



Mabel Mileti

José María Malgioglio

Ana Maria Berri

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad.

INFORMES CONTABLES ALTERNATIVOS SOBRE LA TIERRA AGRÍCOLA CON MANEJO SUSTENTABLE

1. INTRODUCCION

Hasta el presente los autores no se han puesto de acuerdo en el carácter a asignar a la disciplina contable. Parecería que lo más común es destinarle como función la medición del Patrimonio y sus variaciones, con un enfoque meramente financiero, que se traduce en los informes contables llamados Estados Contables de publicación.

Pero, si se enrola en la corriente del pensamiento que considera a la Contabilidad como una ciencia, se puede inferir que su campo va mucho más allá de la simple cuantificación monetaria del Patrimonio. Si, además, se la ubica dentro del campo de las ciencias sociales, como ciencia fáctica, y se atiende a algunas de las características de éstas últimas - conocimiento científico que trasciende los hechos - que señala que como tal puede llegar a crear nuevas normas de conductas individuales o sociales, y dando por sentado la utilidad de los conocimientos contables ; se propone dentro de este trabajo aplicar la investigación contable como método científico con el propósito de solucionar problemas. En éste caso particular : informar acerca del procedimiento utilizado para detener la depreciación de la tierra agrícola, ello en función de la responsabilidad social asumida por los agricultores.

La responsabilidad de informar, en este caso, trasciende los dueños del campo y se extiende a un espectro amplio de interesados. Se concuerda con el Profesor García Casella respecto a que la Contabilidad no puede ser un elemento del sistema de información de un ente - como lo menciona Enrique Fowler Newton en sus obras - sino que debe ser todo el sistema de información, aportando datos o mediciones "sobre todos los hechos o eventos que interesan a las personas necesitadas de decidir".

2. MARCO DE CONCEPTOS

Producto de investigaciones anteriores se ha demostrado el proceso de degradación que sufre el suelo y fue objeto de un estudio particularizado la **Tierra Agrícola**.

Se destacó que la tierra es una parte integrante de muchos sistemas agrícolas, incluso resulta ser, generalmente, el activo individual más significativo. Se citó un análisis efectuado por el Steering Committtee sobre Agricultura (organismo técnico dependiente del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad - IASC) el cual reveló que de una muestra de compañías comprometidas en la agricultura, la tierra agrícola representaba el 31% del total de activos. De allí la importancia del tema y la preocupación de los interesados por conservarla.

Es así que en el área agronómica surgieron estudios que llevaron a diferentes procesos de producción con un único objetivo : detener el proceso del fenómeno de la degradación. Se ponen de manifiesto así lo que se llama "agricultura conservacionista" por un lado, y la "agricultura sustentable o sostenible" por el otro.



La agricultura conservacionista significa una actitud distinta frente a la forma de cultivar la tierra. Apunta a CONSERVAR PARA PRODUCIR MAS Y MEJOR, proponiendo soluciones técnicas integradas que tienden en general a disminuir los niveles de degradación y mejorar la productividad. En general podría decirse que las prácticas conservacionistas se proponen solucionar diferentes tipos de problemas que atañen al agricultor, tales como, el problema del agua, el del planchado y la compactación de la tierra, la pérdida de calidad, la pérdida del suelo y la implementación de prácticas aisladas.

La agricultura sustentable tiene que ver con el concepto de desarrollo sustentable aplicado al sistema productivo, al que definimos como la capacidad de dicho sistema de mantener una tasa positiva de crecimiento a través del tiempo. Esto aplicado al sector agropecuario, significaría un MANTENIMIENTO PERMANENTE DE UNA PRODUCCIÓN CRECIENTE, destinando para ello todos los recursos que fueren necesarios.

La sostenibilidad o sustentabilidad requiere : **un conocimiento de los sistemas de producción, tecnología aplicada, una adecuada gestión técnico-económica y un marco político acorde a los propósitos sustentados.**

Conclusión : para lograr una producción agrícola bajo prácticas sostenibles la empresa debe hacer frente a una serie de operaciones. El problema que se plantea en consecuencia es **¿cómo informar contablemente ?**

3. EL PAPEL DE LA CONTABILIDAD

La Contabilidad bajo el paradigma de la utilidad, tiene el importante compromiso de crear los mecanismos que le permitan poner a disposición de los usuarios toda la información necesaria que sirva para la toma de decisiones. En otras palabras, debe en su tarea recoger toda la información útil en tiempo y forma, de modo de proporcionar a sus usuarios los elementos necesarios que los impulsen a la acción.

Asumiendo este compromiso deberá definir con claridad:

- a) quienes son los usuarios de la información contable (actuales o potenciales)
- b) las necesidades de información de los mismos, las que estarán íntimamente relacionadas con los objetivos que ellos persigan

Una primera clasificación de los usuarios, sería aquella que distinguiera entre los externos y los internos. Es decir entre aquellos que reciben la información contable y que no tienen posibilidades de participar en su elaboración (externos) y aquellos que estando dentro del ente emisor de los informes contables tienen influencia sobre su preparación (internos).

Una segunda clasificación, sería la que apunta a distinguirlos entre: acreedores, inversores, el Fisco, organismos privados y gubernamentales, controladores del medio ambiente, empleados, clientes, organismos que requieren información económica-estadística, etc.

Si se hiciera un análisis aún más depurado de la enumeración anterior, se debería diferenciar dentro del usuario Inversor, dos tipos distintos:

- a) aquellos que revisten el carácter de colocadores de fondos con el objeto de obtener una rentabilidad a corto plazo, transitoria
- b) aquellos que invierten con el ánimo de conservar la fuente generadora de ingresos, donde lo más importante radica en la conservación del patrimonio y no en los resultados que el mismo pueda generar.

Cada uno de los usuarios enumerados, incluyendo la subclasificación anterior, poseen necesidades diferentes, y por lo tanto requerirán información contable apta, útil, que pueda responder a las mismas y que le permitan la toma de decisiones adecuada.

¿De qué manera la Contabilidad puede informar satisfaciendo las múltiples necesidades de los distintos usuarios?

Es aquí donde se percibe la necesidad de diseñar un Marco Conceptual, el que deberá describir con claridad cuáles pueden ser sus usuarios y los objetivos de los mismos. De la defi-



nición, surgirá entonces todas las cualidades o requisitos que debe reunir la información contable, conceptualizará los elementos patrimoniales, los resultados etc. Definido el marco, se elaborarán todas las reglas de valuación y exposición relativas a él.

¿Puede un solo Marco Conceptual responder a las necesidades de información de los distintos usuarios?

Por lo expuesto es evidente que no.

Si centramos el análisis, por ejemplo, en la valuación de los Bienes de Uso, tanto tangibles como intangibles, se observa, que por sus características, resulta compleja, ya que dependerá de los objetivos del ente emisor de información contable, que como es lógico responde a los objetivos de sus propietarios (inversores actuales).

Por lo expuesto, si el capital de una empresa en forma mayoritaria está en manos de inversores cuya intención es lograr la máxima rentabilidad a corto plazo, sin interesar el agotamiento de sus activos inmovilizados, el correcto cálculo del valor recuperable solucionará el problema de exposición, tanto en el caso de un Marco conceptual que admita valor de costo ó valores corrientes para estos bienes, ya que la pérdida de valor se verá reflejada en el ajuste en menos del activo inmovilizado.

Otra posición distinta será el del ente emisor de información contable, que reúna dentro de su Patrimonio Neto, a inversores que en su mayoría centran sus objetivos en la conservación de la fuente de riqueza, sin agotarla, a los efectos de mantener a lo largo del tiempo una rentabilidad razonable. En este caso la valuación de los activos inmovilizados estará representada por aquella valuación que brinde datos de la riqueza potencial que esos activos reúnen. De esta forma la valuación de los mismos debería reflejar el mayor valor producto del cálculo de su valor de uso, ya que la conservación de los bienes le permitirá proyectar en el futuro una corriente de ingresos mayor. Pero lo expuesto dependerá del Marco conceptual, ya que si este admite valor de costo, tendrá como límite el valor recuperable, y por lo tanto no se reconocería el mayor valor. En cambio si el Marco conceptual admite valores corrientes para este tipo de bienes, existirá la posibilidad de reflejar patrimonialmente su verdadero valor.

4. EL PAPEL DE LA INVESTIGACION EN CONTABILIDAD

Producto de la investigación contable realizada, se pueden distinguir tres etapas. En una **primera etapa** se detectaron múltiples necesidades no satisfechas de información. Las empresas agrícolas no escapan a esta realidad.

La actividad económica agropecuaria en la zona de la Provincia de Santa Fe y alrededores se encuentra en su gran mayoría en manos de empresas de familia, propietarios de tierra de escasas dimensiones, que no están organizadas en forma de sociedades, por lo tanto no reguladas por la Ley de Sociedades Comerciales y por ende no obligadas a llevar su contabilidad en forma organizada bajo libros de comercio llamados obligatorios, ni a presentar Estados contables de publicación.

Ello hace necesario la clasificación de estas empresas en dos grandes grupos :

- a) las que llevan su contabilidad en forma organizada y presentan Estados Contables.
- b) las que no llevan libros contables obligatorios y no practican Estados Contables.

Tanto las empresas a) o b) clasificadas precedentemente tienen necesidad de información contable acerca del patrimonio, su evolución, los resultados, etc. Y a su vez, les son requeridas información por parte de distintos entes : bancos, el fisco, organismos previsionales, gremiales, organismos del sector, etc.

Las empresas a) presentarán información contable preparada de acuerdo a la normativa contable vigente. Las empresas b) presentarán información (distinta a la figura de los Estados Contables de publicación) de acuerdo al criterio del profesional interviniente, pero no estará regulada por las normas profesionales, ya que éstas tienen ámbito solo para la preparación de Estados contables de publicación.



En una **segunda etapa** se analizó la normativa contable vigente y en estudio, a los efectos de detectar si las mismas contienen reglas que guíen el accionar de las empresas agropecuarias.

La Resolución técnica N° 8 es una norma de exposición general. La Resolución Técnica N° 9 es específica para empresas comerciales, industriales y de servicios.

La Resolución técnica N° 10 y la N° 12 son normas generales de valuación, elaboradas sobre un modelo contable que responde a un capital a mantener financiero, a un criterio de valuación a valores corrientes o costo histórico, según su caso, y a una unidad de medida representada por la moneda nominal de curso legal, no aceptándose actualmente el ajuste por inflación, al no superarse los parámetros establecidos en la norma que suspende tal ajuste monetario.

Ninguna de las resoluciones presentadas poseen reglas que puedan ser aplicadas a las empresas agropecuarias, ya que la actividad que estas últimas realizan son específicas y no pueden asimilarse a ninguna de las actividades desarrolladas por las empresas objeto de regulación. La actividad agropecuaria requiere normas de valuación y exposición específicas.

Es importante aclarar la existencia del Informe 19 del Cecyt sobre empresas agropecuarias, pero como aún no es norma aprobada no rige para la preparación de informes contables.

En función de lo anterior se puede afirmar que las actividades agropecuarias se encuentran fuera de toda normativa y es por ello que los informes contables que se preparen sobre las mismas carecen de las cualidades que debe reunir toda información contable.

Retomando la clasificación de empresas agropecuarias a) y b) previstas anteriormente, se puede concluir que tanto unas como las otras carecen de guías para la preparación de información contable.

Es preciso aclarar que las normas contables vigentes no fueron emitidas en relación a ningún Marco Conceptual, ya que a la fecha de emisión de las mismas, no existía una línea de pensamiento determinada que pudiera servir de base para la elaboración posterior de normas.

Argentina, en este momento se encuentra abocada a la preparación de un marco conceptual, el borrador de Resolución Técnica N° 16, que lleva como título "Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales" de la Federación Argentina de Consejos Profesionales, el que, en su parte resolutive textualmente establece: "que las definiciones contenidas en el marco conceptual de las normas contables profesionales constituirán la base de las resoluciones técnicas sobre normas contables profesionales que se dicten a partir de la fecha".

Esto significa que a partir de la fecha de su aprobación, se contará con un Marco Conceptual en el que se insertarán todas las normas profesionales que se dicten en el futuro.

Formando parte de la misma resolución y dentro del punto 2 de la parte 2da. titulado "Objetivos de los Estados Contables" considera como usuarios tipo:

a) cualquiera fuera el ente emisor, a sus inversores y acreedores, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales

b) adicionalmente:

- 1) en los casos de entidades sin fines de lucro no gubernamentales, a quienes les proveen o podrían suministrar recursos (por ejemplo, los socios de una asociación civil);
- 2) en los casos de entidades gubernamentales, a los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización.

Como puede observarse este Marco Conceptual contempla la figura de dos usuarios tipo para los entes con fines de lucro: los inversores y los acreedores. Esto supone que toda la información contable que se prepare acorde a este marco de conceptos responderá a las necesidades de estos tipos de usuarios, no contemplando la posibilidad de que existen otros usuarios, ni advertir que como se ha visto anteriormente, la figura del inversor puede ser distinta, dependiendo de sus objetivos. Aún más, tal como están las cosas, puede pensarse que este marco de conceptos está elaborado para satisfacer las necesidades de inversores de alto riesgo y acreedores, ya que en la conceptualización de los activos, prima la idea de valor relacionado con la posibilidad de lograr una corriente o flujo de fondos.



De todo lo anterior parecería traducirse que fuera de la figura del inversor y del acreedor, en los casos de entes con fines de lucro, no existen otros posibles usuarios y lo que es más grave aún, toda la información que se prepara en base a este marco, estará destinada a satisfacer las necesidades exclusivamente de los mencionados.

En el caso específico de los entes agrícolas existen otros tipos de usuarios, como por ejemplo los organismos del sector (cooperativas, Federación de Cooperativas), entes de investigación agropecuaria, como es el caso del INTA, organismos del Estado que tienen a su cargo el control, por ejemplo, del medio ambiente, entes privados conservacionistas e inclusive la persona propietaria del ente, entre otros. Es evidente que los objetivos de estos usuarios difieren de los objetivos de los inversores y acreedores considerados como usuarios tipos por el borrador de Resolución Técnica N° 16. Estos últimos centran su interés en la rentabilidad y capacidad de pago del ente emisor, mientras que los usuarios de la información de los entes agrícolas persiguen otros objetivos, tales como : análisis de la producción del sector, calidad, comportamiento sostenible, participación en el Producto Bruto Nacional, contribución del sector a las reservas alimentarias del planeta, etc.

Podría entonces, afirmarse que son necesarios más de un marco conceptual que sirvan de base para la emisión de normas contables :

- a) aquel que responda a los inversores de alto riesgo y acreedores, dentro de un mercado de capitales, donde el activo se traduce como todo elemento capaz de generar una corriente o flujo de fondos, donde el objetivo se centra en la realización del activo en dinero o su equivalente.
- b) aquellos que respondan a otro tipo de usuarios, como los descriptos en su oportunidad, donde el activo representará la realidad económica para las distintas empresas y donde el objetivo no será su conversión en dinero, sino mantener la capacidad productiva del mismo.

Analizada la normativa vigente y en estudio, en una **tercera etapa** dentro de las múltiples necesidades de información de las empresas agrícolas, la investigación se centró en el tratamiento de la Tierra Agrícola.

Este trabajo, como se mencionó anteriormente, recoge una labor de investigación de varios años, en los que se transitó desde los temas degradación de la tierra agrícola hasta el mantenimiento de su capacidad productiva, producto de un comportamiento sostenible o sustentable. Por ello y teniendo en cuenta los conceptos vertidos sobre Tierra Agrícola y Sostenibilidad o Sustentabilidad surge por parte de la Contabilidad la necesidad de su información para facilitar a sus usuarios la toma de decisiones.

El tratamiento contable de la sostenibilidad implica encontrar respuesta a distintos momentos :

- a) momento en que se incurre en erogaciones
- b) momento en el que corresponde el ajuste de su valuación
- c) momento de su amortización

La información contable del manejo sustentable de la Tierra Agrícola podría realizarse :

- Incluyendo esa información dentro del cuerpo de Estados Contables de publicación, afectando el patrimonio y en consecuencia a los resultados.
- Incluyéndola dentro del cuerpo de Estados Contables de publicación, pero como Información Complementaria, no afectando al patrimonio ni a los resultados.
- Formando parte de informes contables no tradicionales.

Si la Sustentabilidad se informa en el cuerpo de los Estados Contables afectando el patrimonio y los resultados, las erogaciones realizadas para lograr un comportamiento sostenible, darán lugar a su vez, a la siguiente clasificación :



- a) podrán activarse formando parte del mismo valor de la Tierra Agrícola
- b) podrán activarse, dentro del mismo rubro Bienes de Uso, pero en cuenta separada
- c) podrán activarse formando parte de un intangible
- d) podrán reconocerse como gastos e incidir en el Estado de Resultados

Si se opta por a) o b) el valor de los activos al cierre de un ejercicio económico, podrá o no ser objeto de revalorización. Esto dependerá del marco conceptual que rija en la preparación de normas. En el caso de admitir revalorización se estará en frente a otra disyuntiva : ¿cómo reconocer la contrapartida al efectuar la revalorización del activo fijo? :

- 1) como un resultado, y en consecuencia incidir en el Estado de Resultados
- 2) como un ajuste al Patrimonio Neto
- 3) como una ganancia diferida

Si se realiza un análisis aún más profundo del punto 1) podría dar lugar a las siguientes posibilidades :

- a) un resultado distribuible
- b) un resultado no distribuible

Es importante recordar que la sustentabilidad a medida que transcurre el tiempo se va consumiendo y es necesario amortizarla, es decir distribuir su valor a lo largo de su probable vida útil. Se podría definir la vida útil de la sustentabilidad como aquella durante la cual las erogaciones implicarán la obtención de ingresos.

Al momento de determinar los costos o al menos al cierre de ejercicio, el profesional contable deberá ajustar el valor del activo inmovilizado, por su amortización.

Si la sustentabilidad se informa en el cuerpo de los Estados contables, pero como información complementaria, no afectando el patrimonio ni los resultados, podría aclararse que este tipo de información puede estar expresada o no en moneda, con una descripción de la práctica sostenible realizada y de los resultados esperados.

Respecto a la información suministrada fuera de los informes de publicación, estaría representada por notas en donde se podría describir en cualquier momento en que se requiera dichos datos, la incidencia de una practica sostenible en los activos fijos, los resultados esperados, el tiempo en que brindará resultados, etc.

Todas las clasificaciones precedentes deben ser objeto de un estudio particularizado. El presente trabajo sólo intenta plantear cuáles podrían ser las distintas posibilidades de tratamiento contable de la Tierra Agrícola sometida a un comportamiento sustentable, sin entrar a analizar cada propuesta, distinguiendo su incidencia patrimonial y en los resultados, de corresponder.

La elección de la forma de registración, las cuentas que serán soporte de almacenamiento de las distintas operaciones relacionadas con la sustentabilidad, la valuación y exposición de cada una de las alternativas propuestas será objeto de **etapas posteriores** de labor



CONCLUSIONES

Toda actividad económica debe ser informada mediante informes contables que representen la imagen fiel de sus operaciones.

La actividad agrícola no es ajena a la premisa anterior, y debe ser informada a sus usuarios de una manera útil para que pueda servir de base para la toma de decisiones.

Se reconocen, producto de la investigación que sirvió de base para el presente trabajo, que existen dos tipos marcados de explotaciones agrícolas :

- 1) las que están organizadas en forma de sociedad y por lo tanto obligadas a llevar su contabilidad bajo normas legales, así como a preparar Estados Contables de publicación.
- 2) Las que no reúnen las condiciones anteriores y por lo tanto no están obligadas a presentar una información contable a través de Estados Contables de publicación.

Tanto unas como las otras requieren informar a los terceros (internos y externos al ente) de las operaciones vinculadas con la empresa.

Las clasificadas como 1) elaboran la información contable en base a las normas contables vigentes. Las clasificadas como 2) preparan información contable no obligatoria, adecuándola a los usos y costumbres mercantiles.

Tanto la normativa contable vigente, como las prácticas mercantiles no satisfacen las necesidades de estas empresas.

Por todo lo expuesto **EL TRATAMIENTO SUSTENTABLE DE LA TIERRA AGRÍCOLA** - tema elegido en el presente trabajo como relevante dentro de los tantos temas específicos de una actividad agrícola - cuya necesidad fue demostrada en trabajos anteriores, no es informado a los usuarios.

Se propone distintas alternativas de tratamiento contable, clasificándolas en tres grandes ramas :

- a) Informar el tratamiento sostenible de la Tierra Agrícola dentro del cuerpo de los Estados Contables de publicación, incidiendo en el patrimonio y en consecuencia en los resultados.
- b) Informarlo dentro del cuerpo de los Estados Contables de publicación, como información complementaria.
- c) Informarlo mediante otro tipo de informes contables no tradicionales.

Cada una de las ramas anteriores son objeto de subclasificación, atendiendo a las diversas alternativas que se presentan.

BIBLIOGRAFIA

BERRI, Ana María, MALGIOGLIO, José María, MILETI, Mabel. **LA DEGRADACION DE LOS SUELOS. NECESIDAD DE SU RECONOCIMIENTO CONTABLE.** Trabajo presentado en las VII Jornadas de la Empresa Agropecuaria. Tandil. 1997.

MILETI, Mabel, SUAREZ, Ricardo, MALGIOGLIO, José María, BERRI, Ana María. **DESARROLLO DE UN PROCEDIMIENTO DE MEDICION ECONOMICA DE LA DEGRADACION DEL SUELO EN EXPLORACIONES AGROPECUARIAS PARA SU PROYECCION A LOS SISTEMAS CONTABLES.** Trabajo presentado en las Segundas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística. Rosario, Octubre 1997.

MILETI, Mabel, MALGIOGLIO, José María, BERRI, Ana María. **UN COMPROMISO DE LA CONTABILIDAD : LA DEPRECIACION DE LA TIERRA AGRICOLA EN EL MARCO DE LA SOSTENIBILIDAD ECONOMICO AMBIENTAL.** Trabajo presentado en las XIX Jornadas Universitarias de Contabilidad. Mendoza. Noviembre 1998



Resoluciones Técnicas nº 8, 9, 10 y 12 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Borrador de Resolución técnica nº 16. "Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales" de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Informe **ACTIVIDAD AGROPECUARIA. PREPARACION Y EXPOSICION DE ESTADOS CONTABLES.** Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Publicación Cátedra **MANEJO DE TIERRAS**, Facultad de Ciencias Agrarias de la Universidad nacional de Rosario. Prof. Titular Ing. Agrónomo Sergio Montico.

Biondillo, Aldo, Calcaterra, Carlos, Mirassou, Susana y Tort, Maria Isabel (1193). El impacto de la investigación agropecuaria sobre sostenibilidad y equidad. Trabajo presentado en el Simposio Internacional : **La investigación agrícola en la República Argentina y necesidades de inversión.** Buenos Aires, 1993.

Gargicevich, Adrian, Massoni, Sandra : **Manual Agricultura conservacionista**, INTA. Proyecto de Agricultura Conservacionista. Rosario, 1991.

Massoni, S., Gargicevich, A., Martinez F., Rossini, M. : **Tierra Adentro** (Un análisis de origen, utilización y estado actual de los suelos en la pampa ondulada argentina) INTA. Pergamino, 1992.

FAO **Evaluación Mundial de la degradación de los suelos.** Programa Internacional de Conservación de suelos. MR/F 3951.

Berri, Ana María, Malgioglio, José M. , Mileti, Mabel : "**Conceptualización Contable de la Tierra Agrícola : Un Nuevo Paradigma**" XX Jornadas Universitarias de Contabilidad. Rosario Noviembre de 1999