

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INMUEBLES RURALES.

BURNS. MARÍA FLORENCIA

Especialista en Contabilidad y Auditoría para PyMEs. Profesora Asociada Cátedra Auditoría. Contador Público. Facultad de Ciencias Empresariales. Sede Regional Curuzú Cuatiá.

E-mail: burnsmaria_cur@ucp.edu.ar

PALABRAS CLAVES

- Valuación
- Amortización
- Inmuebles

INTRODUCCIÓN

El fundamento de la contabilidad debe ser informar, reflejando con veracidad la realidad de los hechos económicos que acontecen en los entes, así como su situación patrimonial, económica y financiera. Este requisito de representatividad, nos plantea grandes desafíos a la hora de transformar datos aislados en información.

La tierra agrícola como factor productivo siempre ha sido considerada como un inmueble más dentro del rubro Bienes de Uso, a pesar de tener características muy especiales que ameritan analizar su valuación en forma separada. Los terrenos utilizados en esa

actividad constituyen la inversión más importante del negocio tanto por ser indispensable para llevar a cabo la producción como por su significatividad económica como el activo individual generalmente más significativo.

Finalmente, también es necesario reflexionar acerca de la importancia de detener la degradación de la tierra agrícola, ello en función de la responsabilidad social asumida por los productores: un manejo agronómicamente sustentable sin deterioro del medio ambiente.

CARACTERIZACIÓN DEL ACTIVO

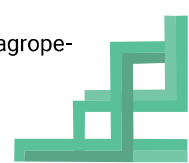
El suelo es un elemento indispensable para la actividad agropecuaria, parte de un sistema complejo de producción. En la naturaleza, sin la intervención del hombre, los principales elementos que lo componen se mantienen en un cierto equilibrio dinámico, pero al alterar las esas condiciones, se desequilibran.

El deterioro del recurso, se produce por la ocurrencia conjunta o no de dos procesos diferenciados: la erosión y la degradación. La erosión se produce a partir de la acción de los agentes físicos naturales que son el viento y el agua, mientras que se habla de degradación del suelo cuando sus características físicas y químicas resultan afectadas por el desarrollo de prácticas agronómicas.

Desde el punto de vista contable, caracterizar al suelo es más complejo. La Resolución Técnica 9 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), modificada por la 31, conceptualiza a los Bienes de Uso de la siguiente manera:

“Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes, distintos a Propiedades de Inversión, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.” (FACPCE; 2011).

A diferencia de otros inmuebles, en el caso de la tierra agrope-



cuaria la finalidad de su utilización no es sencillamente apoyar los activos biológicos, porque las características que conducen al crecimiento biológico están contenidas en el suelo y he allí su importancia y valor. La degradación de la tierra, conduce a una disminución en la productividad, cuyo impacto debe mostrarse.

La Resolución Técnica número 22 "Actividad Agropecuaria" de la FACPCE es la norma profesional contable que define los criterios de medición y las pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de esta actividad. Sin embargo, señala en su texto que su alcance no incluye el tratamiento de la tierra agropecuaria, argumentando que si bien se trata de un rubro indispensable en la producción, no tiene desarrollo biológico. A pesar de ello, establece específicamente el deber de tener en cuenta las disminuciones en la capacidad productiva del terreno, en caso de corresponder:

"Si el factor de producción tierra afectada a uso agropecuario, disminuyera sus condiciones productivas precedentes, como consecuencia de su utilización en la actividad agropecuaria, deberá considerarse como un activo sujeto a depreciación, deduciendo de su medición la estimación del valor del deterioro e imputando el mismo como un costo atribuible a la producción agropecuaria en el correspondiente período contable". (FACPCE; 2004).

El fundamento de ello es claro, y busca reflejar con objetividad los daños que la producción irresponsable genera en la productividad del recurso natural. El inconveniente surge a la hora de cuantificar y exponer esta depreciación.

CUESTIONES DE VALUACIÓN

Con la aprobación de la Resolución Técnica 31 en noviembre de 2011, la valuación de los Bienes de Uso puede realizarse de dos formas, entre las cuales es posible optar. La primera, es el modelo del costo: "Su medición contable se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada". (FACPCE; 2000).

Se trata de la valuación más habitual para esta clase de activos,

consistente en considerar el valor original del bien, dado por el costo atribuido o de adquisición, deduciendo oportunamente los importes correspondientes a las depreciaciones que se vayan computando cada ejercicio. Dado que el valor original del inmueble rural no se encuentra aquí en discusión, en el caso de optar por este modelo debemos pasar a analizar cómo efectuar las depreciaciones, si corresponden.

La segunda alternativa es el modelo de la revaluación: "Con posterioridad a su reconocimientos como activos, los bienes de uso (excepto activos biológicos) se podrán medir por su valor revaluado.". (FACPCE; 2011).

En el caso de la tierra agropecuaria, para realizar esta valuación existe un mercado activo, el cual puede brindar información acerca de los precios correspondientes. Sin embargo, aplicar una revaluación no implica dejar de lado la depreciación: por tratarse de un bien para el que existe un mercado activo en su condición actual se utilizaría en estos casos el método conocido como del valor residual.

Como se desprende de los conceptos de ambos modelos, en los dos casos está presente la depreciación, con lo cual resurge la pregunta de cómo cuantificarla.

Antes de esbozar algún tipo de respuesta al interrogante, debemos comenzar por preguntarnos en qué consiste conceptualmente una depreciación. En una sintética pero clara definición, la Real Academia Española nos dice: "depreciación. (De depreciar). 1. f. Disminución del valor o precio de algo, ya con relación al que antes tenía, ya comparándolo con otras cosas de su clase.". (R.A.E.).

Este cómputo, responde al hecho de que el valor de los Bienes de uso, en la mayoría de los casos, no se mantiene inalterable a lo largo del tiempo. El objetivo de la depreciación es entonces asegurarse que los activos estén contabilizados por un importe que no sea superior a su valor recuperable, y asignar a cada período económico una cuota de esta disminución de valor progresiva, para ir reflejando este proceso como tal, como un continuo de depreciaciones



y no como un hecho aislado. De esta forma, se respeta el principio de devengamiento que reina en la contabilidad, consistente en que todas las variaciones patrimoniales deben contabilizarse en el período al cual afectan. Hacerlo al final de la vida útil sería atentar contra los resultados de ese ejercicio y beneficia los anteriores.

Es de vital importancia considerar las razones de este mencionado cambio en el valor a lo largo del tiempo, las cuales responden a tres cuestiones, el desgaste, el deterioro físico y el deterioro tecnológico:

- El desgaste se produce por el mero uso normal del bien.
- El deterioro físico es producto del mal uso y de factores externos como incendios, inundaciones y siniestros.
- El deterioro tecnológico es producto de la obsolescencia, no afecta al bien físicamente.

En el caso que nos ocupa, esta depreciación prevista en la Resolución Técnica 22 es debida al deterioro físico, ya que nos referimos a un proceso sufrido por la utilización abusiva e irresponsable de los suelos y de hecho, así lo fundamenta la norma expresamente.

Vale la aclaración de que no se considera a esta como una depreciación extraordinaria, debido a que no cumple con la condición de ser generada por factores ajenos a las decisiones propias del ente.

La depreciación como concepto contable, está concebida para que los activos fijos estén representados cuantitativamente del mejor modo posible. Sin embargo, por cuestiones de practicidad se ha optado siempre por utilizar para esto las técnicas sugeridas por el Impuesto a las Ganancias, en un intento de aparear criterios contables e impositivos. Esto ha tenido como consecuencia, que la depreciación contable se haya desvirtuado enormemente, dejando de lado la aproximación a la realidad por estas simplificaciones. Sin embargo, la costumbre de influenciarnos por las normas impositivas no siempre posibilita una adecuada medición del patrimonio y de sus variaciones:

“Así, por ejemplo, es frecuente observar procedimientos irrazonables como los siguientes:

- a) mantenimiento de la misma tasa anual de depreciación a pesar

de variarse la cantidad de turnos de producción (por ejemplo, de 8 a 16 horas o de 24 a 16 horas);

b) aplicación de la misma tasa anual para computar la depreciación de bienes adquiridos nuevos o usados, a pesar de que estos últimos deberían tener una menor vida útil.” (FOWLER NEWTON; 1983: 111).

Si tenemos en claro que el método de línea recta no satisface los requisitos informativos de ningún usuario, porque no se adapta a la realidad particular de cada activo, debemos definir qué método será el apropiado para realizar la depreciación de los suelos rurales. Y este caso es aún más particular porque entraña cuestiones muy diferentes como para asimilarlo a otros activos.

La respuesta puede estar entonces, en considerar puntualmente la pérdida de productividad, entendiendo ésta como la disminución de las características originales del suelo, dato que surgirá de los estudios agronómicos pertinentes.

Finalmente, no podemos dejar de destacar ciertas ventajas que se desprenden de realizar la correspondiente depreciación:

- brinda una completa imagen de la tierra y su uso;
- permite la integración de datos de diferentes fuentes, como índices de producción y de gestión;
- promueve la estandarización y la clasificación de la tierra y sus usos, así como la identificación de las causas de los cambios;
- permite vincular los cambios en los rendimientos agropecuarios con el uso (y mal uso) de la tierra;
- induce a los productores agropecuarios a tomar mejores decisiones acerca del uso de la tierra.

CUESTIONES DE EXPOSICIÓN

Como se analizaron, las dificultades existentes para la incorporación la degradación derivan directamente de cuestiones de valuación principalmente.

La Resolución Técnica 22, al referirse a la valuación de la tierra agropecuaria, indica que el importe correspondiente a la depreciación



ción debe ser computado como Costo de la Producción sin dar lugar a dudas, dado que su texto, citado previamente lo indica expresamente.

Sin embargo, es muy debatible la imputación como un costo y no como un gasto. Para esclarecer esto, podemos valernos de la definición de costo dada por la Resolución Técnica 17: "El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino." (FACPCE; 2000).

La disminución en el valor de la tierra a la que nos referimos como un deterioro, es debida al uso del suelo de un modo inapropiado y abusivo. Y si tenemos en cuenta que costo es el sacrificio valorizado económicamente de todos los insumos necesarios para producir, podemos realizar una importante reflexión y preguntarnos hasta qué punto es realmente necesario el daño del recurso natural para llevar a cabo la actividad.

Dicho esto, disintimos con la normativa, puesto que consideramos que conceptualmente no se trata de un costo de producción sino de un gasto, por tratarse no de un sacrificio necesario, sino de un efecto secundario no deseado de la producción, debido a decisiones erróneas de quienes llevan adelante la explotación. Así, podríamos asemejar este concepto a la ociosidad y las improductividades de la empresa industrial, partidas que se consideran expresamente como gastos.

DESARROLLO SOSTENIBLE Y RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA

Históricamente, las empresas y el medio ambiente han estado desconectados. Los empresarios sólo visualizan el corto plazo y piensan en maximizar las ganancias, lo que lleva a que el recurso en cuestión termine siendo sobreutilizado y se evidencie el deterioro del que venimos hablando. Afortunadamente, con el correr de los años ha comenzado a aparecer una conciencia social sobre el cuidado del ambiente, y las empresas no quedaron ajenas a ello.

El informe "Nuestro futuro común" de 1987, más conocido como Informe Brundtland, fruto de los trabajos de la Comisión Mundial de Medio Ambiente y Desarrollo de Naciones Unidas define el desarrollo sostenible como: "aquel que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades" (Comisión Mundial de Medio Ambiente y Desarrollo de Naciones Unidas; 1987: 24).

Uno de los retos más importantes que conlleva el desarrollo sostenible es que exige nuevas alternativas y formas de pensar la producción, un cambio de paradigma. La sociedad actual reclama más que nunca que todos los agentes económicos se involucren asumiendo su responsabilidad, mediante la adopción de medidas que eviten un mayor deterioro del medio ambiente.

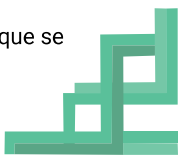
La Responsabilidad Social Empresaria es un conjunto de acciones a favor de las personas y su dignidad, que van más allá del cumplimiento de la ley. Es una forma de gestión que se define por la relación ética y transparente de la empresa, responsable frente al medio ambiente asumiendo el compromiso del respeto a la naturaleza y a las generaciones futuras.

CONCLUSIONES Y REFLEXIONES

Hasta hace algunos años, se tenía la creencia de que la fertilidad del suelo era una cualidad inagotable, pero en la actualidad, estamos tomando conciencia de que el campo nos ha sido dado para producir, priorizando su conservación para las generaciones futuras por sobre la producción intensiva.

La contabilidad como herramienta de información, tiene también un papel privilegiado, ya que tiene herramientas para que las explotaciones agropecuarias no sólo conozcan información tradicional como cuál ha sido su resultado económico, sino también comprender los otros sacrificios y externalidades que la actividad productiva que desarrollan implican para la tierra de su propiedad.

Finalmente, y más allá de los mecanismos de valuación que se



empleen, debemos defender la cuestión de fondo, es decir, que a pesar de que la contabilidad puede y debe reflejar los cambios en el valor de la tierra agropecuaria, la realidad actual exige cambios en nuestras formas de pensar la utilización de los recursos. Estos temas no se cierran ni abandonan, sino que son constantemente replanteados y enriquecidos.

BIBLIOGRAFÍA

- COMISIÓN MUNDIAL DE MEDIO AMBIENTE Y DESARROLLO DE LAS NACIONES UNIDAS. Informe Nuestro futuro común (Informe Brundtland). Kenia; 1987.

- Convención de Naciones Unidas de Lucha contra la Desertificación (C.N.U.L.D.). Texto de la Convención. U.E.; 1994.

- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (F.A.C.P.C.E.). Resoluciones Técnicas vigentes.

- FOWLER NEWTON, Enrique. Contabilidad Básica y Contabilidad Superior. Ediciones Contabilidad Moderna. Argentina; 1984.

- FRONTI DE GARCÍA, Luisa. Responsabilidad ambiental empresarial. Edicon Fondo Editorial Consejo. Argentina; 2008.

- GHIDA DAZA, Carlos. El valor de la tierra agrícola y variables económicas. Algunos comentarios. Grupo de Economía Estación Experimental Agropecuaria (E.E.A.) Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (INTA) Marcos Juárez. Argentina; 2009.

- GONZÁLEZ, Paz; LAZZARINIL, Andrés; PARRA, Patricia; VILLARREAL, Federico; VILLANOVA, Ingrid. Discusión conceptual acerca de la amortización del suelo. Instituto de Economía y Socio-

logía INTA. Argentina; 2003.

- JELEN, Mauricio. El Balance Social y los intangibles corporativos. Edicon Fondo Editorial Consejo. Argentina; 2009.

- MAUBÉ, Graciela. La agricultura conservacionista. La opinión; 28 de marzo de 2008.

- NOAILLES BOSCH, Eduardo; DA VEIGA, Alicia. Pérdida de fertilidad de un suelo de uso agrícola. Instituto de Suelos E.E.A. INTA Castelar. Argentina; 2001.

- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la lengua española.

