

Perspectivas contables del sector agropecuario

C.P. Moisés ávila Corona

Miembro de la Comisión de Investigación de Información Contable,
Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.
moises.avila@gerberacapital.com

Introducción

A escala internacional, el sector agropecuario representa 3.1% de la producción total con un valor aproximado de 2.2 trillones¹ de dólares.² Por lo que se refiere a nuestro país, de acuerdo con el Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (SIAP), México constituye el tercer productor agropecuario de América Latina (detrás de Brasil y Argentina) y el onceavo en el mundo con consumidores en más de 46 países, obteniendo así una derrama económica de los productos generados en el campo y aguas nacionales de más de 1.1 billón de pesos durante 2018.³

La participación del sector primario en el Producto Interno Bruto (PIB) se ha reducido de manera sustancial en las últimas décadas, sin embargo, en 2018 fue la rama económica que junto a las actividades terciarias impulsaron un incremento del indicador en (+) 2%.⁴

Dicho comportamiento se debe principalmente a los retos identificados que, por mencionar algunos, son los siguientes:

- > Productividad estancada.
- > Efectos del cambio climático.
- > Pobreza rural.

- > Financiamiento escaso y costoso.
- > Vulnerabilidad a riesgos de mercado.
- > Impactos del virus denominado SARS-CoV-2 en la economía mundial durante 2020.
- > Marco jurídico-institucional.

Este último, por la instrumentación de programas desarticulados entre sí, con coordinación deficiente, reglas de operación complejas y poco claras. No obstante, la entrada en vigor del Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá (T-MEC) trae consigo una serie de estándares en temas de trabajo infantil, trabajo forzoso, sindicación y contratación colectiva; al final retos y oportunidades que deberán hallar solución con estrategias eficientes.

Por otra parte, como resultado de la COVID-19, la estimación oportuna del PIB en México durante el tercer trimestre de 2020 arroja un aumento del (+) 7.4% para el sector primario, en contraste con las actividades secundarias y terciarias que reportan importantes decrementos.⁵ Asimismo, la proyección anual del PIB total, elaborada por el sistema financiero mediante sondeos, es de una disminución en promedio de (-) 9.3% a (-) 9%.⁶

Normatividad contable

Ahora bien, la regulación contable de estas actividades tiene su origen en la **IAS 41 Agriculture**,⁷ emitida por el entonces IASC (International Accounting Standards Committee) antecesor del actual IASB (International Accounting Standards Board), quien adoptó la norma en 2001 y emitió una versión revisada en 2003.⁸

En nuestro país, ante la necesidad de contar con un tratamiento específico para el sector, la entonces Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) emitió el Boletín E-1, *Agricultura*, con vigencia a partir de 2003, permitiéndose su aplicación anticipada.

Debido a la importancia de las actividades agropecuarias, el ahora Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) consideró relevante contar con una NIF actualizada que derogara dicho Boletín, iniciando la vigencia de esta norma a partir de 2020, permitiendo también su aplicación anticipada.

El principal cambio de la NIF E-1, *Actividades agropecuarias* respecto al Boletín es la base de valuación de los activos biológicos productores,⁹ que cambia de valor razonable¹⁰ a costo de adquisición,¹¹ mismo que puede depreciarse considerando un valor de desecho o realización;¹² esta valuación resulta similar a la establecida en la NIF C-6, *Propiedades, planta y equipo*. El cambio se justificó esencialmente en que el uso de los activos biológicos productores es para obtener activos biológicos o productos agrícolas¹³ y que generalmente no se encuentran disponibles para su venta.

Las diferencias más significativas entre la Norma de Información Financiera (NIF) E-1 y la Norma Internacional de Contabilidad 41 se abordan en el siguiente cuadro comparativo:

Normas de Información Financiera	Normas Internacionales de Contabilidad	Comentarios
<p>NIF E-1, párrafo 33.1. Se precisa que la actividad agropecuaria comprende las actividades de cultivo de productos cosechables, cría y engorda de ganado, cultivo de huertos y plantaciones, silvicultura, piscicultura, horticultura, floricultura, entre otros, que tienen en común tres características:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Capacidad de cambio. > Administración del cambio. > Valuación del cambio. 	<p>NIC 41, párrafo 6. La actividad agrícola abarca una gama de actividades diversas; por ejemplo, el engorde de ganado, silvicultura, cultivos de plantas de ciclo anual,¹⁴ cultivo en huertos y plantaciones, floricultura, acuicultura con ciertas características comunes:</p> <ul style="list-style-type: none"> > Capacidad de cambio. > Gestión del cambio. > Medición del cambio. 	<p>Se destaca que en la NIC el cultivo se especifica que es para plantas de ciclo anual, sin que haya tal distinción en la normatividad local.</p> <p>Ambas normatividades consideran dentro de la actividad agrícola a la cría de especies acuáticas.</p>
<p>NIF E-1, párrafo 32.1. Los activos biológicos productores se dividen en plantas y animales.</p> <p>Las plantas productoras son aquellas adheridas a la tierra en las que crecen activos biológicos que serán desprendidos durante varios ciclos (ej. árboles frutales).</p> <p>Los animales productores son aquellos de los que se obtiene un producto agropecuario disponible para su venta (ej. vacas y ovejas de las que se extrae leche y lana).</p>	<p>NIC 41. Las plantas productoras (no incluyen animales) son aquellas que se utilizan para la elaboración o suministro de otros productos agrícolas, se espera que produzcan durante más de un periodo y tienen una probabilidad remota de ser vendidas (ej. plantas de algodón).</p> <p>Las plantas productoras se encuentran reguladas en la NIC 16, <i>Propiedades, planta y equipo</i>; la NIC 41 solo regula los productos agrícolas obtenidos de las plantas productoras.</p>	<p>Es relevante tomar en cuenta que, en el caso de la normatividad internacional, las plantas productoras no incluyen a animales y además estas se encuentran reguladas por otra norma distinta a la NIC 41.</p> <p>Por otra parte, la NIF E-1 sí establece una división de activos biológicos productores: plantas y animales, especificando reglas para el tratamiento contable de ambos.</p>

<p>NIFE-1, párrafo 44.1. La NIFE-1 señala que un activo biológico debe ser valuado a su costo de transformación,¹⁵ solo en caso de que en los animales pueda determinarse un valor razonable menos costos de disposición¹⁶ (en adelante, VRMCD), procede dicha valuación, reconociendo el cambio en la utilidad o pérdida neta.</p>	<p>NIC 41, párrafos 12 y 30. La NIC 41 dispone que los activos biológicos se reconocen a su valor razonable menos sus costos de disposición (VRMCD) con su respectivo ingreso y solo en caso de imposibilidad de determinación, del valor razonable, se procede a valuarlos a costo menos depreciación y/o pérdidas por deterioro.</p>	<p>De una comparativa entre las normativas existe una precisión contable, ya que la normatividad local señala que un activo biológico debe ser valuado a su costo y, en caso de existir un VRMCD, valuarse a este.</p> <p>Por su parte, en la normatividad internacional la prelación es inversa, en caso de imposibilidad de determinación de un VRMCD se procede a valuarlos a costo.</p>
<p>NIF E-1, párrafo 43.4. Se considera que inicialmente los animales productores no están disponibles para su venta, por ende, deben valuarse a su costo de transformación. Cuando su productividad mengua y son vendidos como carne, la valuación se realiza conforme a lo establecido en la NIF B-11, Disposición de activos de larga duración y operaciones discontinuadas.</p>	<p>NIC 41, párrafos 12 y 30. Los animales, como un activo biológico, deben ser valuados a su valor razonable menos sus costos de disposición (VRMCD), a excepción de imposibilidad.</p>	<p>La normatividad local precisa que cuando la productividad de un activo biológico productor disminuye su valuación debe realizarse conforme a otra norma distinta a la NIF E-1.</p> <p>En la normatividad internacional no existe una precisión adicional, ya que la valuación es a su VRMCD a excepción de que no pueda determinarse.</p>
<p>No está permitida la revaluación de activos biológicos productores.</p>	<p>La NIC 16 permite la revaluación de las plantas productoras.</p>	<p>La normatividad internacional permite la revaluación de plantas productoras sin que esto sea contemplado en la normatividad local.</p>
<p>Glosario de las NIF. Un subsidio gubernamental es un apoyo económico otorgado a una entidad por el gobierno que específicamente ayuda a sus actividades.</p>	<p>NIC 20, párrafo 3. La NIC 20, Contabilización de Subvenciones del gobierno indica que una subvención es una ayuda en forma de transferencia de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad.</p>	<p>En el caso de las subvenciones, en la normatividad internacional la definición es más extensa y con más requisitos para considerarse como tal, además de que se regula en otra norma distinta la NIC 41.</p> <p>Por otro lado, la NIF E-1 sí contempla en su contenido las reglas de reconocimiento de los subsidios gubernamentales.</p>

Es necesario mencionar que en el proceso de auscultación de la NIF E-1 se manifestaron comentarios respecto a la utilización del valor razonable en los activos biológicos, señalando que en México no existen mercados organizados que permitan valuarlos a su VRMCD en las diferentes etapas de su vida y que se trata de valores cambiantes, subjetivos y poco verificables.

En relación con el reconocimiento de los subsidios gubernamentales sobre activos biológicos, la NIF admite aplicar una política contable consistente en dos opciones: reconocer dicho subsidio como una disminución en el costo o como un ingreso, dependiendo de las circunstancias particulares de la entidad.

Caso práctico (valuación a valor razonable menos costos de disposición)

El siguiente ejercicio es elaborado con la primera opción de valuación en la normativa internacional y aquella que la NIF señala como aplicable en caso de contar con los valores respectivos.

La entidad "X S.A de C.V" posee un ganado de 10 vacas de 2 años al 01 de enero de 2019. En julio de 2019 se compró una vaca de 2.5 años por

\$10,800.00, y en esa misma fecha nació otra. No se vendió ni se dispuso de ningún animal durante el periodo. Los valores razonables por unidad, menos los correspondientes costos, son los siguientes:

Animal	VRMCD	
Vaca de 2 años, al 01 de enero de 2019	\$ 10,000.00	
Tenera recién nacida, al 01 de julio de 2019	\$ 7,000.00	
Vaca de 2.5 años, al 01 de julio de 2019	\$ 10,800.00	
Tenera recién nacida, al 31 de diciembre de 2019	\$ 7,200.00	
Tenera de 0.5 años, al 31 de diciembre de 2019	\$ 8,000.00	
Vaca de 2 años, al 31 de diciembre de 2019	\$ 10,500.00	
Vaca de 2.5 años, al 31 de diciembre de 2019	\$ 11,100.00	
Vaca de 3 años, al 31 de diciembre de 2019	\$ 12,000.00	
VRMCD del rebaño al 01 de enero de 2019 (10 vacas x \$10,000)		\$100,000.00
Compra el 01 de julio de 2019 (1 vaca x \$10,800)		\$ 10,800.00
Incremento en el VRMCD debido a cambios en precios:		
10 vacas x (\$10,500 - \$10,000)	\$ 5,000.00	
1 vaca x (\$11,100 - \$10,800)	\$ 300.00	
1 ternera x (\$7,200 - \$7,000)	\$ 200.00	\$ 5,500.00
Incremento en el VRMCD debido a cambios físicos:		
10 vacas x (\$12,000 - \$10,500)	\$ 15,000.00	
1 vaca x (\$12,000 - \$11,100)	\$ 900.00	
1 ternera x (\$8,000 - \$7,200)	\$ 800.00	
1 ternera x \$7,000	\$ 7,000.00	\$ 23,700.00
VRMCD del rebaño al 31 de diciembre de 2019		
11 vacas x \$12,000	\$ 132,000.00	
1 ternera x \$8,000	\$ 8,000.00	\$140,000.00

Conciliación de los valores en libros del ganado lechero:

Importe en libros al 01 de enero de 2019	\$ 100,000.00
(+) Incrementos debidos a compras	\$ 10,800.00
(+) Ganancias surgidas por cambios en el VRMCD atribuible a cambios físicos	\$ 23,700.00
(+) Ganancias surgidas por cambios en el VRMCD atribuible a cambios de precios	\$ 5,500.00
(=) Importe en libros al 31 de diciembre de 2019	\$ 140,000.00 ¹⁷

"X S.A de C.V"			
Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 2019			
(Miles de pesos)			
Activo circulante:		Pasivo circulante:	
Efectivo y equivalentes de efectivo	\$ 1,112,268.00	Proveedores y otras cuentas por pagar	\$ 740,365.00
Cuentas por cobrar	\$ 626,878.00	Deuda financiera (plazo menor a un año)	\$ 732,655.00
Inventario	\$ 472,733.00	Total	\$ 1,473,020.00
Pagos anticipados y otros activos circulantes	\$ 68,671.00		
Total	\$ 2,280,550.00	Pasivo no circulante:	
		Deuda financiera (sin vencimientos circulantes)	\$ 181,379.00
		Otros pasivos no circulantes	\$ 50,965.00
Activo no circulante:		Total	\$ 232,344.00
Propiedad, planta y equipo	\$ 1,732,041.00		
<i>Activos biológicos¹⁸</i>	<i>\$ 140,000.00</i>	Capital contable	
Impuestos a la utilidad diferidos	\$ 161,703.00	Capital social	\$ 1,375,432.00
Crédito mercantil	\$ 163,194.00	Prima en venta de acciones	\$ 416,385.00
Activos intangibles	\$ 140,042.00	Utilidades acumuladas	\$ 1,284,655.00
Otros activos	\$ 164,306.00	Total	\$ 3,076,472.00
Total	\$ 2,501,286.00		
Total de activos	\$ 4,781,836.00	Total del pasivo y capital contable	\$ 4,781,836.00

"X S.A de C.V"	
Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2019	
Ingresos netos	\$ 6,165,523.00
Ganancias surgidas por cambios en el VRMCD¹⁹	\$ 29,200.00
Costo de venta	\$ 5,255,736.00
Utilidad bruta	\$ 938,987.00
Gastos generales, de venta y administración	\$ 611,600.00
Utilidad de operación	\$ 356,587.00
Ingresos financieros	\$ 112,497.00
Costos financieros	\$ 123,456.00
Utilidad neta	\$ 345,628.00

Notas:

Los estados financieros no contienen todas las revelaciones requeridas por las normas, ya que el propósito es para efectos ilustrativos. No se consideró la partida de impuestos a la utilidad, ya que los ingresos no rebasan los \$6,342,240 de exención contemplados en la Ley del ISR.

El valor razonable del ganado se basa en los precios cotizados de los animales con edad, raza y características genéticas similares en el mercado principal o más ventajoso. La separación del incremento en el VRMCD entre la porción que se atribuye a cambios físicos y cambios de precios es una recomendación, pero no exigencia de la NIC 41.


En relación con los cambios de tipo físico, la NIC 41, en su párrafo 52, dispone que la transformación biológica produce una variedad de cambios en crecimiento, producción y deterioro, las cuales son observables y medibles porque tienen relación directa con beneficios económicos futuros, y, por lo tanto, es información que la entidad debe revelar.

La norma internacional exige que, si existe un mercado activo para un determinado activo biológico, el precio de cotización en el mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si el mercado activo no existe, la entidad usará los precios determinados por el mercado (precio de transacción más reciente).

El párrafo 46 de la NIF E-1 señala que para determinar el VRMCD de los activos biológicos debe aplicarse lo indicado en la NIF B-17, *Determinación del valor razonable*, con ciertas consideraciones como que el valor de los activos no debe ajustarse por la existencia de un contrato, a menos de que establezca precios inferiores a los del mercado, además de que para facilitar su determinación deben agruparse de acuerdo con sus atributos significativos, tales como calidad y edad.

Conclusión

Es importante mencionar que la NIF E-1, en su párrafo 66.1, considera a los riesgos como una información a revelar. En dicho párrafo se precisa que la actividad agropecuaria está expuesta a riesgos climáticos, *enfermedades* y otros riesgos naturales, por lo tanto, deben revelarse los eventos que originaron un gasto importante por la ocurrencia de estos, así como las estrategias de la administración para mitigar su efecto. Por otro lado, la NIC 41, en su párrafo 49, señala que la entidad debe revelar las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.

Este último párrafo debido a las vicisitudes que enfrenta el país por la llegada de la COVID-19, pues hasta el momento de la elaboración de este artículo, la Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural ha manifestado que existen inventarios suficientes para seguir respaldando la cadena de suministro de productos agroalimentarios; empero, el Consejo Nacional Agropecuario (CNA) estima un crecimiento de 2% para el sector en 2020, respecto al pronóstico inicial de 4.5%, debido principalmente a la disminución de grandes consumidores (hoteles y restaurantes), con el presente desafío de canalizar el crecimiento del sector ante la reactivación económica.²⁰ 

Disponible en: <https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2019/pib_pconst/pib_pconst2019_02.pdf>.

5. La comparación es la tomada de la fuente respecto al año anterior. Estimación Oportuna del Producto Interno Bruto en México durante el tercer trimestre de 2020. Disponible en: <<https://www.inegi.org.mx/>>.
6. Castañares, G. (2020, 7 de diciembre). "Mejora pronóstico para el PIB de México en 2020 de -9.3% a -9%: encuesta Citi". *El Financiero*. Disponible en: <<https://www.elfinanciero.com.mx/economia/mejora-pronostico-para-el-pib-de-mexico-en-2020-de-9-3-a-9-encuesta-citi>>.
7. En español: (Norma Internacional de Contabilidad) NIC 41, *Agricultura*.
8. Considerése que a partir de 2003 otras normas han impactado con modificaciones de menor importancia, se resalta en particular que en 2014 la NIC 16 modificó su alcance para incluir a las plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola.
9. Un **activo biológico** es un animal o planta vivos. Se diferencia de un activo biológico productor, que es una planta viva adherida a la tierra en la cual crecen *activos biológicos* cosechables o es un animal vivo del que se obtienen productos agropecuarios, se espera que sean productores por más de un período y el objetivo de la entidad no es venderlos como un producto agropecuario. (Glosario de las NIF y NIF E-1, párrafo 32)
10. **Valor razonable** es el precio de salida que, a la fecha de valuación, se recibiría por vender un activo o se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado. (Glosario de las NIF)
11. **Costo de adquisición** es el monto pagado de efectivo o equivalentes de efectivo, o bien, el valor razonable de otra contraprestación entregada por la adquisición de un activo o servicio. (Glosario de las NIF)
12. **Valor de realización** es el monto estimado por una entidad de lo que espera recibir, por la venta de un activo en el curso normal de sus operaciones. **Valor residual** es el monto neto en efectivo o equivalentes, que la entidad podría obtener por la disposición de un **activo**, como si este ya hubiera alcanzado la antigüedad y demás condiciones esperadas al término de su vida útil. (Glosario de las NIF)
13. Un **producto agrícola** es aquel cosechado de un activo biológico y **cosecha** es la separación o desprendimiento de un producto, de un activo biológico, o el cese del proceso de vida de un activo biológico. (Glosario de las NIF)
14. Los subrayados son propios del autor y tienen el objeto de realizar énfasis.
15. La NIF E-1, en su párrafo 32.1, precisa que el costo de adquisición incluye el costo de transformación, que es el que se incurre para transformar el activo biológico, el cual a su vez incluye nutrientes, pesticidas, agua, otros insumos, depreciación de propiedades, planta y equipo; y, en su caso, costo de financiamiento.
16. El costo de disposición es aquel directo incremental que se deriva de la venta o intercambio de un activo o de un grupo de activos, tales como comisiones, almacenaje, surtido, traslado, fletes, acarreo, seguros, etcétera, sin considerar los costos de financiamiento e impuestos a la utilidad; incluye cualquier costo de distribución a los propietarios. (Glosario de las NIF)
17. El párrafo 50 de la NIC 41 prevé la presentación de una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos del inicio al final del período.
La NIF E-1, en su párrafo 52.1, indica que es recomendable revelar por separado los cambios físicos y cambios en el mercado que modifiquen el VRMCD de un activo biológico.
18. La NIC 41 recomienda, pero no exige a la entidad que suministre una descripción del grupo de activos biológicos y la base para dicha distinción. En este caso la entidad considera los períodos de maduración de los activos, el lapso necesario para que lleguen a su etapa productiva.
La NIF E-1 señala que en activos valuados a su VRMCD es preferible agrupar los activos por atributos como calidad y edad para facilitar su determinación.

Ganado lechero por madurar	\$ 8,000.00
Ganado lechero maduro	\$ 132,000.00
19. La NIF E-1, en su párrafo 52.1, establece que deben presentarse por separado los ingresos por venta de productos agropecuarios de la ganancia por la valuación a VRMCD de los activos biológicos.
El párrafo 40 de la NIC 41 dispone que la entidad debe revelar la ganancia por cambios en el VRMCD.
20. T, P. (2020, 25 de mayo). Consejo Nacional Agropecuario prevé un crecimiento del 2%. Disponible en: <<https://www.liderempresarial.com/consejo-nacional-agropecuaria-preve-un-crecimiento-del-2/>>

1 Unidad seguida de dieciocho ceros.

2 Programa Institucional 2013-2018 de la Financiera Nacional de Desarrollo Agropecuario, Rural, Forestal y Pesquero. DOF.

3 Disponible en: <<https://www.gob.mx/siap>>.

4 Producto Interno Bruto de México durante el Cuarto Trimestre de 2018.

Fuentes de información

Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (2020). *Normas de Información Financiera*. México: IMCP.

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Parte A y Parte B de las Normas NIIF Ilustradas emitidas en 2020.