



EL TRATAMIENTO CONTABLE DE ESPECIES ANIMALES SILVESTRES EN EL MERCADO ECONÓMICO: El Caso del Guanaco Patagónico

Walter Carrizo*
María Lucía Haag**

ARGENTINA

Resumen

En las últimas décadas del siglo veinte, algunos productores textiles han fijado su atención en nuevas y exóticas fibras. Tal es el caso de la lana de guanaco. La fibra obtenida conforma un recurso en sí, capaz de producir beneficios controlados por un ente y susceptible de medición contable y de ser expuesto en los informes financieros. Sin embargo, la inclusión del animal productor merecerá un análisis más profundo. Reglamentaciones internacionales y nacionales confieren al guanaco un status de especie protegida, restringiendo su explotación comercial. ¿Podría entonces la hacienda de guanacos ser considerada un activo? En tal caso, ¿cómo se mediría su valor contablemente? Una revisión de la teoría contable así como del marco conceptual de la normativa nacional e internacional es la base para responder estas preguntas y para elaborar una primera propuesta de medición que, sin lugar a dudas estará sujeta a críticas y a una investigación más profunda.

Palabras clave: especies protegidas, activo, criterios de medición.



*Contador Público Nacional y Especialista en Docencia e Investigación en Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco, y Profesor Asociado concursado en cátedra de Contabilidad 1 e Investigador categoría 3. Sus intereses académicos están en la Medición Contable, Historia y Pedagogía de la Contabilidad, cuestiones sociológicas que afectan el desempeño de los estudiantes y la Contabilidad social. wocarrizo@hotmail.com

**Auxiliar de Investigación y Estudiante de último año de la carrera de Contador Público de la Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco. Su trabajo gira en torno a la Medición Contable y la Contabilidad Social y Ambiental. lucia_haag@yahoo.com.ar



Abstract

In the last decades of the twentieth century, some textile producers have turned their eyes to finer and even exotic fibers. Such is the case of guanaco wool. No doubt the fiber is a resource per-se, capable of generating benefits controlled by an entity. Hence, accounting can measure and include it in the financial statements. But further analysis should be done related to the fiber-producing animal. International and national regulations confer guanacos a status of species under protection, with specific restrictions for its commercial exploitation. Could then guanacos be considered an asset? If so, how does accounting assume the measurement of this asset? A revision of the accounting theory, as well as of the conceptual framework of national and international standards is the basis for answering these questions and developing a possible first measurement proposal, which of course, is subjected to critics and deeper researches.

Key words: protected species, asset, measurement criteria.

Introducción

El aprovechamiento de especies animales ha sido una constante en la vida económica del ser humano. En los albores de la civilización, el hombre comenzó a domesticar ciertas especies que pudieron proveerlo de alimento y abrigo, este último, a través del aprovechamiento de sus cueros y pieles, o pelaje, vale decir la lana de los animales. La obtención de la misma ha generado una industria de importancia mundial que abarca todos los sectores de un sistema económico: desde el primario con la cría de los animales, pasando por la obtención de la fibra, la fabricación de prendas y hasta su comercialización a escala nacional e internacional. Nuestro país no es ajeno a estas actividades. De hecho, la región patagónica es una gran productora de lana ovina, cuya calidad de vellones ha sido reconocida por lo mejores evaluadores de los mercados externos.

Sin embargo, en los últimos años del Siglo XX, algunas empresas productoras de prendas de fibra de fama mundial han vuelto su atención a fibras de mayor calidad, en muchos casos exóticas, que permiten confeccionar prendas de abrigo más finas y con mayor protección contra el frío, apartándose de las clásicas variantes de lana de oveja. Esta producción se orienta a determinados segmentos de mercado con alto poder adquisitivo y seguidores de las vanguardias de moda. En Sudamérica, desde tiempos inmemoriales se han explotado otras especies distintas a la ovina. Las especies de camélidos que son autóctonas y endémicas de este continente, han provisto de vestimenta a todas las civilizaciones andinas y subandinas que se han desarrollado. Cabe



destacar que la lana de vicuña, que junto con la llama y la alpaca han sido domesticadas, ha sido siempre muy apreciada por su capacidad de abrigo y la calidad de su fibra. Pero, una subespecie, el guanaco, se ha mantenido en estado silvestre, dado su indómito carácter y las dificultades para su domesticación. Estudios sobre la calidad de la fibra de guanaco la han situado compitiendo con la ya mencionada vicuña y hasta con la clásica fibra de cashmere o cachemira. Esta circunstancia la ha puesto en la mira del sector económico antes mencionado.

Argentina, y específicamente las provincias de la Patagonia, poseen la mayor población de guanacos en estado silvestre de todo el subcontinente. En la década de los años noventa, algunos productores ovinos reconvirtieron sus establecimientos orientándolos a la explotación de lana de guanacos en semicautiverio. Esta adaptación económica, si bien, inédita para la zona, ha seguido los modelos de productores peruanos que ya habían incursionado en tal campo. Tanto así que vellón de lana de guanaco es susceptible de ser intercambiado y por lo tanto, se lo piensa desde nuestra disciplina como un activo. Pero, ¿qué ocurre con el animal que la produce? Ya que es el recurso material generador del bien de cambio del cual se obtiene la lana, ¿puede éste ser reconocido también como un activo? De ser así, ¿qué criterios de medición se pueden aplicar para su inclusión en los estados contables ofrecidos a terceros? Cabe al respecto una consideración: en el mercado de establecimientos ganaderos, la presencia de tropillas de guanacos puede significar un valor agregado diferenciador del establecimiento en su conjunto para posibles inversores en la producción de fibras.

Previo a responder los interrogantes anteriormente expresados, es menester realizar un análisis sobre ciertos aspectos, tales como:

- El guanaco es una especie que se mantiene mayormente en estado silvestre. Su aprovechamiento está sujeto a ciertas reglamentaciones, tanto legales como de convenios internacionales a los que Argentina ha suscrito. Es necesario, por tanto, revisar cuál es el status que la especie reviste y cuáles son las limitaciones que deben tenerse en cuenta para su explotación.
- La contabilidad, desde su faceta tecnológica social, establece un marco normativo tanto a nivel nacional como internacional, que debe ser tenido en cuenta al momento de la preparación de informes trascendidos a terceros. Más allá de ello, la disciplina contable como rama organizada del conocimiento humano, permite elaborar alternativas para ser consideradas en cuanto a la resolución de sus dos grandes problemas objetivo: la medición de los elementos patrimoniales y su exposición.

Teniendo en cuenta las consideraciones precedentes y reconocida la explotación del guanaco como una realidad económica emergente de



nuestra región, que merece un especial tratamiento, se pretende realizar un análisis del status de la protección sobre la subespecie guanaco, así como de las implicancias disciplinares que atañen a su reconocimiento y medición como recurso de un ente económico, mediante una revisión bibliográfica tanto de la normativa nacional e internacional vigentes así como de la doctrina contable y de la legislación que respalda el carácter de especie protegida. Este trabajo propone alternativas de medición desde la teoría contable, esperando que sirvan para enriquecer el debate sobre la temática a través de las posibles críticas y sugerencias que se pudieran hacer.

Las Reglamentaciones sobre la Explotación de la Especie Guanaco

El guanaco es uno de los herbívoros más grandes de Sudamérica y el mayor de los camélidos en estado silvestre. Su población ha sido estimada por estudios historiográficos entre 30 a 50 millones antes de la colonización española. Los cambios producidos por ésta, tales como la introducción de especies sin depredadores autóctonos pero que compitieron por el mismo territorio con los guanacos, provocó el comienzo de disminución de su población. Durante el Siglo XIX la ocupación de nuevas tierras y la intensificación de la explotación ovina extensiva, produjo cambios en el hábitat natural del animal, como por ejemplo, la paulatina desertificación de los campos naturales de pastoreo. Se considera que en la actualidad la subespecie está presente sólo en un 40% del territorio que ocupaba originariamente. Las mayores concentraciones se encuentran actualmente en Chile y Argentina y precisamente en esta última es donde se concentra la mayor población en estado silvestre, siendo La Patagonia argentina la que alberga cerca del 80% de ella. La caza indiscriminada en los países sudamericanos contribuyó aún más a su disminución, a tal punto que en grandes áreas de Ecuador se lo considera ya extinto.

La situación descrita se suma a la de otras tantas especies silvestres alrededor del mundo que han sufrido una explotación económica indiscriminada, sin reparar en las consecuencias que ello ocasiona en la población de los animales. Casos así ocasionaron en el Siglo XX la toma de conciencia sobre la precariedad de ciertas especies y su posible desaparición de la faz de la Tierra. En los años 60, la Unión Mundial para la Naturaleza impulsa el tema entre los Estados miembro, que a nivel mundial no dejaba de ser novedoso. Así, en 1963, por medio de una resolución de tal organismo, se redacta la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres - CITES - que finalmente fue suscrita en Washington el 3 de marzo de 1973 por 60 países, y entró en vigencia el 1 de julio de 1975. La convención consiste en "*un acuerdo internacional concertado entre los gobiernos. Tiene por finalidad velar por que el comercio internacional de especímenes de animales y plantas silvestres no constituya una amenaza para su supervivencia*". Este documento consta de



tres Apéndices que dispone distintas categorías de animales según el grado de riesgo de su supervivencia. Se pueden encontrar de esta forma:

- Apéndice I: "se incluyen las especies sobre las que se cierne el mayor grado de peligro entre las especies de fauna y de flora". La CITES prohíbe el comercio internacional de estas especies, excepto en aquellos casos en que su importación se realice con otros fines que no sean comerciales, tal el caso de científicos.
- Apéndice II: "figuran especies que no están necesariamente amenazadas de extinción pero que podrían llegar a estarlo a menos que se controle estrictamente su comercio". Estas especies pueden exportarse mediante un permiso especial, el que será otorgado si las autoridades respectivas en cada país confirman que cumplen con las condiciones necesarias para hacerlo. Una de ellas, y quizás la más importante, es la verificación que asegure que la población animal no sufra disminución excesiva con el comercio. Se puede ver así que cada país miembro deberá articular los medios pertinentes desde lo jurídico y administrativo, para que tales controles se cumplan.
- Apéndice III: "figuran las especies incluidas a solicitud de una parte que ya reglamenta el comercio de dicha especie y necesita la cooperación de otros países para evitar la explotación insostenible o ilegal de las mismas". Se necesitan los mismos requisitos que para los mencionados en el Apéndice II.

El 12 de agosto de 1978, a instancias del gobierno de Perú, la CITES incluye al guanaco en el Apéndice II. Este hecho es de suma importancia, ya que significa que la especie puede ser comercializada pero con restricciones. Argentina ratifica el tratado CITES en 1981, aun cuando la explotación del guanaco era intensiva y su comercio importante. La caza legal de chulengos - las crías de los guanacos - para la exportación de sus cueros, se había convertido en una actividad económica de gran importancia en el ámbito de las provincias patagónicas, que se continuó durante toda la década de los años ochenta. Los permisos de caza que se otorgaban se basaban en la manifestación de los propietarios de los establecimientos ganaderos, quienes argüían excesiva existencia de animales, dada la consideración de los guanacos como un competidor de las ovejas.

En 1992 el Comité de Fauna Silvestre de la CITES, solicitó a Argentina "las bases biológicas que utiliza para proceder a la explotación de esta especie así como los procedimientos de control para su exportación". Las autoridades administrativas CITES en Argentina, luego de consultar al respecto a los diversos organismos provinciales, no pueden cumplir con el requerimiento internacional. En la 29.ª Reunión del Comité Permanente de la CITES (marzo de 1993) se resuelve recomendar la suspensión de las importaciones de guanacos procedentes de Argentina hasta tanto se implemente un plan de manejo



sustentable de la especie. Luego de muchas reuniones, talleres, disposiciones legales administrativas, en 2004, a instancias de la Dirección de Fauna Silvestre de la Nación, se logra reunir a especialistas para redactar un Plan de Manejo que abarcara los distintos aspectos de la protección, conservación y manejo del guanaco en Argentina. Así surge el Plan Nacional de Manejo del Guanaco (lama guanicoe) de la República Argentina, de 2006.

El Plan Nacional recomienda dos formas de explotación como prácticas productivas sustentables (Baldi, de Lamo, Failla, Ferrando, Funes, et al. 2006):

- Modalidad de criadero: se realiza una captura inicial, cuyos individuos son registrados y monitoreados mediante un sistema de chip electrónico. En consecuencia, el Estado sólo otorga la guarda de los animales, supeditada al cumplimiento de las condiciones estipuladas y sujeta a la aprobación de los controles periódicos establecidos. El número de individuos de esta hacienda básica debe ser preservada. Sobre ellos rigen las prohibiciones de comercialización, salvo sobre sus productos, específicamente la lana. Las crías que se obtengan de esta hacienda primaria serán de propiedad del productor. A pesar de ello, persiste una prohibición legal de comercialización de individuos vivos, excepto para fines científicos.
- Modalidad de manejo en silvestría: se captura a los animales, se los esquila y se los vuelve a soltar. (En la práctica, esta modalidad no ha tenido los resultados esperados, ya que en algunos casos han ocurrido muertes por estrés de captura).

Ambas modalidades persiguen la preservación de la especie y orientan su explotación a la obtención de las fibras de su lana, tan apreciadas a nivel mundial. Es indudable que ella, desde la óptica de la contabilidad, puede ser clasificada como un elemento patrimonial dada su capacidad de producir beneficios, pero ¿qué consideraciones pueden hacerse en relación con el animal que la produce? Las disposiciones legales que reglamentan esta explotación tanto a nivel nacional como provincial, confieren solo la custodia de los planteles de primera captura y que serán registrados como productores, no así la propiedad de los mismos. Por el contrario, las crías de tal plantel de origen sí son de propiedad del establecimiento pero sobre ellas persiste la prohibición de comercialización de seres vivos. Probablemente a raíz de estas particulares características reglamentarias, sumadas a los problemas específicamente contables, no se encuentran referencias de ellos en los informes contables trascendidos a terceros. Sin embargo, es sabido que el concepto de activo ha evolucionado de tal manera que la propiedad no se considera un requisito para que un elemento sea considerado como tal. Se analizarán a continuación los distintos aspectos que desde la contabilidad pueden ayudar a esclarecer el status de este particular recurso que genera una actividad económica de tanta importancia en los tiempos actuales.



El Reconocimiento de las Especies con Restricciones en su Explotación como un Activo del Ente Económico

Como ya se ha expresado, la lana de guanaco ha generado un importante comercio a nivel internacional al obtenerse de ella una fibra de altísima calidad, con la que se producen prendas de abrigo de amplia receptividad en los mercados específicos. Es indudable que la lana obtenida por la esquila conforma un recurso imprescindible para los entes que se dediquen a este tipo de explotación, convirtiéndola en un activo crucial para la actividad económica del establecimiento. Su existencia, debido precisamente al proceso de esquila de los animales, es susceptible de generar ingresos futuros que el ente controla para sí. Pero, ¿acaso el propio animal productor de tal fibra no podría también ser reconocido como un activo e incluido en los informes contables del ente productor? En el caso que un inversor quisiera adquirir un establecimiento agropecuario con el ánimo de explotar la fauna autóctona, mayor sería su valor si tal establecimiento se encontrara en una región en la que la población de guanacos fuera abundante y, por lo tanto, susceptible de ser aprovechada. Queda en evidencia que tal mayor valor no se debe a un activo intangible, sino a la existencia de tropillas de guanacos en estado de silvestría que podrían servir para generar beneficios para el ente.

De acuerdo con la reglamentación vigente, los productores deben contar con permiso especial para la explotación. Dado el status de especie con cierta protección legal, los Estados, tanto nacional como provinciales, establecen ciertos requisitos especiales que los potenciales productores deben cumplir. Por otro lado, la legislación no confiere el derecho de propiedad sobre los animales de primera captura, pero sí sobre las crías obtenidas en los criaderos. Es en este punto del análisis que se deben tener en cuenta los conceptos que, desde la contabilidad, podrían servir para justificar el reconocimiento de esta "hacienda" como un activo.

El encuadre tecnológico normativo de la disciplina estipula un marco conceptual a ser tenido en cuenta al momento de preparar informes destinados a terceros. Según nuestra RT 16:

"Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (un objeto material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente)"

La misma norma dispone que *"en cualquier caso, se considera que algo tiene valor para un ente cuando representa fondos o equivalentes de fondos o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de fondos o equivalentes de fondos. De no cumplirse este requisito, un objeto no constituye (para el ente en cuestión) ni un bien ni un activo"*. Un análisis de las características de esta actividad podrá dar las pautas para la consideración de



la hacienda de guanacos como un activo.

En primer término, como se ha dicho anteriormente, los productores deben contar con un permiso especial y cumplir con una serie de requisitos y condiciones específicas para comenzar con la explotación. La obtención de este permiso puede ser tomada como el "hecho ya ocurrido" que cita la norma para el plantel de origen.

Asimismo, la hacienda de guanacos tiene la capacidad de generar un flujo positivo de fondos gracias al ingreso que representa la producción y obtención de la fibra, la que además, reportará ingresos por su venta, con el correspondiente beneficio económico para el ente. Teniendo en cuenta este razonamiento, la hacienda de guanacos podría ser catalogada como un bien de uso. Biondi caracteriza a estos últimos como aquellos bienes que se utilizarán *"en la producción de otros bienes, o para desarrollar a través de ellos el cumplimiento del objetivo del ente, afectándolos a la actividad productiva de la empresa"* (2006, 493), definición que claramente se puede aplicar al recurso bajo estudio. En cuanto a si posee valor, la hacienda tiene por sí sola la posibilidad de generar un flujo positivo de fondos que el ente controlará, dado que produce fibras que luego se venderán. La propia RT 16 establece además que *"Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos"*; característica que, sumada a las anteriores, avala la consideración de la hacienda de guanacos como activo y específicamente un bien de uso.

El hecho de no poseer la propiedad sobre los animales de origen, tampoco sería impedimento para su reconocimiento, ya que *"El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga su propiedad"*.

Si se analiza la normativa internacional, el Marco Conceptual del IASB, define un activo de la siguiente manera: *"Un activo es un recurso controlado por el ente como resultado de eventos ya ocurridos y del que se espera beneficios económicos futuros que fluyan hacia el ente"*. Como se puede ver, existen amplias coincidencias con el referido de la RT 16.

El mismo marco agrega que *"un activo será incluido en los estados contables cuando sea probable que los beneficios económicos futuros fluyan hacia el ente y tenga un costo o un valor cuya medición sea confiable"*. En esta sentencia, además de centrar la atención en la producción de ingresos futuros, se hace mención al problema de la medición del recurso en cuestión. El marco conceptual de la RT 16 (parte 2, punto5) coincide con el de la IASB al estipular que *"En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas en el capítulo 4 (Elementos de los estados contables)"*



y que tengan atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad descrito en la sección 3.1.2 (Confiabilidad [credibilidad]). El reconocimiento contable de un elemento debe efectuarse cuando se cumplan todas las condiciones indicadas. Los activos y pasivos que dejen de cumplir con las definiciones antes referidas serán excluidos de los estados contables. El hecho de que un elemento no se reconozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables, debería ser informado en los estados contables. La asignación periódica de mediciones contables a los elementos reconocidos se basa en los atributos que se enuncian en el capítulo 6 (Modelo contable)".

En ambos marcos conceptuales se hace referencia a las características intrínsecas de un activo para ser reconocido en los informes contables, pero se remarca la necesidad de una medición confiable. Éste es un tema crucial que merece un mayor análisis, ya que conforma una de las problemáticas que estudia la contabilidad. De todas formas, debe recordarse siempre que estos encuadres tecnológicos normativos son la exteriorización de los conceptos que dentro de la propia disciplina contable han ido evolucionando en la medida que lo hacían también las actividades económicas humanas y sus implicancias al momento de la toma de decisiones, situación a la cual la contabilidad es sumamente sensible, ya que conforma su núcleo de estudio y esencia como conocimiento estructurado. La referencia a estos cuerpos normativos es de suma utilidad desde el punto de vista profesional. Sin embargo, la contabilidad como tal, excede los límites normativos y su afán es buscar respuestas acordes a las nuevas realidades que surjan.

El Problema de la Medición de los Activos Conformados por Especies Protegidas

La idea de medición se relaciona estrechamente con la de valuación. Se podría decir que valorar es asignar un valor a algo, pero como tal valor es en sí un concepto subjetivo es necesario someter este aspecto cualitativo a un proceso de exteriorización cuantitativa de la idea. Así, la medición se entiende como la cuantificación de ciertas características de un objeto bajo estudio, mediante la aplicación de una unidad de medida que lo permita. Según Mattesich (2002; 145):

"la valuación, tema central de la Contabilidad, es un procedimiento por el cual se asignan números a eventos u objetos de acuerdo a reglas (...) con el objeto de expresar preferencias con respecto a determinadas acciones"

En referencia al tema de este escrito, la hacienda de guanacos posee un alto valor para el ente productor de fibras. Es, por sí mismo, el recurso que confiere sentido a la explotación, ya que sin su existencia no se podría lograr la fibra objeto de la actividad lucrativa que persigue. Una vez que ha sido reconocido



como un activo, el aspecto central en discusión radica en la confiabilidad que se pueda conferir a tal proceso de medición, para lo cual es necesario establecer previamente las características que influirán en la fijación del valor de este recurso:

- La hacienda de guanacos puede categorizarse dentro de los activos biológicos, ya que se encuentra sujeta a los procesos naturales de los seres vivos.
- Los productores no poseen la propiedad de los animales de primera captura. Los Estados, nacional y provinciales, confieren una concesión de explotación por la que se debe asegurar la supervivencia de la especie. A pesar de ello, previo control específico, ejemplares vivos pueden ser exportados y por lo tanto, sujetos a las leyes del mercado internacional.
- Los animales no poseen un costo directo atribuible. Para su obtención, el productor debe incurrir en sacrificios económicos por la captura y la guarda en semi-cautividad.
- Los ejemplares que se obtengan por criadero son de propiedad de los productores pero con ciertas restricciones sobre su comercialización.

Es así que, al ser considerados activos biológicos, la normativa tanto nacional como internacional requiere de un mercado activo, es decir, aquel que cumpla con las siguientes condiciones, según la RT 22 (parte 2, punto 5) que no difieren de las exigidas por la NIIF 41:

- i) Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos.*
- ii) Deben existir compradores y vendedores en cantidades suficientes en forma habitual, es decir, que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables.*
- iii) Los precios deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados"*

Cabe recordar que la explotación de este recurso posee una dimensión mucho más reducida que la tradicional ovina y sus mercados son más restringidos. Constituye en sí una nueva realidad económica presente en nuestros mercados, que merecería un mayor análisis.

Teniendo en cuenta el segundo requisito de la normativa, ¿es suficiente entonces, el número de compradores y vendedores involucrados en este mercado? Por sus particularidades, ésta podría ser una actividad en la que "existen operadores dominantes que están en condiciones de formar precio" (Torres, 2010; 41), como es el caso de las firmas internacionales que comercializan este tipo de fibra.

Precisamente en cuanto a los precios que se pueden establecer en este tipo de mercado, se harán orientados a productos que se puedan comercializar, es decir mercancías, a pesar de que el concepto de mercado activo se aplique



para calificar tanto a activos biológicos destinados a la venta como a aquellos aplicados a actividades productivas. En concordancia con la idea de mercado activo, el "valor razonable" que estipulan las NIIF hace referencia al *"importe por el cual puede ser intercambiado un activo... entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre"*. Este concepto amplio, es tomado por la NIIF 41, la que en términos de Fowler Newton *"ha establecido la presunción general de que el valor razonable de un activo biológico puede ser determinado de una manera fiable"* (2006, 329). A pesar de ello, su ambigüedad e imprecisión ha suscitado innumerables críticas, a tal punto que se podría poner en duda la fiabilidad de su determinación. Se deja así una brecha abierta para buscar otras alternativas de medición.

La explotación de una especie protegida, si bien generadora de beneficios económicos, traspasa el ámbito de la contabilidad financiera. La empresa productora se enfrenta a una responsabilidad social por la sustentabilidad de un recurso que de no contar con protección, podría desaparecer. En este sentido, la Contabilidad Social y su rama Ambiental, *"apunta al objetivo de identificar, medir e informar el impacto social de la actividad de las organizaciones"* (Wirth, 2001; 16). Este encuadre permite explorar otras opciones de medición del valor de las especies protegidas que incluyan otras formas de mercados y otras ideas de precios de intercambio que puedan ser más representativos de bienes cuyo objetivo básico no es la comercialización.

Lo anteriormente expresado se enmarca en el pensamiento que la contabilidad, en tanto conocimiento organizado, no se constriñe a un marco normativo. Es así que se puede pensar en otros mercados análogos que permitan una base de medición confiable. A lo largo de varios países sudamericanos, Ecuador, Perú, Bolivia, norte de Argentina y norte de Chile, el aprovechamiento de otras especies de camélidos domesticadas se ha practicado desde tiempos casi inmemoriales. En la actualidad las operaciones comerciales son habituales, no solo de las fibras producidas por estos animales, sino de los especímenes vivos en sí. Específicamente en el caso de Perú, debe recordarse que a raíz de su petición es que se incluyó al guanaco dentro del anexo II de la CITES, dado su carácter silvestre, su difícil domesticación y su riesgo de ser diezmado al considerársele competidor de las restantes especies. Pero es en tal país donde han desarrollado los primeros planes de aprovechamiento de la especie en forma sustentable. En el caso de nuestro país, se prevé dos modalidades de explotación: mediante criaderos o explotación en silvestría. Los criaderos han sido adoptados mayoritariamente por los productores patagónicos para la explotación de la especie. En tales casos, los establecimientos cuentan con dos clases de animales dentro de la hacienda:

- Animales de primera captura. Sobre ellos, el ente no posee la propiedad, aunque cuenta con el permiso de explotación. Más aún, los productores

han debido incurrir en costos de captura, de control de los organismos respectivos, del asesoramiento de profesionales veterinarios, etc., que han significado erogaciones de dinero desde la empresa.

- Crías nacidas en el establecimiento. Sobre ellos sí se posee la propiedad con ciertas restricciones. A pesar de ellas, existe la posibilidad de que zoológicos o entidades de investigación científica deseen incorporar ejemplares vivos. Se podrá establecer en tal caso, un valor de intercambio específico con dichas entidades.

Como se puede ver, existen elementos para conformar una base suficientemente confiable que permita asignar un valor a este tipo de activos biológicos, según provengan de:

- Animales de plantel base
- Animales de propia producción

De esta forma, se presenta la siguiente PROPUESTA DE MEDICIÓN para la hacienda de guanacos en los establecimientos criaderos:

- Para los animales de primera captura: desde un punto de vista más conservador de la contabilidad, se pueden activar los sacrificios económicos que se hayan incurrido en tal operación. De existir la posibilidad de que instituciones científicas o zoológicos deseen incorporar animales de este primer plantel, se puede adoptar el precio que se establezca con tales instituciones. Esta asignación de valor debería contemplar elementos que atañen a la responsabilidad de la empresa productora, tales como el riesgo de diezmar la población nativa, los costos de traslado y el efecto que esto causa sobre los animales vivos. Estos problemas de medición deberían generar estudios más profundos al respecto. La contrapartida contable del valor asignado no debería ser registrada como un resultado sino como el reconocimiento del correspondiente PASIVO ECOLÓGICO que se generaría ante el Estado y la sociedad en general por la pérdida del recurso. Se estaría adoptando, en este caso, un criterio de medición más acorde con los lineamientos de la Contabilidad socio - ambiental, en concordancia además con el Plan Nacional del manejo del guanaco que estipula programas de productividad sustentable.
- Para los ejemplares nacidos en cautiverio sobre los que se posee una propiedad restringida, se puede adoptar el precio que se logre establecer con las entidades científicas, con la correspondiente contrapartida a los INGRESOS POR EXPLOTACIÓN que significa la obtención de un recurso natural de este tipo.
- Como posibilidad alternativa de medición, se puede recurrir a los mercados de los países andinos en los que se comercializan especímenes

vivos. El valor monetario conferido en tales ámbitos puede servir de parámetro para estipular un valor medido en unidades monetarias.

A Modo de Conclusión

En términos históricos, la explotación de la lana de guanaco patagónico es extremadamente reciente. Es, por cierto, una actividad económica que reporta beneficios a los productores que se han dedicado a ella y está orientada básicamente al mercado internacional. Presenta ciertos aspectos que la tornan muy particular, dentro de los que destaca el hecho de operar sobre una especie animal legalmente protegida sobre la que no se tiene la propiedad, pero sí una concesión, o en el caso de las crías logradas en criaderos, la propiedad cuenta con ciertas restricciones legales. Si se la analiza bajo la luz del cuadro normativo contable, es probable que se asuma una cierta dificultad para encuadrarla dentro de él. Pero no siempre todas las actividades económicas podrán estar cubiertas por tal marco, máxime teniendo en cuenta que al ser una actividad de poca antigüedad y con elementos propios diferenciadores, no existirían antecedentes académicos que sustenten su consideración.

Este trabajo no pretende ser un estudio acabado sino un aporte para la discusión sobre la medición de los activos biológicos de esta actividad que, a pesar de su corta historia y mercado restringido, tiene la capacidad de generar un importante flujo de fondos hacia el ente que la practica. Se ha propuesto a tal fin, para los animales de primera captura, una alternativa más acorde con la contabilidad tradicional, consistente en la activación de los costos de captura, y otro más orientado hacia las incumbencias de la contabilidad social - ambiental, con el reconocimiento de pasivos ecológicos por la medición a valores de mercados análogos como es el caso del de entidades científicas. Se propone además recurrir a mercados de países en los que exista práctica de comercialización legalmente reconocida de estos productos, como parámetro para la fijación de un valor computable. La opción de precios de mercados alternativos se propone también para los animales que hayan nacido en cautiverio.

Así como ocurre con esta especie, pueden suceder casos similares con otras que cuenten con alguna protección y con restricciones en la medida que su población se vea amenazada, pero que también cuenten con el potencial económico suficiente para generar un mercado en el que sus subproductos puedan ser intercambiados, tal el caso del choique patagónico que, en peligro de extinción, ha captado la atención de ciertos sectores económicos para la utilización de sus plumas. Otro caso en Argentina se da con ciertos reptiles en la provincia de Misiones, cuya piel ha sido siempre muy apreciada, característica que los ha llevado al borde de la extinción y se encuentran actualmente protegidos por ley.

Más aún, la realidad misma varía constantemente. Si bien en la actualidad las explotaciones de guanacos se orientan a la obtención y comercialización de fibras, en la provincia de Santa Cruz, Argentina, en la que la especie ha sido declarada de interés económico, existen proyectos para su faenamiento, siempre que sean ejemplares de criadero y se asegure la población base. De concretarse, se agregaría una problemática más a la medición, cual es la de considerar el valor de la hacienda en pie, pero ya no como bien de uso, sino como bien de cambio.

Es por tal motivo que se ve la necesidad de impulsar la investigación desde una base conceptual más allá de la normativa vigente, que probablemente en un futuro, amplíe su encuadre e incluya a estos mercados de actividades especiales.

Bibliografía

- American International Standards Board. (2011). International Financial Reports Standards www.ifrs.org
- Baldi, R; de Lamo, D; Failla, M; Ferrando, P; Funes, M; Nugent, P; Piug, S; Rivera, S; Von Thüngen, J (2006). Plan Nacional del Manejo del Guanaco (Lama Guanicoe) República Argentina. Buenos Aires: Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación
- Biondi, M. (2008). Contabilidad financiera 2º edición. Buenos Aires: Errepar
- CITES. Convención Internacional sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres (2011). www.cites.org
- F.A.C.P.C.E (2011). Resoluciones técnicas vigentes. Buenos Aires: Errepar
- Fowler Newton, E. (2006). Normas internacionales de información financiera. 1º edición, Buenos Aires: La Ley.
- Mattesich, R. (2002). Contabilidad y métodos analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía. Buenos Aires: La Ley.
- Torres, C. (2010). Normas contables para la actividad agropecuaria. 2º edición. Buenos Aires: Osmar Buyatti.
- Wirth, M.C. (2001). Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento. Buenos Aires: La Ley.

