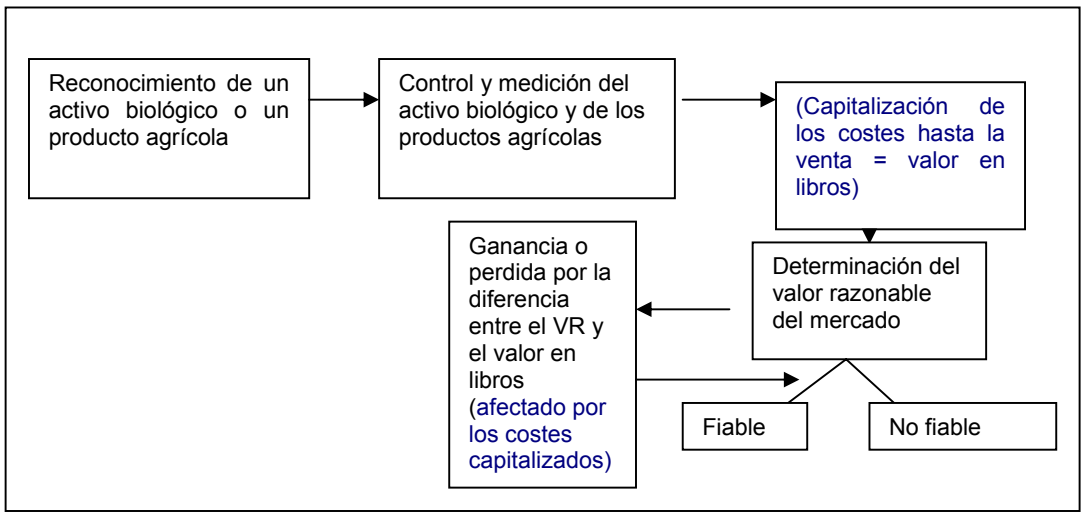
Norma Internacional de
Contabilidad para la Agricultura (Nic 41).

(Responsabilidad Social, antecedentes y experiencias de algunos países)

Autor:
Lic. -AEA- Gerardo Mendoza Delgado
(Esp, MSc.)
Doctorando en Economía y Dirección de empresas
Universidad de Deusto,
ESTE, Donostia, ESPAÑA
www.agroinformatica.com.ve
gerardo.mendoza@agroinformatica.com.ve

A continuación mostraremos a manera de gráfico el procedimiento que la NIC 41 pretende aplicar, y seguidamente unas definiciones básicas necesarias para comprender su planteamiento desde el punto de vista social, analizando las expriencias de varios países entre el 2002 y 2008:

Gráfico 1.- FLUJO TEÓRICO DE APLICACIÓN DE LA NIC 41



Fuente: Elaboración propia.

Como podemos observar en el diagrama de flujo, para poder determinar el valor razonable es necesario transitar a través de 3 premisas fundamentales, la

primera el reconocimiento del activo o producto, segundo la medición de valor y tercero, la determinación del valor. Los textos entre paréntesis son opcionales.

1.1.3.1.- **Definiciones**.

Las siguientes definiciones fueron extraídas de Mendoza (2001)[1]:

a. Activo Biológico: Es una planta o animal vivo que sufre una transformación biológica. (por ejemplo: una vid, una vaca lechera, un árbol).

b. Producto Agrícola: Es un producto recolectado procedente de un activo biológico que pertenece a la entidad.

c. Transformación Biológica: Comprende los procesos de crecimiento o evolución, degradación o involución, producción y procreación o reproducción que provocan cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. La transformación biológica produce los siguientes resultados: a) cambios en los activos como consecuencia de crecimiento (evolución), degradación (involución) o procreación (reproducción) y; b) obtención de productos agrícolas (como látex, lana o leche) El proceso de transformación se puede producir por sí solo o mediante la actividad agrícola de la entidad.

d. Actividad Agrícola: Es la gestión por parte de la entidad, de las transformaciones biológicas realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a otros productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos.

[1] Costos en la Contabilidad Ganadera de Bovinos a Pastoreo e Implicaciones Tributarias, publicado por Agroinformática CA, Venezuela. Agosto, 2001. http://www.agroinformatica.com.ve/articulos.php?pag=3 .

e. Producción Agrícola: Es la el proceso de transformación de un producto agrícola después de su cosecha, puede ser una extensión natural de la actividad agrícola. Este proceso. Aunque es similar a la Actividad Agrícola, no es objeto de desarrollo en la NIC 41.

1.1.3.2.- Alcance de Aplicación de la Norma.

La NIC 41 establece claramente cuales son los aspectos específicos de contabilización, los cuales podemos mencionar:

1. El registro de todo lo que esté relacionado con activos biológicos a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como la medición de estos activos al valor razonable menos los costes estimados hasta el punto de venta. En la actividad agrícola, la variación en los atributos físicos de un animal o una planta inciden proporcionalmente en los beneficios económicos de la empresa.

2. La medición inicial de los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección, indicando que las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial que se lleva al valor razonable menos los costes estimados hasta su punto de venta, deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en que surjan.

3. Las subvenciones incondicionales del gobierno, relacionadas con un activo biológico medido al valor razonable menos lo costes estimados hasta el punto de venta, siempre y cuando tales subvenciones sean reconocidas como exigibles, serán llevadas al

estado de resultados. Cuando la subvención es condicional, se reconocerá como ingreso siempre y cuando se haga de acuerdo con las condiciones establecidas por el gobierno.

4. La NIC 41, no se ocupará de regular lo concerniente al procesamiento de los productos agrícolas tras la recolección de la cosecha, por ejemplo, en el caso de que el activo biológico sea el ganado lechero, en su producto agrícola "leche", la norma no regulará el proceso en el que se incurre para la obtención de productos transformados con base a este, como el caso de sus derivados (queso, cremas, mantequilla, sueros, entre otros)

5. La NIC 41 no establece los principios nuevos para los terrenos relacionados con la actividad agrícola, en razón de que la NIC 16 y la NIC 40, son las más adecuadas según las circunstancias. A su vez la NIC 41 no es de aplicación a los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola, a estos se les aplica la NIC 38, que regula lo relacionado con los activos inmateriales.

Cuadro 3.- AMBITO DE APLICACIÓN DE LA NIC 41.

ACTIVOS BIOLOGICOS	PRODUCTOS AGRICOLAS	PRODUCTOS PROCESADOS
Ovejas	Lana	Hilo, tapetes
Arboles forestales	Troncos	Madera
Cerdos	Cerdo en canal	Salchichas, jamones
Viñedos	Uvas	Vino
Plantas de tabaco	Hojas cortadas	Cigarrillos
Arboles frutales	Frutas	Mermelada
NIC 41	**NIC 41**	**NIC 2**

Fuente: Elaboración propia: información tomada de la NIC 41.

1.1.3.3.- Ventajas y Desventajas de la NIC 41.

A continuación exponemos en cuadro 4 un resumen de las ventajas y desventajas de la NIC 41:

Cuadro 4.- VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA NIC 41

Ventajas	Desventajas
El valor razonable de un activo vivo tiene más relevancia, fiabilidad, comparabilidad y es más comprensible que el coste histórico.	Puede ser muy complicado valorar un producto agrícola en su punto de cosecha a valores razonables. Argilés, (2001).
La mayoría de los activos son negociados en mercados activos (mejores expectativas futuras) a precios de mercado, lo que aumenta la fiabilidad del "fair value"[2].	Los valores razonables incorporan variables del entorno a la contabilidad de la empresa, los usuarios se pueden confundir por estar basados los valores de los activos biológicos en suposiciones subjetivas. La gerencia basada en la contabilidad se pierde.
La medición del coste de un activo biológico es algunas veces más difícil de obtener que la del valor razonable.	Los precios de mercado agrícola en algunos países son variables y cíclicos, entonces en esos países no constituyen una base de medición apropiada.
	Puede ser oneroso exigir la medición a valor razonable en cada fecha del balance cuando no existen datos, estadísticas o medios para conseguir la información en un mercado activo. Caso de los países no desarrollados.
	Los mercados activos pueden ser inexistentes para algunos activos biológicos en algunos países.
	La medición a valor razonable lleva al reconocimiento de unas ganancias que pueden no realizarse en el flujo de fondos por largos períodos cuando hay incrementos por evolución, lo cual contradice la NIC

[2] Fair value: Valor Justo ó valor razonable de mercado.

	41 en cuanto al reconocimiento que esta hace de ingresos y gastos de estas diferencias en el mismo ejercicio en que surjan.

Fuente: Elaboración propia.

Algunos críticos que han escrito sobre la NIC 41 se han pronunciado para tratar de reorientar la aplicación de la norma, como es el caso de Charles, E. (2004), quién afirma que la NIC 41 no será el instrumento idóneo para armonizar la contabilidad agrícola en los países franco-africanos, y en uno de sus comentarios sugiere que hay marcadas diferencias entre lo que se considera valor justo de un activo biológico y su coste, sostiene que tal diferencia debe ser incluida en las ganancias y pérdidas del ejercicio; finalmente acota que tal práctica no es congruente con el plan de cuentas francés ni con las leyes tributarias de Francia y la mayoría de los países franco-africanos, por lo tanto duda mucho de que la NIC 41 protagonice la armonización contable internacional en fincas[3].

Charles, E (2007), estudió sobre el valor razonable propiamente, algunos cultivos en un contexto social, añade que el valor razonable no es tan razonable, debido a que la mayoría de los países que exportan alimentos subsidian su agricultura fuertemente, lo cual descalifica la practica del *fair value* como justa.

En este contexto, Hervás Olivar (2003) menciona las opiniones del mismo Charles, E (2004) en su trabajo *Contabilidad a Valor Razonable en el Sector Agricola: Algunas Implicaciones de la*

[3] *"By contrast, the farm income statements prescribed by IAS 41 and the AASB 1037 suggest a markedly different approach in that they allow changes in the fair value or market value of biological assets, and any resultant holding gains/losses, to be included in income for the period in wich the changes arise. Since this practice is incongruent with the design of PCGs, …… and is not permited by tax authorities in France and most Francophone African countries, it is unlikely that IAS 41 will foster the international harmonization of farm accounting practices"……* Charles, Elad (2004).

Armonización Contable Internacional[4]*,* donde puntualiza 6 razones de suma importancia para entender porque la NIC 41 puede no ser la herramienta para la armonización contable en la agricultura en países franco-africanos tal cual está redactada:

1. La NIC 41 presume que todo activo biológico puede tener un valor medible, a pesar de que la NIC 41 permite el uso del coste histórico cuando el valor razonable no es medible, la NIC 41 no permite el uso del coste histórico cuando el valor razonable es excesivamente mayor al coste.

2. En países franco-africanos no puede ser utilizada la NIC 41 sin la modificación estructural y de fondo de los conceptos y la filosofía del PCG francés[5], el cual no contempla bajo ninguna circunstancia el registro de ingresos no realizados, o el registro de ingresos por producciones no vendidas, y finaliza esta opinión expresando su preocupación por los países en desarrollo que dependen de la agricultura o países sub desarrollados cuyas políticas contables están basadas en principios de contabilización al coste histórico.

3. La revalorización anual del activo biológico al valor razonable es onerosa, particularmente en países no desarrollados donde los contadores (contables) encuentran mucho más difícil esta práctica que la práctica del coste histórico[6]; incluso acota la opinión de un auditor agrícola inglés llamado Colin Sanderson, contador en Cambridge University, quién emitió un juicio[7]

[4] Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for Internacional Accounting Harmonization
[5] Plan General de Cuentas francés.
[6] Esto es opuesto a la opinión de Argilés y Slof (2001) quienes se pronuncian a favor de la simplicidad del fair value sobre la del coste histórico.
[7] Opinión de Sanderson puede ser encontrada en el IASC de 1998 (p.455)

descalificando la NIC 41 y recomendando que se reescribiera totalmente, Sanderson argumentaba, que este instrumento no podria ser entendido por los agricultores del Reino Unido y mucho menos por los agricultores de los países no desarrollados, específicamente recomendó sustituir la NIC 41 por una "guia para idiotas", pués esto sería un poco más útil que la misma NIC 41. Explicaba Sanderson que la NIC 41 sólo tendría utilidad en el mundo académico, también Hajime Arai (2000) profesor japonés del Departamento de Gerencia de Agronegocios de la Universidad de Agricultura de Tokyo expone que la NIC 41 contiene premisas que no pueden ser aceptadas en un futuro cercano.

4. Hay inconsistencias entre la IV Directiva Europea y la NIC 41 como ya hemos explicado en la sección anterior.

5. Algunos "*cuello de botella*" que fueron identificados en el contexto de la norma Australiana AASB1037, el cual también fue comentado en la E65[8] por Southcorp Holdings Ltd, la empresa vitivinícola más grande de Australia, explicaba esta empresa que la NIC 41 era un instrumento que removía a las empresas de la realidad comercial y que lo veían más como un intento académico, inclusive pedían respuestas sobre los requerimientos que hizo sobre la E65 el Grupo de los 100 en Australia en 1999, respuesta que hasta la fecha del artículo de Charles (2004), no habían obtenido.

6. La dificultad que presenta la NIC 41 de aplicarse en el sector forestal, donde pueden transcurrir periodos de hasta 100 años los cultivos sin cosecharse, pero de acuerdo con la norma

[8] Exposure Draft 65 (documento inicial revisado por varios países para producir la NIC 41)

internacional, generando ingresos no realizados a la cuenta de resultados que pueden influir de manera desproporcionalmente negativa en las finanzas de las plantaciones forestales, haciendo no viable la adaptación de las premisas sobre el “fair value” en los bosques cultivables.

1.1.3.4.- Reconocimiento y Valoración de Activos Biológicos.

El valor razonable, se basa en la ubicación y condición que un activo posee en el momento actual, es decir, el resultado que surge de restarle al valor en el mercado correspondiente, los costes incurridos para hacer llegar esos activos al mercado.

En razón de éste valor se pueden mencionar diversos aspectos que son fundamentales para su determinación como lo es la capacidad de cambio de las plantas y los animales vivos al experimentar transformaciones, la gestión de cambio en la cual la gerencia trata de establecer condiciones a modo de facilitar las transformaciones para que el proceso tenga lugar, y la medición del cambio que podrá ser cualitativa (genética), como cuantitativa (número de partos, peso) y la transformación biológica.

En concordancia, el reconocimiento y la medición son variables fundamentales dentro de la NIC 41, pues es necesario que la empresa proceda a reconocer el activo biológico o un producto agrícola únicamente cuando:

A. La empresa controla al activo como resultado de sucesos pasados.

B. Es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo.

C. El valor razonable o el coste del activo puedan se medidos de forma fiable.

Un activo biológico debe ser medido tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance a su valor razonable menos los costes estimados hasta el punto de venta, excepto en el caso de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad[9]. Por su parte los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa deben ser medidos en el punto de cosecha o recolección a su valor razonable menos los costes estimados hasta el punto de venta.

La determinación del valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos mas significativos (edad, peso, calidad), y que a su vez correspondan con los más usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

Cuando las empresas realizan contratos de venta de sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura, los precios de dichos contratos no son relevantes a la hora de definir el valor razonable, pues este pretende reflejar el mercado corriente, en donde un demandante y un oferente que los desearán, podrían acordar una

[9] Por ejemplo medir el valor del kiwi en Nicaragua o del Plátano en Reino Unido, del Mango en Alemania, o los olivos en Colombia. Igualmente una explotación ganadera cuyo rebaño sea de búfalos de agua quizá no pueda ser valorada en Estados Unidos, Canadá o en Chile pues estas especies tropicales no existen en esas latitudes.

transacción. En otras palabras, el valor razonable no se ajustará por la existencia de un contrato de venta a futuro.

Se considera que el precio de cotización de un activo biológico o para un producto agrícola, en un mercado activo[10] para cada tipo, si existiese, sería la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión, y en el caso de tener acceso a diferentes mercados activos, se escogería el más relevante. En caso contrario, que no existiese un mercado activo, se procedería a utilizar los siguientes datos para establecer dicho valor, tal como lo señala la norma:

A. El precio de la transacción más reciente en el mercado suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance.

B. Los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes.

C. Las referencias del sector, tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado en función de la superficie en hectáreas; o la producción en término de envases estándar para la exportación u otra unidad de capacidad; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

En otras circunstancias, puede ser que no estén disponibles los precios determinados por el mercado para un activo específico, debido

[10] Lugar donde los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos y se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio con precios disponibles para el público.

a ello la empresa usará para determinar el valor razonable del mismo en su ubicación y condición actual, el valor de flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa antes de impuestos definida por el mercado. Por su parte la empresa no incluirá flujos de efectivo destinados al financiamiento de los activos, ni flujos por impuestos para establecer el valor de los activos biológicos tras la cosecha o recolección.

En relación con los costes, en determinadas circunstancias, pueden ser aproximaciones del valor razonable, particularmente cuando haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costes, o cuando no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio.

Cuadro 5.- VALOR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS

Valor de Mercado	- costes estimados hasta el punto de venta	=	**Valor razonable**
Valor Razonable	- Costes estimados en el punto de venta	=	Valor en los estados financieros

Fuente: Caba y Caba (2008).

1.1.3.5.- Subvenciones Gubernamentales.

La NIC 20, en su párrafo 3 define las subvenciones oficiales como *ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una empresa en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de explotación*, condicionando su reconocimiento a la existencia de una

razonable seguridad de que la empresa cumplirá las condiciones asociadas a su disfrute y que, por tanto, recibirá las subvenciones en las condiciones prefijadas.

En lo referente a las subvenciones oficiales realizadas con los activos, la NIC 20 contempla dos alternativas: a) reflejar las subvenciones como ingresos diferidos, que se irán imputando a los ejercicios sobre bases sistemáticas y racionales a lo largo de la vida útil de los activos que financian; b) registrarlas como activo negativo, para aminorar la dotación anual por la depreciación de cada activo[11].

Dado lo acotado en la nota previa, o se revisaba la NIC 20 o la NIC 41 abordaba el problema directamente, ocurrió lo segundo.

Así, la NIC 41 contempla, a efectos de su reconocimiento, 3 posibilidades para las subvenciones:

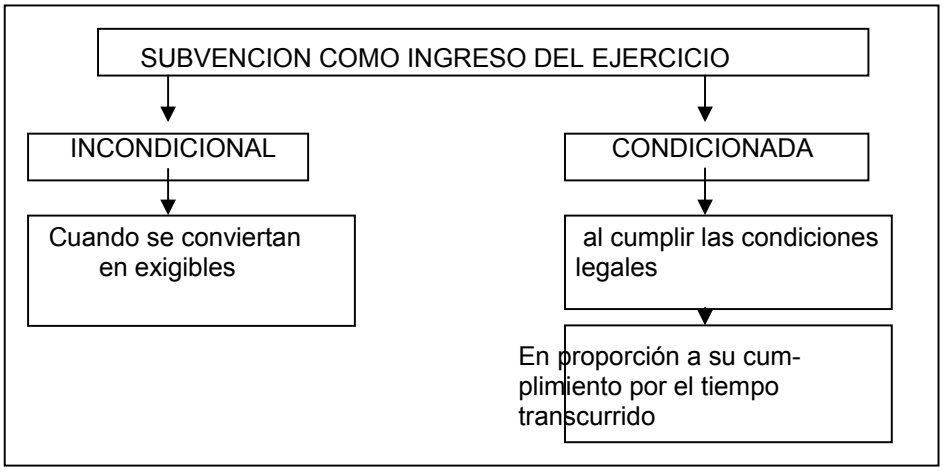
1. Aplicar la NIC 20 en caso de subvenciones oficiales con un activo biológico que se valora según su coste menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

2. Reconocer como ingreso, sólo cuando sean exigibles, aquellas subvenciones oficiales incondicionales relacionadas con un activo biológico que se valora según su valor razonable.

3. Reconocer como ingreso las subvenciones oficiales condicionadas, sólo cuando se hayan cumplido las condiciones ligadas a la misma. Se entiende que si las condiciones no se satisfacen, lo que debe registrar la empresa es un pasivo y no un ingreso.

[11] Esta segunda aplicación de la NIC 20 es incoherente con el planteamiento propio del valor razonable, sobre todo cuando la subvención esta sujeta a condiciones.

Cuadro 6.- LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS ANTE LAS SUBVENCIONES



Fuente: elaboración propia.

1.1.3.6.- Información a revelar en estados financieros.

La NIC 41, establece el deber de revelar la ganancia o la pérdida total del ejercicio corriente, generada por la diferencia del valor inicial de los activos biológicos con el valor razonable menos los costes estimados hasta el punto de venta.[12]

En cuanto a los aspectos vinculados a la determinación y exposición de resultados, la NIC 41 aclara que el valor razonable menos los costes estimados hasta el punto de venta, para los activos biológicos, pueden variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado[13].

[12] La NIC 41establece deberes para aquéllas empresas que poseen activos biológicos cuyo valor razonable puede ser medido con fiabilidad, en los párrafos del 47 al 53, y para aquellos activos que no pueden ser medidos con fiabilidad están expuestas en los párrafos del 54 al 56 así como los deberes referentes a las subvenciones oficiales enumeradas en el párrafo 57.
[13] NIC 41

La revelación por separado de los cambios físicos y de los cambios en los precios, se realizará al evaluar el rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. En estos dos casos, se aconseja a la empresa que revele, por grupos o de otra manera, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costes estimados hasta el punto de venta, que se ha incluido en la ganancia o la pérdida neta del período y que es debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, cuando la actividad consiste en el engorde de pollos o el cultivo de cereales).

1.1.4.- Experiencias de Normalización Contable Agrícola en algunos países.

La ausencia de normas contables relativas al sector agrícola anteriores a la NIC 41 a nivel internacional, no significa que no se le haya dado importancia al tema a nivel nacional, e incluso a nivel comunitario en Europa, donde la RICA[14], que sin tener objetivos contables ha sido considerada como un primer paso a la homogenización y normalización contable agrícola a nivel europeo. Algunos autores, como Argilés (2001) consideran que, si se logran salvar las diferencias existentes entre ambas, la RICA podría convertirse en un instrumento válido para lograr la difusión de la NIC 41 a nivel de la CCE[15].

A continuación experiencias de 5 países respecto de la normativa interna agrícola, Francia, Estados Unidos, Australia, Nueva Zelanda, y España. Los cuatro primeros se escogen por su tradición de país agrícola, el último para comparar con experiencias un poco más cercanas y conocidas.

[14] Red de Información Contable Agrícola
[15] Comunidad Económica Europea

España a pesar de no tener un desarrollo instituido en la agricultura actualmente, alguna vez lo tuvo y conserva un sector primario importante y aunque con una mínima participación en el PIB, en algunos rubros representaba hasta el 13%[16] de la producción agroalimentaria de la Comunidad Económica Europea para el 2004.

En el cuadro siguiente podemos observar como en estos cinco países ha existido un historia contemporánea relativamente activa con respecto al perfil de registros contables en el agro. Explicamos el cuadro en los puntos subsiguientes.

Cuadro 7.- EXPERIENCIAS EN LA NORMALIZACION CONTABLE AGRICOLA DE ALGUNOS PAISES.

Paises	Tratados/Normas	Evolución	Efecto
FRANCIA	Proyecto de Plan contable 1965 // Plan contable General 1982	PGCAF-1987	Posible determinación del coste histórico y del fair value
ESTADOS UNIDOS	AICPA 1987.// SOP 85-3 // ARB 43→AIA	FFSC-1987	Valoración de activos biológicos al coste o al mercado, según cual sea menor.
AUSTRALIA	JCSFMA 1983 // ACRA 1966 // UCCRA 1970	AASB 1037 1998 // AAS 35 1998 // AAS 35A 1999// AASB 141	Norma nacional equivalente a la NIC 41
NUEVA ZELANDA	CANZ – NZSA → RRFA 1961 // FANZ 1966 // MANZF 1977-1985	VLFSF 1986 // AFANZ 1987 // ABE 1988→ E90 ICANZ 2002	Activos Biológicos valorados al Mercado (net current value) = a NIC 41
ESPAÑA	Postura adaptada a las empresas vitivinícolas 2001. // Libro Blanco 2002 sin	Tratamiento de AB en los sub grupos 22, 23, 33, 34,35 // Cuarta Directiva contraria al fair	Valoración al coste histórico en la mayoría de entidades agrícolas // fair value opcional y

[16] Según datos publicados por Eurostat, EAA, síntesis 2004.

	especificaciones para lasa cuentas de activos biológicos	value. // PGCE 2007 tampoco incluye AB	no está normatizado. // Aún no se adopta la NIC 41.

Fuente: Elaboración Propia. (El significado de las siglas y normas escritas en el cuadro se encuentran en la explicación de los puntos 1.1.4.1. al 1.1.4.5.)

1.1.4.1.- Francia:

Es el país de Europa con más tradición en el ámbito de la normalización contable agrícola. Sus esfuerzos se conocen desde 1965, cuando se presentó el primer proyecto de plan de cuentas para la empresa agrícola, el cual fue aprobado en 1970. Más tarde tras revisiones a raíz del nuevo Plan General de Contabilidad en 1982, se dictamina un decreto interministerial favorable del Consejo nacional de Contabilidad aprobando el *Plan Comptable Général Agricole* (PGCAF) en 1987.

EL PGCAF denomina bienes vivos al conjunto de activos biológicos fijos y circulantes empleados en la actividad productiva de la empresa. La naturaleza de las cuentas a utilizar y su posterior clasificación en el activo del balance dependen de su función en la explotación. De esa manera en Francia todos los bienes vivos que van a perdurar en la empresa incorporados a la producción de la renta agrícola, deben formar parte del inmovilizado material o activo fijo y aquellos bienes vivos que están destinados a la venta deben formar parte del activo circulante o existencias.

En cuanto a la valoración en el Plan Contable Agrícola francés, se prevé que las empresas agrícolas pueden determinar el coste de producción de sus bienes de acuerdo con los medios disponibles, pero si por alguna causa no se tiene implantado un sistema de gestión, el coste de producción podrá obtenerse mediante procedimientos estadísticos; es decir, mediante índices estandarizados proporcionados

por organismos agrícolas, como la RICA en el caso español, por ejemplo.

Concretamente el Plan Contable prevé los siguientes métodos en caso de que no se pueda calcular el coste de producción:

a.- Realizar la valoración aplicando los precios de mercado que rigen en la fecha del cierre del ejercicio, minimizados.

b.- Si el método anterior resulta inaplicable, los bienes vivos figurarán por su valor venal en la fecha de cierre del ejercicio.

1.1.4.2. - Estados Unidos:

En Estados Unidos hay que destacar la publicación en 1987 por parte del *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), dentro de una serie de guías de auditoria y contabilidad, del documento titulado *Audits for Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives*, que incluía como parte integrante en un anexo el *Statement of Position 85-3 –*A*ccounting by Agricultural Producers And Agricultural Cooperatives*- (SOP-85-3) y que ha desempeñado desde entonces el papel de guía de referencia en el sector agrícola norteamericano.[17]

Las recomendaciones contenidas en ambos documentos han tenido notable influencia en el ámbito anglosajón donde han sido consideradas como la base sobre la que se asienta buena parte de los avances logrados en el campo de la información financiera del sector agrícola.

[17] También ha sido relevante el documento titulado *Accounting and Financial Reporting by Agricultural Producers* publicado por el Instituto Canadiense de Contadores Certificados, (en Inglés CICA), Canadá 1986.

Las referencias a ambos documentos tanto en el E65[18], como en varios comentarios hechos al E65 parecen confirmarlo.

En estos documentos no se expresa la valoración razonable, las tendencias son contrarias a las Europeas en ese sentido, de hecho el SOP 85-3 no contradice las disposiciones del boletín de investigaciones contables 43 (Accounting Research Bulletin 43), de la AIA[19] (1953), que establece la valoración de las existencias de acuerdo con el coste o el mercado, según cual sea menor. No obstante parece oportuno recalcar que el ARB 43 admite de forma expresa la valoración de los productos agrícolas por un importe superior al coste, obtenido por diferencia entre el valor de venta y los costes pendientes de incurrir hasta su colocación siempre y cuando resulte difícil la determinación del coste, sea factible la comercialización inmediata y las unidades sean intercambiables entre sí.

En esencia la propuesta del SOP 85-3, el cual no abarca la actividad forestal, puede resumirse como sigue:

1. Hasta el momento de la cosecha o recolección los productos deben acumular sus costes de producción directos e indirectos, valorándose mientras tanto al coste o al mercado, según cual sea menor.

2. Idéntico tratamiento para los semovientes en proceso de crecimiento con destino al mercado.

3. Los activos biológicos animales a disposición de venta o cosechas agrícolas recolectadas pueden ser valorados al coste o al mercado, según cuál sea menor, o bien, de acuerdo con su

[18] Op cit.
[19] American Institute of Accountants

precio de venta menos los costes de comercialización siempre que:

a. Posean un precio de mercado confiable
b. Tengan unos costes de colocación susceptibles de estimación y de escasa importancia relativa
c. Se encuentren disponibles para su entrega inmediata

4. Los costes directos e indirectos incurridos en la etapa de creación de las plantaciones deben activarse para ser posteriormente amortizados a lo largo de la etapa de producción estimada.

5. Los costes directos e indirectos de los semovientes en proceso de crecimiento, en crianza para su explotación, deben ser acumulados hasta que alcancen su fase de madurez en la cual deben ser transferidos a su función productiva, momento a partir del cual el importe de la diferencia entre los costes acumulados y el valor residual de los animales deberá ser amortizado a lo largo de la vida productiva estimada de los animales.

Por otra parte debe mencionarse la labor del *Farm Financial Standards Council* (FFSC) como organismo gestor de las diferentes partes involucradas en el sector agrícola norteamericano, interesadas en dar uniformidad a la información financiera de las empresas agrícolas. Su extenso documento titulado *Financial Guidelines for Agricultural Producers* [FFSC, 1997] se encuentra sintonizado con la normativa norteamericana mencionada anteriormente.

1.1.4.3.- Australia:

En 1963 se constituyó el Comité para la estandarización de la contabilidad gerencial de fincas[20], cuyo informe *Accounting and Planning for Farm Management* [JCSFMA, 1983], se ha editado varias veces habiendo servido su contenido durante largo tiempo como directrices en el terreno de la información contable agrícola.

En su propuesta valorativa se recomienda para los productos vegetales recolectados el uso del valor del mercado *(farm gate price)*[21], obtenido por diferencia entre el precio de venta y los costes de transporte y venta. Pero se objeta la valoración de los productos no cosechados, toda vez que aún mantienen un alto riesgo como activos naturales. Se propone considerarlos al coste a efectos de afectar el coste de ventas en las existencias. Vera (2004)

En el caso de los semovientes se acepta el coste de adquisición para los animales comprados fuera de la entidad, pero para los incrementos naturales se opta por valorarlos a valores estándares diferenciales, determinados como un promedio entre el valor de mercado para las diferentes categorías de animales o grupos de edades, o como fruto de un análisis de los costes de varios ejercicios económicos.

En 1966 se crea el *Australian Committee for Coding Rurl Account*, con el objetivo principal de elaborar un plan de cuentas agrícola. En efecto en 1970 nació el *Uniform Chart and Code for Rural Accounting* que ha servido de guía en el aspecto terminológico a los diferentes modelos de contabilidad agrícola desarrollados en Australia.

Con miras a regular la información financiera publicada por las empresas agrícolas, en 1998, se aprueba por parte del *Australian*

[20] Joint Committee on Standardization on Farm Management Accounting
[21] En Venezuela tradicionalmente traducido como “precio a puerta de corral”

Accounitng Standards Board, la norma de contabilidad número 1037 *(AASB 1037) – Self Generating and Regenerating Assets [AASB, 1998].* (Existe también el AAS 35 con el mismo nombre, editado en 1998 y su enmienda como AAS 35A de Julio de 1999 que está hermanado al AASB 1037). Y más en concreto, la norma aborda lo relativo a los activos agrícolas que tienen el carácter de bienes vivos –plantas y animales-. Aunque el AASB 1037 se encuentra cercano a la NIC 41 en sus planteamientos, sufrió un proceso de revisión para lograr su plena homologación con los requerimientos informativos de la norma internacional.

Los aspectos más resaltantes del AASB 1037 son los siguientes:

1. Los activos agrícolas deben valorarse de acuerdo con el valor neto de mercado[22]. Se presume que su determinación puede siempre realizarse con fiabilidad.

2. Con respecto a los activos biológicos agrícolas recolectados o cosechados, la diferencia entre su valor neto contable y los costes de cosecha en la fecha en que esta tiene lugar debe llevarse al estado de resultados del ejercicio en que sucedió la cosecha.

3. Cuando no se puede determinar el valor de activos biológicos en un mercado activo, hay que indicar la fuente de la valoración, tasador(es) y empresas participantes en la tasación.

4. La información acerca de la fuente de los valores de mercado y la sensibilidad de estos importes, no se exige, pero se recomienda suministrar en las memorias contables.

[22] esto es: valor en el mercado activo menos los costes derivados de su comercialización.

5. A los derechos sobre los bienes adquiridos mediante leasing u otros acuerdos, le confiere idéntico tratamiento que a los propios seres vivos.

6. Debe presentarse la información separada relativa a las clases de plantas y animales.

7. No contiene normas sobre las subvenciones gubernamentales.

El AASF *(Australian Accounting Research Foundation)* ha sido uno de los organismos que mayor apoyo a dado al E65. Vera (2004).

En Julio del 2004, nace el AASB 141, el principio contable australiano para la agricultura, para ser aplicado a períodos que comiencen el, o después del, 1 de enero de 2005. El AASB –141 es la nomenclatura equivalente a las normas internacionales, en este caso es el equivalente al IAS 41 o NIC 41. Viene a suceder mas no a derogar por completo el AASB 1037 y al AAS 35.

Tiene un contenido homologado al de la NIC 41, mantiene diferencias con la AASB 1037 y conserva algunas características que lo distinguen en algunos casos del NIC 41. Estas diferencias del AASB-141 con el AASB 1037 que se le atribuyen, y que lo acercan a la NIC 41, incluyen:

1. Una visión más reducida y asertiva.
2. Contempla las normas para la práctica contable de los activos biológicos en leasing.
3. Presume que el valor razonable pueda no ser obtenido fiablemente en algunas circunstancias.

4. Contiene requisitos específicos para la contabilización de subsidios oficiales relacionados con activos biológicos medidos al valor razonable.

No contempla las tres clases de activos que si contempla la AASB 1037: primero, animales y plantas vivos distintos al hombre en producción agrícola; segundo, animales y plantas distintos al hombre que no están en producción agrícola; y tercero, activos vivos distintos a animales, plantas y al hombre.[23] Las 2 últimas categorías no quedan en el enfoque de la norma AASB 141, al igual que están fuera del enfoque del IAS 41 o NIC 41.

Igual que la AASB 1037, la AASB-141 prescribe, entre otras cosas, tratamientos para los activos en crecimiento, degeneración, producción y procreación, mediciones de productos en el punto de cosecha, mediciones al valor de mercado (*net market value*), indica que la mejor referencia del valor de mercado es el valor razonable donde no haya información de mercado, reconocen las diferencias de cambios físicos y de precios como cuenta de resultados en el mismo momento que surjan, acuerda dar valor de mercado a los productos recolectados una vez cosechados más no antes de la cosecha dados los riesgos naturales que permanecen.

A diferencia de la AASB 1037, la AASB –141 incluye requerimientos para las subvenciones gubernamentales relacionadas con activos biológicos, se hace más reducido su alcance al excluir de su enfoque los activos comentados en la tercera clase (clase c) de acuerdo con la clasificación abordada por la AASB 1037 en este capítulo, incluye una

[23] Este grupo incluye por ejemplo inversiones forestales para contrarrestar la contaminación en entidades no agrícolas como empresas de carbón; inversiones en galgos, caballos de carreras, toros de lidia, animales de zoológico o parques temáticos, virus, bacterias, células sanguíneas, y todo ese tipo de operaciones no agrícolas realizadas con activos biológicos donde la explotación de la entidad no persigue producir productos agrícolas para el consumo.

presunción irrefutable sobre la posibilidad de que el valor razonable no pueda medirse en algún contexto y la información a revelar de acuerdo con la AASB –141 es más extensa y explícita.

1.1.4.4.- Nueva Zelanda:

La normalización contable en Nueva Zelanda ha sido impulsada por *The Chartered Accountants of New Zealand (CANZ)* - conocida como *New Zealand Society of Accountants (NZSA)* - hasta 1996, apoyándose en 3 documentos pioneros:

1. *Research Report on Farm Accounting, 1961*
2. *Farm Accounting in New Zealand, 1966*
3. *Management Accounting for the New Zealand Farmer, 1977*

4. El tercer documento, "*Management Accounting for the New Zealand Farmer",* resulta especialmente relevante, de este se publicó una edición revisada en 1985. Al igual que en Australia, este documento recomienda la utilización de valores de mercado *(net current value)*[24]*,* para la valoración de semovientes y de las plantas, al entender que proporciona la información más realista y útil a los diferentes usuarios de la información financiera. Sugiere desglosar los cambios en el valor del ganado en dos componentes, cantidad y precio, deja libertad para el tratamiento de las ganancias no realizadas y aconseja optar por el criterio de la realización para su incorporación a la cuenta de pérdidas y ganancias. Vera (2004).

También se emitieron tres pronunciamientos para reforzar el planteamiento anterior:

[24] Valor corriente neto.

a. *Valuation of Livestock in the Financial Statements of Farming Enterprises, 1986*
b. *Accounting for Forestry Activity in New Zealand, 1987*
c. *Accounting for Bloodstock Enterprises, 1988*

Los cuales fueron reemplazados en breve por otro texto del cual se observó sólo el borrador: *E-90-Agriculture* [ICANZ[25], 2002]. Esta norma va a regular las prácticas contables de las empresas agrícolas en Nueva Zelanda (donde hay más bovinos que habitantes), y así mismo la información mínima a revelar en los estados financieros.

Sus propuestas son muy cercanas a la NIC 41. Distinguiéndose básicamente de esta última sólo en tres situaciones: primero, excluye de su ámbito de aplicación las subvenciones gubernamentales relacionadas con los activos biológicos que se valoran según su valor razonable y considera esto preferible para abordar en una norma de carácter general; segundo, no menciona expresamente los contratos de arrendamiento financiero que puedan recaer sobre activos biológicos, pues explica que los activos biológicos en arrendamiento deben considerarse activos biológicos de los arrendatarios a los efectos de la norma; y tercero, los activos intangibles resultantes del derecho al uso de activos biológicos[26] pueden proporcionar beneficios económicos similares a aquellos que se poseen en propiedad, por tanto el valor razonable de tales derechos debe experimentar cambios iguales al valor razonable de los activos propios.

1.1.4.5.- España:

[25] Institute of Chartered Accoutants of Nez Zealand
[26] Por ejemplo: derechos exclusivos sobre determinados caballos de raza, derechos sobre animales valiosos para la reproducción como sementales en custodia de terceros para la extracción de semen, derechos sobre vientres en proceso reproductivo mediante transplante embrionario, derechos sobre animales ajenos por contingentes en contrataciones a futuro, etc.

Hasta la fecha, a pesar de la publicación del Libro Blanco el 25 de Junio del 2002[27], no se ha llevado en España ninguna adaptación sectorial definitiva del Plan General de Contabilidad hacia la agricultura, ni se ha publicado ninguna norma que acometa el tratamiento contable de su problemática. Pero se puede explicar como este país hace el tratamiento de estas explotaciones a nivel contable de acuerdo con la normativa general vigente los PGCE[28] y las adaptaciones generales del ICAC[29].

En España los PGCE no contemplan ninguna cuenta específica o tratamiento singular para los activos biológicos ni para la producción agrícola, pero encuentran cabida en el grupo 3 – existencias- donde hay subgrupos para estos elementos, a saber:

1. Subgrupo 33. Productos en curso: representan aquellos que se encuentran en fase de formación o transformación al cierre del ejercicio. Aquí encaja los activos biológicos de reciente nacimiento o generación.

2. Subgrupo 34. Productos semi-terminados: se corresponden con los producidos por la empresa y no destinados a su venta hasta su transformación posterior. Aquí encaja las crías y plantas en proceso de crecimiento.

3. Subgrupo 35. Productos terminados: los producidos por la empresa y destinados al consumo final. Aquí encaja los activos biológicos ya listos para el mercado y los frutos recolectados.

[27] Libro publicado por una comisión de expertos que realizaó un diagnóstico sobre la contabilidad en España, donde se recogía una serie de conclusiones que llevaban a España a la adopción de las NIC.
[28] Principios Generales de Contabilidad Españoles
[29] Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (España)

4. Subgrupo 22. Inmovilizaciones materiales: recoge los elementos patrimoniales tangibles, aquí pueden registrarse los elementos biológicos de producción en el largo plazo, aquellos activos que permanecerán incorporados a la producción de la renta agraria por un período importante, donde igualmente serán amortizados y descontadas sus pérdidas por involución.

5. Subgrupo 23. Inmovilizaciones materiales en curso: conocidas en la terminología anglosajona como activos en proceso, puede ser útil para contabilizar y capitalizar los costes de los activos biológicos en proceso de crecimiento que no estarán destinados a la venta, mas si a su reproducción y producción de cosechas o crías.

En España existe una postura adaptada a las empresas vitivinícolas[30], que se parece mucho al símil que se ha formulado en estas líneas[31].

EL PGCE como se ve, no muestra detalles ni adaptaciones aludidos a la actividad agrícola, sin embargo la NIC 41 encuentra un buen encaje en sus niveles, de manera que no habría problemas en adoptar la norma internacional.

Concretamente ha sido explicado por Rodríguez, J. (2004)[32] que el tema principal sobre la incompatibilidad de la NIC 41 y la normativa española se entiende al revisar el requisito que figura en el inciso “aa”

[30] Ministerio de Economía de España: Orden de 11 de Mayo de 2001, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas del Sector Vitivinícola. B.O.E. de 30 de Mayo de 2001 y corrección de errores en B.O.E. de 27 de Junio de 2001.
[31] En Francia se propone idéntico tratamiento, pero en el plan contable agrícola francés, se separa los niveles de bienes vivos del resto de los bienes del inmovilizado material.
[32] Artículo publicado en la Revista Técnica Contable: “LA APLICACIÓN DEL VALOR RAZONABLE EN LA ACTIVIDAD AGRICOLA GANADERA. LA NIC 41.” N°660, Enero 2004.

de la letra “c” del artículo 31 de la Cuarta Directiva[33] donde se observa la limitación de registrar beneficios obtenidos a la fecha de cada balance, así mismo en el principio de base del artículo 33 de la Cuarta Directiva cuando se explica que sólo podrá registrarse a la cuenta de pérdidas y ganancias el resultado que se haya realizado solamente, en el caso de que el inmovilizado (activo fijo) tenga incrementos de valor. Concluye Rodriguez acotando que con el objetivo de mejorar la información contable suministrada por una explotación agropecuaria, de tener finalmente que presentar resultados provenientes de la revalorización, que se distingan los resultados generados por la valoración de los resultados propiamente generados por la explotación.

A pesar de haber transcurrido seis años desde la publicación del Libro Blanco, periodo en el cual varios autores han comentado la necesidad de un plan de cuentas adaptado a la agricultura, sigue sin existir pronunciamientos específicos en el caso español. Esto también ha sido afirmado en el artículo publicado por Caba, M. y Caba, E. (2008)[34] donde concluyen afirmando que la nueva normativa contable tampoco parece ayudar porque el nuevo PGC[35] no incluye ningún pronunciamiento en particular sobre la agricultura y afirman que sería conveniente que se emitiera una norma de adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a la agricultura.

Afirma Horno, M. (2007) en su trabajo sobre *La Armonización contable basada en las NIC/NIIF y las Empresas Agrícolas Españolas,* concluyendo que el ICAC[36] debe plantearse la necesidad de elaborar una adaptación sectorial donde se desarrolle exhaustivamente el tratamiento contable para las empresas agrícolas.

[33] Cuarta Directiva Española. Legislatura xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx
[34] Revista Partida Doble, Mayo 2008, pag 58-71. www.partidadoble.es
[35] Plan General de Contabilidad
[36] Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas de España.

La sensatez de la información financiera mejora con el método del valor razonable, lo que es problemático es la exigencia de la NIC 41 en su mandato de registrar las ganancias producidas por los cambios de valor a la cuenta de ganancias y pérdidas, pues esto puede desencadenar en la contabilización de ganancias muy elevadas y además desproporcionadas que son realizables a muy largo plazo, por ejemplo en la madera, en los olivos, en la ganadería bovina en general y en algunos otros rubros. Consecuentemente, evaluar la aplicación en países donde la inflación es superior a dos digitos, desde el punto de vista fiscal solamente, ya es un problema que justifica decisiones sobre el marco jurídico y tributario.

Por último, en el contexto europeo la NIC 41 (aún no instituida en España hasta 2007), en la mayoría de las empresas de producción primaria agrícola, como una guia a los auditores y contables, puede fracasar en la mayoría de ellas, con más razón aún en países donde la economía agrícola y la economía en general no estan desarrolladas y viven procesos inflacionarios importantes (como Venezuela, Costa Rica, entre otros).

BIBLIOGRAFÍA

Acero De La Cruz, R; Garcia Martínez, A; Rodriguez Alcaide, J. *Contabilidad Ganadera: teoría y prácticas*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Facultad de Veterinaria de la Universidad de Córdoba. Volumen II. Córdoba, España, 2000.

Agribusiness Special Committee, Auditing Standards Division & American Institute Of Certified Public Accountants**.** *Accounting by Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives*., University of Michigan. 1981. Books on demand Ann Arbor, Michigan, USA. printed in 1997.

Agroinformatica C.A. San Cristóbal, Venezuela. (ref. de 13 de Mayo de 2005). Disponible en Web: www.agroinformatica.com.ve

Aguilar V., Alfredo. *Administración Agropecuaria*. 4ta edición. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México. 1989. p. 577-579.

Arciniega N, Cecilia C. *La Contabilidad en la Empresa Agropecuaria de Bovinos* .Editorial Trillas. UNAM, México. 1990.

Argiles Bosh, Josep y Garcia B, Josep: *Cost stickiness revisited: Empirical application for farms*. Documents de Treball de la Facultad de Ciencies Economiques I Empresarials. Col-lecció d´Economia. Departament de Comptabilitat Universitat de Barcelona. España. 2007.

Argiles Bosh, Josep M. *Análisis del Comportamiento de los Resultados en "Full" y "Direct " costing*. Revista: 203547 Economics Working Paper, Universitat Pompeu Fabra Cuadernos de Economía y Ciencia Empresarial,
Número: 606 Páginas, Barcelona, España.Año: 2002 .

Argiles, Josep M. *"Accounting information and the prediction of farm non-viability*". European Accounting Association, published by Routledge Journals, Taylor & Francis Ltd on behalf of the EAA. The European Accounting Review 2001, 10:1, 73-105.

Argilés, Josep M, y Slof, Eric J**.** *"New Opportunities for farm accounting".* European Accounting Association. Ruthless Journals, Taylor & Francis Ltd on behalf of the EAA. European Accounting Review 2001, 10:2, p. 361-383.

Asociación Española De Contabilidad Y Administración De Empresas. España. (ref. de 31 de Enero de 2005). Disponible en Web: www.aeca.es.

Australian Accounting Standards Board. *Self-Generating and Regenerating Assets*. Accounting Standard AASB 1037.1998. (ref. de 11 de Febrero de 2005). Disponible en Web: www.aasb.com.au.

Ballestero, Enrique. *Contabilidad Agraria.*. 4ta. edición. 28001 Madrid, España. Ediciones Mundi Prensa. 1988.

Bemergui H, et al. *"Tratamiento Fiscal de las actividades agrarias en el Impuesto sobre la Renta".* Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Documento publicado en Revista de Derecho Tributario Nro. 70. A.V.D.T. Caracas, Venezuela. 1996.

Caba Perez, Maria del C. y CABA PEREZ, Elisa I: *NIC 41: Agricultura.* Revista Partida Doble, num. 197, páginas 58 a 71, Marzo 2008.

Cardona Álvarez, Alberto Y Sánchez Zapata, Blanca E. *Costes y Métodos de Costeo: aplicación y análisis para el sector agropecuario.* Ediciones Fodun. Universidad Nacional de Colombia. Santa Fé de Bogotá. Colombia. 1998.

Carvallo, Gastón**.** *Proceso Histórico de la Agricultura Venezolana*. Fondo editorial Tropycos Cendes, serie agricultura y sociedad. Caracas, Venezuela. 1991.

Comité Internacional De Principios Contables. *Internacional Accounting Standard 41*. (Norma Internacional de Contabilidad para la Agricultura – 41). *IAS 41 (PS-41).* IASB, United Kingdom, Copyright IASC. February, 2001.

Consejo Tecnico De La Contabilidad Publica: *Impacto de las NIIF en la Determinación de las Cargas Tributarias*. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria, num. 27, Julio-Septiembre. Colombia 2006.

Elad, Charles**.** *"Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization".* European Accounting Association. European Accounting Review, 2004. Vol 13, No. 4. p. 621-641.

Elad, Charles. *"Fair Value Accounting and Fair trade: an análysis of the role of internacional accounting Standard N° 41 in social conflict"*. Socio economic review, vol 5, p 755-777, October 11, 2007

Evans, Lyall. *Our Clientes 2017*. Chartered Accountants Journal, Pág. 4. New Zealand, May 2007.

Federación De Colegios De Contadores Públicos De Venezuela. (ref. de 23 de Febrero de 2004). Disponible en Web: www.fccpv.org, y en www.fccpv.org.ve .

Federacion De Colegios De Contadores Publicos De Venezuela. Definición de Pequeñas y Medianas Entidades. Boletín de Adopción VEN-NIF N°1 (BA VEN-NIF 1). Comité permanente de principios de contabilidad. Noviembre 2007. (www.fccpv.org.ve).

Federación De Colegios De Contadores Públicos De Venezuela**.** *Los Principios de Contabilidad y las Normas y Procedimientos de Auditoria de Aceptación General en Venezuela y Otras Publicaciones Técnicas*. Tercera edición. Caracas, Venezuela Fondo Editorial del Contador Público. 1999. 445 p.

Financial Guidelines For Agricultural Producers. Menomonee, Wisconsin.USA. (ref. de 1 de Marzo de 2005). Disponible en Web: www.ffsc.org.

Food Agreement Organization-Fao**.** *Agricultural Taxation in Malaysia*. Roma, Italia. 1992.

Food Agreement Organization-Fao. *Agricultural Taxation in the Philippines*. Rome, Italia. 1992.

Food Agreement Organization-Fao. *Agricultural taxation under structural adjustment*: economic and social development paper 128. Roma, Italia. 1994.

Food Agreement Organization-Fao. *La Tributación Agrícola en Colombia*. Roma, Italia. 1993.

Food Agreement Organization-Fao. *La Tributación Agrícola para los Países en Desarrollo:* examen de casos seleccionados. Roma, Italia. 1993.

Food Agreement Organization-Fao. *Tributación y Gasto Público Agrícola en Uruguay*. Roma, Italia. 1993.

Food Agreement Organization-Fao. *Tributación y Gasto Público Agrícola en Chile*. Roma, Italia. 1993.

Fuentes J., Arteaga G., Lovera L**.** *Manual para la Administración y Planificación de Fincas*. Unidad Coordinadora de Proyectos Conjuntos de la Universidad del Zulia. Maracaibo, Venezuela. 1998.

Garcia Benau, María A, Y Zorio Grima, Ana: *el Camino hacia el Valor Razonable.* Revista de Contabilidad, vol 5, num. 9, páginas 57-88. Enero-Junio 2002.

Garita Segura, Juan C, Y Morales Abarca, Fernando: *Contabilización de Actividades Agropecuarias: Enfoque del Siglo XXI*. Revista Agropecuaria Tropical, num. 35, páginas 95-100. 2005.

Georges, Lejet, y Patrick, Arnold: *Comptabilité Agricole*. 3ra edición. Lavoisier Tec Doc. 1993.

Gutierrez Viguera, Manuel. *Contabilidad de Empresas Agrícolas*. Revista Técnica Contable. Páginas 25-37. Enero 2006.

Guzmán Pérez, Eduardo. *La Vaca Productiva: Fertilidad y Reproducción en el Trópico*. Espasande SRL. Editores. Caracas, Venezuela. 1987.

Hervas Oliver, José L: *Contabilidad, Inflación y Revalorizaciones: Un tema pendiente en relación al Fair Value*. Revista Técnica Contable, num. 654, páginas 4-12, Junio 2003.

Horno Bueno, María P: *La Armonización Contable basada en las NIC/NIIF y las Empresas Agrícolas Españolas*. Ayala Calvo y grupo de investigadores FEDRA, 2007.

IASB Committee. *Proposed International Accounting Standard Agriculture: Exposure Draft 65, -issued for comment.* IAS, United Kingdom. 2000.

Institute Of Chartered Accountants Of New Zeland: ICANZ. *Agriculture- Exposure Draft 90*. (ref. de 11 de Marzo de 2005). Disponible en Web : www.icanz.co.nz . 2002.

International Accounting Standard Committee. *Proposed International Accounting Exposure Draft 65*: comment letters to Exposure Draft 65. London. (ref. de 10 de Abril de 2000). Disponible en Web: www.iasb.org.uk. 1999.

International Valuation Guidance. *Valuation for Agricultural Properties*. (ref. de 12 de Abril de 2005). Disponible en Web : www.ivsg.org note 10, 2003.

Juchau, Roger. *Early Cost Accounting Ideas in Agriculture: The contributions of Arthur Young*. Accounting Business and Financial History 12:3, páginas 369-386, November 2002.

Julia Igual, Juan F. Y Server Izquierdo, Ricardo J. *Contabilidad Agraria.* Ediciones Pirámide S.A. Madrid. España. 1993.

Ley De Impuesto Sobre La Renta. Según Gaceta Oficial Extraordinaria Número 5.390 del 22 de Octubre de 1999. Venezuela.

Linck, Thierry. *Agriculturas Y Campesinados De América Latina: Mutaciones y Recomposiciones.* Institut Francais de Recherche Scientifique pour le Développement en Coopération. Fondo de Cultura Económica. México. 1994.

Lindner, Andreas**.** *The Review of Agricultural Accounting at the OECD*. (Material Gráfico Proyectable). Statistics Directorate at the OECD, Department of Trade and Agriculture for OECD countries. 1998.

Markham, Gary. *Accounting for Turbulent times*. Special Reports Agribusiness. November 2007. (www.accountantcymagazine.com)

Markus Hitz, Joerg. *The Decisión Usefullness of Fair Value Accounting – a Theoretical Perspective*. European Accounting Review, Vol. 16 num. 2, páginas 323-362, 2007.

Martin Garcia, Manuel: *Algunos Aspectos de la tributación de la Ganadería en España.* Estudios Agrosociales y Pesqueros, num. 188, páginas 165-186. España 2000.

Mazz, Addy**.** *Tributos al Agro*. Fundación de Cultura Universitaria. 1era. Edición. Uruguay. 1994.

Nobes, C. Y Parker R. *Comparative International Accounting*. Pearson Education Limited, 8th edition. England. 2004.

Pereira Goto, Napoleón. *Fisioclimatología de los Animales Domésticos aplicada a la producción animal en el trópico americano*. Editorial América, C.A. Caracas. D.F. Venezuela. 1987.

Prato B., Nelson. *Relaciones de Producción en la Agricultura Venezolana*. Fondo editorial Tropycos Cendes, serie agricultura y sociedad. Caracas, Venezuela. 1991.

Rhese, Carlos**.** *Explotaciones Ganaderas y Agrícolas*. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina. 1968.

Rhese, Carlos**.** *Manual de Contabilidad Agrícola Ganadera*. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina. 1970.

Rhese, Carlos**.** *Manual de Costes de Producción Ganaderos*. Universidad de Buenos Aires. Editorial Difusión SA. Sarandí. 10651 Buenos Aires. Argentina. 1970.

Rodriguez Barea, Javier. *La aplicación del Valor Razonable en la actividad agrícola ganadera. La NIC 41*. Revista Técnica Contable, num. 660, páginas 36 a 40, Enero 2004.

Rodríguez González, R. *La Contabilidad de Gestión en las Empresas Agrarias*. Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. Documento 20, Serie: Principios de Contabilidad de Gestión. AECA, Madrid. España. 1998.

Rojas Gómez, Carlos. *El Manejo Administrativo de la Hacienda*. Editorial América. Caracas. 4ta. Edición. Venezuela. 1987.

Ronald D, K. *Farm Management: Planning, Control and Implementation*. MacGraw Hill. USA. 1981.

Sancho Calabuig, Javier. *Tributación de Agricultores y Ganaderos*. Editorial CISS, S.A. 2da. Edición, Valencia, España. 1995.

Servicio Nacional Integrado De Administración Tributaria (Seniat). *Efecto Fiscal de las Exenciones y Exoneraciones a las rentas agrícolas en la Ley Venezolana de Impuesto sobre la Renta*. Serie ENSAYOS 2. Ministerio de Hacienda, Venezuela. 1995.

Servicio Nacional Integrado De Administración Tributaria. Venezuela (Seniat). (ref. de 12 de diciembre de 2002). Disponible en Web: www.SENIAT.gov.ve

Sidney, J. Y Everett, S. *Farm Accounting and Business Analysis.* Iowa State University. Press Ames, Iowa. 2nd. Edition. USA. 1980.

Uhring, Anne. *Manual de Contabilidad para Organizaciones Agrícolas* Editorial Trillas. México. 1988.

Van Dieren, Wouter**.** *Taking Nature into Account: a report to the club of Rome*. Copernicus editors. New York. USA. XXXX ISBN 0-387-94533-4.

Villacorta Hernandez, Miguel A: *Aplicación Práctica del Valor Razonable según las normas del IASB*. Revista Técnica Contable, num. 664, páginas 40-42. Mayo 2004.

Wheeling, Barbara. *Agricultural Accounting: A case on Asset Valuation*. University of Southern Colorado, Hasan School of Business, Pueblo, Colorado, USA. 2000.

XXIV Conferencia Interamericana De Contabilidad: *Impacto de la Norma Internacional de Contabilidad # 41 para la Agricultura (NIC 41) en el Uruguay*. Noviembre 2001.

Yee, Kenton K: *Capitalization of Costs and Expected Earnings Growth*. Eurpean Accounting Review. Vol 15, num. 4 páginas 565-583, 2006.

Zugaza Salazar, María E. *Normas Internacionales de Contabilidad: NICs*. Grupo editorial Quantor, S.A. Madrid. España. 1996.