos biológicos ocupan una categoría independiente dentro del balance general. Se catalogan como no circulantes (no se espera que se realicen durante el siguiente año posterior a la fecha del balance o durante el siguiente ciclo de operaciones) y, por lo tanto, deben ser clasificados en la sección de activos no corrientes del balance general. Asimismo, la normativa recomienda una descripción cuantificada de cada grupo de activos biológicos y que, si resulta adecuado, se indique cuáles son los activos biológicos para el consumo y cuáles se mantienen para producir frutos, o bien, cuáles son los activos biológicos maduros (los >>





que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección) y cuáles están por madurar.

Registro inicial y medición posterior de los activos biológicos

Al igual que en lo relativo a su clasificación y presentación contable, los criterios de registro inicial y medición posterior de los activos biológicos también son diferentes a los del resto de los activos que componen el balance general de las entidades dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas y afines. A continuación se hará un esbozo de cuáles son los criterios a seguir para la contabilización de los citados activos.

1. Registro inicial

Al momento de su reconocimiento inicial, los activos biológicos deben ser medidos por su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. Sin embargo, cuando dicho

valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad, de manera excepcional y transitoria, la entidad podrá reconocer sus activos biológicos al costo menos su correspondiente depreciación acumulada y menos las pérdidas por deterioro del valor que les puedan ser imputables. Ahora bien, la normativa contable enfatiza que, en cuanto sea posible medir con fiabilidad el valor razonable de los activos biológicos, deberá abandonarse el tratamiento alternativo y valorar tales activos de la manera habitual.

2. Medición posterior

En fechas subsiguientes, los activos biológicos deben ser medidos por su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta. En este caso, las diferencias entre el valor original de registro de un activo biológico y sus mediciones posteriores de valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de su venta, deberán reconocerse como una ganancia o pérdida en el periodo contable en el cual aparezcan.

3. El concepto de valor razonable y las metodologías para su determinación

Entre las novedades de la NIC 41 “Agricultura”, destaca la eliminación del costo histórico como base para el registro inicial y la medición posterior de los valores asociados con los activos biológicos. Salvo en una excepción, se sustituye dicho costo histórico por el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. Es una base de medición más compleja, pero a la vez más dinámica y funcional. De acuerdo con la NIC, el valor razonable se define “como el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre” (Federación Internacional de Contabilidad 2005, p 1302) y los costos estimados hasta el punto de venta “incluyen tanto los

A partir de la puesta en vigor de este nuevo concepto, los seres vivos (plantas y animales) deben ser clasificados y presentados en partidas independientes.

costos de cosecha y transporte como todas aquellas erogaciones incrementales necesarias para la colocación de los activos biológicos en el mercado, tales como comisiones, corretajes e impuestos entre otras” (David y Archer 2005). De esta forma, todos los activos biológicos deben ser reconocidos y medidos en estados financieros por el precio de mercado, resultado éste último de una transacción pactada entre dos agentes económicos en condiciones de libertad y adecuada información.

Al respecto, resulta importante establecer las razones por las cuales la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad optó por el valor razonable como base de medición en oposición al uso del costo histórico, así como señalar las metodologías utilizadas para determinar en forma fiable el valor razonable de los activos biológicos.

A- Razones para la adopción del valor razonable:

Entre las principales razones que sirvieron de base para la elección del valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta como criterio de medición de los activos biológicos figuran las que apuntamos a continuación:

► Contabilizar los activos biológicos a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, permite establecer una relación directa entre los procesos de transformación biológica y los cambios en las expectativas futuras de beneficios económicos que la entidad espera recibir. Por ende, logra que los estados financieros presenten una posición

financiera, resultados de operación y flujos de efectivo mucho más realistas y fiables. Supongamos que una empresa dedicada a la reforestación utiliza el costo histórico como base para la medición de sus activos biológicos. En tal caso, dicha empresa no debería reconocer en su estado de resultados ningún ingreso, sino hasta su primera cosecha y venta (quizás 20 o más años luego de la siembra de los árboles) y, por ende, tampoco podría reconocer el incremento de valor de su activo biológico (conforme los árboles crecen, aumenta de su valor). En contraposición, si la empresa utiliza el valor razonable menos los costos hasta su punto de venta, podrá reconocer de forma periódica y paulatina los ingresos derivados de la tenencia de una plantación de árboles como el incremento de su valor.

► Llevar un registro periódico y paulatino de la evolución cuantitativa y cualitativa de los activos biológicos y, por ende, del reconocimiento de las ganancias y pérdidas derivadas de su tenencia, permite determinar mejor la rentabilidad asociada con las operaciones, al tiempo que posibilita la aplicación coherente de la base de acumulación contable y, por lo tanto, la adecuada asociación de ingresos y gastos, tal y como lo exige la NIC 18 “Ingresos Ordinarios”.

► Esta medición de los activos biológicos es mejor que la anterior basada en el costo histórico porque: 1) los activos biológicos usualmente se negocian a precios de mercado;

2) sus ciclos de producción son relativamente largos, continuos y se caracterizan por una importante volatilidad en su entorno productivo y comercial, lo cual genera sustanciales fluctuaciones de precios en lapsos relativamente cortos. Si se usara una base de costo histórico, estos no serían sujetos de reconocimiento y revelación contable.

B- Metodologías para la determinación del valor razonable:

Desde el punto de vista técnico, la NIC 41 “Agricultura” establece como metodologías válidas para la determinación del valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, las que se detallan a continuación:

► Precios de mercados activos: la NIC establece que, si existe un mercado activo (entendiendo éste como un mercado organizado o bolsa) para un determinado activo biológico o para sus productos agrícolas, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Asimismo, si la entidad negocia en dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado que espera transar sus activos biológicos. Cabe resaltar que, en nuestro país, desde 1992, existe una Bolsa de Productos Agrícolas, cuyo nombre pasó a ser BOLCOMER en año 2001, que puede suministrar información acerca de transacciones realizadas a precios de mercado relacionadas con >>

múltiples tipos de activos biológicos. Por otra parte, muy frecuentemente las empresas exportadoras transan sus activos biológicos por medio de bolsas de productos agrícolas internacionales y éstas pueden facilitar los valores de referencia de las cotizaciones de mercado.

► Precios de transacciones recientes en el mercado: bajo el supuesto de que no ha habido cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la fecha del balance general, el uso de transacciones recientes puede ser una buena opción para determinar el valor de mercado de los activos biológicos.

► Referencias del sector: como ejemplos de metodologías útiles para la valuación contable de tales activos, podemos mencionar el valor de los cultivos de un huerto expresado en función de la superficie en fanegas o hectáreas, de la producción en términos

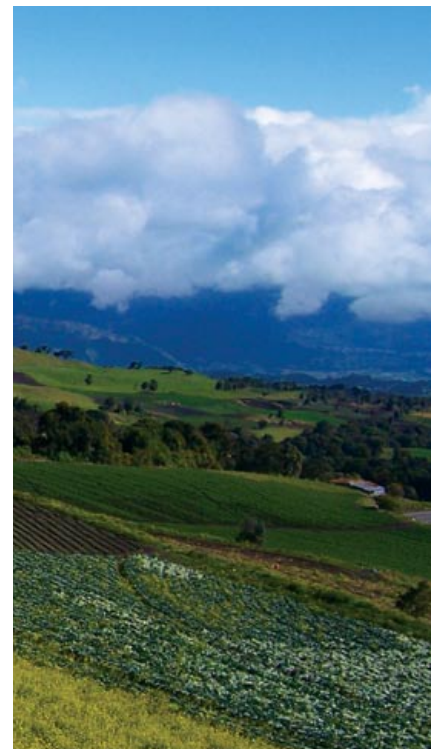
de envases estándar para exportación u otra unidad de capacidad, o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

► El valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo: cuando no es posible determinar el valor razonable de un activo biológico por medio de las fuentes antes analizadas, la entidad podrá hacerlo estimando el valor presente de los flujos netos de efectivo que se espera sean generados por dicho activo, en su ubicación y condición actuales. Para tales efectos, la entidad deberá desarrollar un modelo financiero basado en suposiciones sólidas y razonables, las cuales permitan el cálculo tanto de los flujos de efectivo de entrada y salida generados por el activo biológico como de la tasa por medio de la cual se llevará a cabo el descuento de dichos flujos.

Efectos financieros y fiscales de los activos biológicos

Una vez establecidos los criterios para el registro inicial y la medición posterior de los activos biológicos, resulta de gran valor analizar el impacto de dichos criterios contables sobre los indicadores financieros y de gestión de las empresas, así como sobre los montos que éstas deben erogar por concepto de impuesto sobre la renta.

Tal y como se hizo referencia en las secciones anteriores, el uso del valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta como base para la medición y valuación de los activos biológicos derivados de las actividades agrícolas, eventualmente traerá consigo una mejora o un deterioro sustancial (según sea el caso) en los indicadores de apalancamiento y rentabilidad. Como se indicó en el apartado anterior, la entidad deberá ajustar periódicamente el valor de sus activos biológicos en su



Se impone el uso del valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta como base de medición tanto para el reconocimiento inicial como para la valuación posterior de los activos biológicos.



balance general, reconociendo en forma simultánea en sus estado de resultados una ganancia o pérdida derivada de los cambios cualitativos y cuantitativos de sus activos biológicos. Ambos efectos no existirían si la entidad utilizara el costo histórico como base de medición y valuación, dado que el valor original de los activos se mantendría constante.

En lo relacionado al ámbito impositivo y específicamente acerca del tratamiento de las ganancias y pérdidas generadas por la tenencia de activos biológicos, no existe pronunciamiento oficial alguno por parte de la Administración Tributaria Costarricense. Sin embargo, al interpretar los criterios generales que rigen en términos de materia fiscal, resulta claro que las ganancias o pérdidas contables registradas en el estado de resultados deben ser declaradas como ingresos no gravables o gastos no deducibles según corresponda. Por ende, estos se contabilizan como diferencias temporarias por impuesto sobre renta, tal y como lo establece la NIC 12 “Contabilización del Impuesto”. En otras palabras, emplear el uso del valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta como base de

medición y valuación contable no tendrá ninguna incidencia en la determinación de la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto sobre la renta; esto en virtud de que la Administración Tributaria gravará o aceptará como deducible las ganancias o pérdidas mencionadas, una vez vendidos de los activos biológicos o los productos agrícolas derivados de éstos.

Conclusiones

A nivel general, el estudio de los tratamientos contables de los activos biológicos conduce hacia una serie de importantes conclusiones acerca de su impacto sobre los estados financieros y las decisiones económicas y estratégicas que toman los usuarios relacionados con entidades agrícolas, ganaderas y similares. Entre dichas conclusiones se destacan las siguientes:

1. El concepto de activos biológicos rompe paradigmas y establece nuevos criterios para su tratamiento contable. Es así como a partir de la puesta en vigor de este nuevo concepto, los seres vivos (plantas y animales)

deben ser clasificados y presentados en partidas independientes, registrados y valorados utilizando una base de medición que refleje de mejor manera su sustancia y realidad económica.

2. El uso del valor razonable, menos los costos estimados hasta el punto de venta como base de medición tanto para el reconocimiento inicial como para la valuación posterior de los activos biológicos, refleja la creciente inclusión, en las Normas Internacionales de Información Financiera, de bases de medición mucho más dinámicas y, por ende, mucho más útiles y fiables para la toma de decisiones financieras y económicas de los usuarios de los estados financieros. Se abandonan, entonces, bases de medición estática como el costo histórico, que no se adapta a las características evolutivas de los activos biológicos.
3. La adopción del valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta como criterio para el reconocimiento inicial y medición posterior, introduce un mayor >>

nivel de complejidad en la elaboración de la información financiera, ya que obliga a la entidad al uso de técnicas sofisticadas para la actualización en forma continua y sistemática del valor de sus activos biológicos. Por ende, deben reflejar, tanto en su balance general como en su estado de resultados, los cambios cuantitativos y cualitativos presentados por dichos activos a lo largo del tiempo. Asimismo, este registro continuo de los cambios de valor de los activos biológicos, trae consigo

un efecto importante en la posición financiera, resultados de operación y flujos de efectivo de las entidades agrícolas, ganaderas y afines. ■

Referencias bibliográficas

Federación Internacional de Contabilidad (2005), Normas Internacionales de Información Financiera. México, D.F., Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., octava edición.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

A.C. (2003). Diferencias importantes en PCGA en Canadá, Chile, México y Estados Unidos, México, D.F., Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., segunda edición.

David Alexander y Simon Archer (2005). Guía Miller de NIC y NIIF, Lima, Perú, Editorial REDCONTABLE LLC, quinta edición.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. (2005). Normas de Información Financiera, México, D.F., Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

RESUMEN:

Para Costa Rica, el establecimiento del concepto de activos biológicos representa un hecho de suma importancia, porque las actividades agrícolas, ganaderas y afines representan uno de los principales sectores productivos de nuestra economía. Este sector no sólo genera al país una importante cantidad de divisas, sino que también provee de empleo a aproximadamente la cuarta parte de nuestros habitantes.

El objeto del presente estudio consiste, en primer lugar, en establecer el alcance del concepto de activos biológicos asociados con las actividades agrícolas, ganaderas y de carácter similar. En segundo lugar, pretende analizar los criterios utilizados por las entidades dedicadas a este tipo de actividades para el registro, valuación, presentación y revelación en sus estados financieros de los activos biológicos de su propiedad. Asimismo, se dará particular atención a las justificaciones de índole técnica que la normativa contable esboza para la adopción del valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, como la base para el reconocimiento inicial y medición posterior en los estados financieros de los activos biológicos. También se analizarán detalladamente las metodologías empleadas para calcular y determinar el citado valor. Finalmente este estudio busca establecer el impacto de los nuevos criterios de contabilización relativos a los activos biológicos sobre la posición financiera, resultados de operación y flujos de efectivo de las entidades, así como los efectos que en materia impositiva se generan a partir de dichos criterios.

Palabras claves: activo biológico, valor razonable, transformación biológica, costos estimados hasta el punto de venta, mercado activo.

SUMMARY:

Establishing the biological asset concept is in fact of paramount importance to Costa Rica as agricultural, cattle raising and related activities represent one of the main production sectors in our economy. This sector not only provides the country with a sizable amount of foreign income but also provides employment to about a quarter of its people.

The aim of the current study is first to establish the scope of the biological asset concept associated with agricultural, cattle raising and related activities. Secondly, to analyze the diverse criteria used by the institutions dedicated to those activities to record, evaluate, present and show in their financial statements those biological assets they own. Particular attention will be paid as well to the technical justifiers that accounting principles drafts to adopt a reasonable value less than estimated costs up to the point of sale as the basis to initially recognize and later measure the biological assets in financial statements. Also the methodology used to calculate and establish that value will be carefully analyzed. Finally, this work seeks to establish the impact that these new accounting criteria regarding biological assets will have on the financial position, operating results and cash flow of companies, as well as its effect on revenue taxation.

Keywords: biological asset, reasonable value, biological transformation, estimated costs up to the point of sale, active market.