



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

# Las tesinas de Belgrano

Facultad de Ciencias Económicas  
Carrera Contador Público

Contabilidad agropecuaria  
Análisis del tratamiento contable de la actividad  
agropecuaria en la República Argentina

N° 847

Diego Ignacio Estrella

Tutor: Dalila Efron

Departamento de Investigaciones  
Fecha defensa de tesina: 26 de agosto de 2015

Universidad de Belgrano  
Zabala 1837 (C1426DQ6)  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Argentina  
Tel.: 011-4788-5400 int. 2533  
e-mail: [invest@ub.edu.ar](mailto:invest@ub.edu.ar)  
url: <http://www.ub.edu.ar/investigaciones>



## Contenido

Resumen ejecutivo .....	5
Objetivos.....	5
Objetivos generales: .....	5
Objetivos específicos: .....	5
Metodología de investigación.....	5
Planteo de Interrogantes .....	5
Marco teórico .....	6
Capítulo 1: Tratamiento contable .....	9
1. Reconocimiento .....	9
2. Medición .....	10
1.2.1 Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad.....	10
1.2.2 Bienes no destinados a la venta, sino a su utilización como factor de producción en el curso normal de la actividad .....	13
1.2.3 Activos biológicos con procesos de producción continuos: .....	15
1.2.4 Medición de los resultados en la actividad agropecuaria. Resultados por producción y resultados por tenencia.....	16
1.2.5 Otros rubros vinculados en la actividad agropecuaria .....	17
3. Exposición. ....	18
1.3.1 Activos biológicos destinados a la venta.....	18
1.3.2 Activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de producción en el curso habitual de la actividad .....	19
1.3.3 Exposición de los resultados específicos de la actividad agropecuaria.....	19
Capítulo 2: Actividades agropecuarias en particular .....	21
2.1 Actividad ganadera .....	21
2.2 Actividad agricultora .....	22
2.3 Actividad forestal .....	23
Capítulo 3: Comparación con las Normas Internacionales de Información Financiera.....	25
3.1 Adopción .....	25
Reconocimiento .....	26
3.2 Valuación .....	26
3.3 Medición de resultados.....	28
3.4 Diferencias entre la resolución técnica 22 y la NIC 41: .....	29
Capítulo 4: Caso de estudio .....	31
4.1 Caso N°1: Sociedad dedicada al cultivo de trigo y soja. ....	31
4.2 Caso N° 2: Sociedad dedicada a la ganadería.....	37
Conclusiones .....	45
Bibliografía .....	46



## Resumen ejecutivo

La actividad agropecuaria, puede ser entendida como la elaboración de bienes, en un proceso que está afectado tanto por el desarrollo de actividades humanas, como por factores en los que interviene la naturaleza.

La decisión de desarrollar el presente trabajo, se basa en la importancia que tiene esta actividad en la economía de nuestro país, ya que es una de las más importantes en cuanto a generación de ingresos, empleo y exportación. Tomando como base el año 2012 el sector agropecuario (agricultura, ganadería, pesca, etc.) generó el 13 % del PIB, 35% de las exportaciones y aproximadamente el 7% del empleo. (Fuente Indec).

### Objetivos

#### Objetivos generales:

- Conocer el tratamiento contable de la contabilidad agropecuaria argentina.

#### Objetivos específicos:

- Plantear un caso de estudio y resolverlo aplicando los conocimientos obtenidos.
- Comparar la normativa contable argentina con la normativa internacional.
- Proponer mejoras a la normativa contable.

### Metodología de investigación

El trabajo adoptará una metodología de investigación descriptiva, consultando la normativa vigente y la opinión de autores reconocidos en la materia, centrada en las resoluciones técnicas vigentes.

### Planteo de Interrogantes

- La normativa argentina, ¿plantea con claridad y elige los métodos de valuación indicados para la actividad agropecuaria?
- ¿Es posible la adecuación de la normativa argentina con la norma internacional de información financiera, dentro del ámbito de la contabilidad agropecuaria?

A fin de poder cumplimentar con los objetivos propuestos, el que tomará el carácter de descriptivo de la temática planteada, dividiré este trabajo de cuatro capítulos:

En el primero de ellos, en la que me avocaré a la tarea de describir el tratamiento contable de esta actividad, desarrollando los aspectos principales en cuanto a reconocimiento, valuación y exposición. Adicionalmente haré una breve mención de algunas cuestiones particulares, como por ejemplo actividades con procesos continuos y haré un primer análisis de determinados rubros no considerados por la RT 22, y de los cuales me expresaré en la conclusión del presente trabajo.

Posteriormente, considerando que bajo la denominación de “actividad agropecuaria” se engloban actividades con características disímiles, realizaré un apartado con nociones generales de las principales actividades, a saber: agricultura, ganadería y forestación.

En tercer lugar, dado que el 20 de marzo de 2009 se aprobó la resolución técnica número veintiséis, que implica la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante IASB), en la detallaré a grandes rasgos el tratamiento otorgado en dicho cuerpo normativo a la actividad agropecuaria, la cual encuentra tratamiento en la NIC 41.

Por último, para agregar claridad a la explicación del tratamiento contable desarrollaré dos casos prácticos: uno basado en actividad de cultivo de maíz y girasol, y otro de un establecimiento de ganadería de invernadero, donde podré plasmar los conocimientos obtenidos durante el transcurso del presente trabajo.

En cuanto a la decisión personal de la elección del presente tema observo que el tratamiento contable de la actividad agropecuaria difiere notablemente del tratamiento aplicable a otras actividades, como podríamos mencionar producción o comercialización de bienes y servicios, tanto en aspectos de reconocimiento, valuación y exposición.

## Marco teórico.

Para comenzar, tomaré como introducción de la característica de la actividad agropecuaria, lo que nos enseña Enrique Fowler Newton<sup>(1)</sup> "la diferencia de lo que sucede con otras actividades, en la agropecuaria intervienen aspectos biológicos (nacimientos, crecimientos, deterioros, muertes).

El problema básico a considerar es la asignación de medidas contables a esos activos biológicos.

Como punto de partida cabe describir los principales conceptos que se tomarán como base para el desarrollo del presente trabajo:

Actividad agropecuaria: Siguiendo la definición de la Real Academia Española<sup>(2)</sup>, la palabra agropecuaria refiere a "que tiene relación con la agricultura y la ganadería. Mientras que agricultura significa labranza o cultivo de la tierra; y ganadería es definida como "Crianza, granjería o tráfico de ganados".

Tomando como base la definición de la RT 22, la actividad agropecuaria consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento).<sup>(3)</sup>

Procesos terminales: son aquellos que generan productos utilizables por el hombre para su consumo, como por ejemplo producción de cereales, oleaginosos, frutos, legumbres.

En atención a que su ciclo sea inferior o superior a un año se clasifican en:

- Procesos de corto y mediano plazo.
- Procesos de largo plazo.

Procesos continuos: son aquellos procesos de generación de bienes similares, que al llegar a su edad adulta engendran los productos que retroalimentan el ciclo, como por ejemplo rodeos de cría, productos forestales que, con producciones racionales engendran su propia reproducción.

Activos y pasivos corrientes y no corrientes: En base a la RT N°8 Las partidas integrantes del activo o del pasivo, deberán clasificarse según:

- **Activos**: Se realizarán (convertirse en dinero o equivalentes) en el plazo de un año, contado desde la fecha del cierre del periodo al que se refieren los estados contables. También se entenderán como rubros corrientes aquellos bienes consumibles y derechos que evitarán erogaciones en el plazo mencionado anteriormente.
- **Pasivos**: Los que son exigibles en el plazo de un año, desde la fecha de cierre del periodo al que se refieren los estados contables, o aquellas provisiones constituidas para afrontar obligaciones eventuales que puedan convertirse en obligaciones ciertas y exigibles en dicho plazo.

Transformación biológica: De acuerdo a la RT 22<sup>(4)</sup>, comprende las actividades de crecimiento, deterioro, producción y procreación, que produce cambios cualitativos y cuantitativos en los activos biológicos.

Como crecimiento podemos entender el proceso natural de aumento; deterioro como contraposición se refiere a la disminución debida a causas naturales, como puede ser la mortandad.

<sup>(1)</sup> Enrique Fowler Newton, "Contabilidad superior"- quinta edición año 2010. Buenos aires, editorial La Ley, página 808.

<sup>(2)</sup> Definición obtenida de la página web de la institución <http://www.rae.es>, última visita abril de 2014.

<sup>(3)</sup> Resolución Técnica Nro. 22: "Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria", Segunda Parte, Apartado 2. Actividad agropecuaria, editorial Errepar S.A., año 2012, página 244.

<sup>(4)</sup> Obra citada en (3), página 244.

Siguiendo los lineamientos de la RT 22, en el contexto de la actividad agropecuaria producción se refiere al incremento de valor por cambios en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de procesos biológicos.

Por último, conforme a la Real Academia española procreación se define como engendrar o multiplicar una especie.

Activos biológicos: Se componen por vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Dichos activos pueden clasificarse según su fase de producción, a saber: activos biológicos en desarrollo, activos biológicos en producción y activos biológicos terminados.

Los activos biológicos en desarrollo, son aquellos que en su etapa final de transformación serán utilizados en la actividad, pero que en su condición actual no pueden ser considerados como activos utilizados en la producción, es decir, comprende la etapa inicial del activo biológico.

Aquellos activos que están en condiciones de producir sus frutos son llamados activos biológicos en producción.

Por último, los activos biológicos terminados son aquellos que han culminado su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser utilizados, vendidos o transformados.

Mercado activo: Para ser considerado como un mercado activo, se deben cumplir ciertas condiciones, a saber:

- Productos homogéneos.
- Los precios de las transacciones deben ser conocidos, definición que no implicaría que dichos precios sean valores de cotización.
- Existencia de cantidad suficiente de compradores y vendedores.

El concepto de mercado activo, definido en la RT 22 difiere del mercado transparente contemplado en la RT 17 (sección 5.5.1), ya que para la existencia de un mercado transparente es necesario que se trate de bienes fungibles, con valores de cotización y sin esfuerzos significativos de venta.

En palabras de Carlos Federico Torres<sup>(5)</sup> la inexistencia de un mercado activo puede tener dos tenores:

- “Temporaria, generado simplemente porque la fecha adoptada por el ente para cerrar su ejercicio anual no es coincidente con la época del año en la que se comercializa el producto. En estos casos no debería existir inconvenientes prácticos de relevancia, porque el ente no debería tener productos agropecuarios a valuar a esa fecha, dado que seguramente los mismos ya se encuentran comercializados, dado el lapso seguramente prolongado que ha transcurrido desde que se produjo su recolección. En todo caso, existirán activos biológicos en crecimiento, a medir al costo de reposición de los insumos incurridos a la fecha de la medición. Queda además para el ente, la posibilidad de modificar su fecha de cierre de ejercicio anual, adecuándole a las características de su actividad.
- Permanente, por situaciones en donde no exista cantidad suficiente de compradores y vendedores. En estos casos, la aplicación de la RT 22 sigue siendo totalmente procedente, porque el elemento básico para definir su alcance es el objeto del ente. La transformación biológica de activos específicos de la actividad agropecuaria- aun cuando ese objeto no siempre pueda desarrollarse en el contexto de un mercado activo.”

Valor corriente: Es el valor que posee un bien al momento de la medición para el ente emisor de la información contable. Para medirlo, debería considerarse su relación con el proceso de generación de resultados. Cuando este no fuera avanzado, lo lógico es considerar el valor de entrada del activo (su costo de reposición). En algunos casos, el proceso generador de ganancias se prolonga en el tiempo obligando a ponderar el grado de avance de las tareas básicas de dicho proceso. Así si la venta de un bien está virtualmente asegurada pero su producción no está concluida, se considera razonable tomar la proporción del valor neto de realización que corresponde a las actividades de producción ya llevadas a cabo.

<sup>(5)</sup> Torres, Carlos Federico “Normas contable para la Actividad Agropecuaria”, segunda edición año 2010 – Buenos Aires. Editorial Omar Buyatti, pagina 70.

Valor neto de realización: Es el valor que se obtiene de la diferencia entre los precios de contado en transacciones entre partes independientes, los ingresos adicionales no atribuibles a la financiación, menos los costos ocasionados por la venta (comisiones, impuestos directos de venta, etc..)

Costo de reposición: Acumulado de todos los conceptos que integran el costo original del bien, expresados cada uno de ellos en términos de reposición a la fecha de su medición.

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF): Son las emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o International Accounting Standards Board (IASB) en la versión oficial en español publicada por la Fundación de las Normas Internacionales de Información Financiera.

Valor razonable: Es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre.

Los resultados por tenencia se generan como “un activo reconocido junto con un ingreso tiene una medida contable inicial que posteriormente puede modificarse debido a cambios en su valor. Estos:

1. No se originan en la actividad productiva propiamente dicha sino en la tenencia de tal activo;
2. No conllevan ingresos sino ganancias o pérdidas.<sup>(6)</sup>

Los resultados por venta, en contraposición se generan cuando las ganancias y las pérdidas de tenencia se computan a medida que ocurren y se miden adecuadamente, la venta no da lugar al reconocimiento de resultado alguno. Esto es razonable porque la enajenación de bienes de fácil comercialización no implica un esfuerzo significativo.<sup>(7)</sup>

---

<sup>(6)</sup> Obra citada en (1) pagina 806.

<sup>(7)</sup> Obra citada en (1), pagina 807.

## Capítulo 1: Tratamiento contable.

Como punto de partida, cabe mencionar la normativa aplicable a la actividad agropecuaria. Además de las resoluciones técnicas vigentes para el común de las actividades, la actividad agropecuaria posee en la RT 22 su tratamiento especial.

Dicha resolución técnica, es aplicable a todos los entes que desarrollen actividad agropecuaria, incluyendo aquellos que, utilicen o no el factor tierra en el desarrollo de su actividad. El factor fundamental, para ser considerada una actividad como agropecuaria, es la transformación biológica, cuyo significado ya destacamos previamente en este trabajo.

La RT 22 alcanza exclusivamente a los activos biológicos, productos agropecuarios y resultados atribuibles a la producción agropecuaria, de esta manera los procesos posteriores no estarán sujetos al tratamiento prescripto en dicha resolución técnica.

De tal manera, a los rubros no mencionados anteriormente les serán aplicables las restantes normas contables profesionales pertinentes, que no serán desarrolladas en este trabajo.

A continuación describiremos las consideraciones a tener en cuenta para la actividad agropecuaria en cuanto a reconocimiento, medición y exposición.

### 1. Reconocimiento.

La normativa vigente señala que deben satisfacerse determinados requisitos para el reconocimiento de activos biológicos o productos agropecuarios. Dichos requisitos se encuentran descriptos en la RT 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales) sección 5 (reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables) y en la RT 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general) en su sección 2.1 (Reconocimiento)

Siguiendo los lineamientos de la RT 16, en su sección 5 (reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables) enuncia como requisito para el reconocimiento de elementos de los estados contables, cumplir con la descripción de la sección 4 (Elementos de los estados contables) de dicha resolución técnica.

En referencia a los activos dicha sección enuncia<sup>(8)</sup> “un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente). El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de su forma de adquisición 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”

De esta definición podemos extraer los caracteres imprescindibles para dar reconocimiento a un activo:

- Control de los beneficios económicos.  
Se considera beneficio económico de un bien como el valor de cambio o de uso. Como valor de cambio se refiere a la posibilidad de canjear dicho bien, utilizarlo para cancelar una obligación o distribuirlo a los propietarios del ente. El valor de uso se utiliza cuando el ente puede emplearlo en una actividad productora de ingresos.
- El carácter de activo no depende de la propiedad del bien, de su forma de adquisición o de su tangibilidad.

Respecto del primer ítem, podemos expresar que pueden darse el reconocimiento de activos a bienes que no sean propiedad del ente, siempre que controle sus beneficios económicos, tal podría ser el caso de bienes incorporados bajo la modalidad de leasing financiero.

<sup>(8)</sup> Resolución Técnica Nro. 16: “Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 16”, Segunda parte Parte, Apartado 4.: “Medición Contable Particular”, editorial Errepar S.A., año 2012, página 171.

En cuanto a su forma de adquisición observamos que el medio de adquisición no limita el reconocimiento de activos, por lo que pueden reconocerse activos adquiridos por compra, producción o donación.

Por último, en cuanto a la tangibilidad, partiendo de esta definición aportada por la resolución mencionada anteriormente, vemos la posibilidad de dar reconocimiento a activos intangibles, como por ejemplo, marcas y patentes, llave de negocio, etc.

En cuanto a los requisitos mencionados en la sección 2.1 (Normas generales. Reconocimiento) de la resolución técnica 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general), nos remite a las condiciones mencionadas anteriormente y agrega "tengan costos o valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad de la segunda parte de la resolución técnica 16.

Remitiéndonos a dicha resolución técnica, en su sección 3.1.2. (Confiabilidad), observamos que para que la información sea creíble para sus usuarios, debe cumplir con los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad. El primero de estos ítems refiere a que las descripciones y mediciones guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretendan describir, basados en su realidad económica sin estar sesgados o deformados para favorecer al emisor de la información. El requisito de verificabilidad implica que la información debe ser susceptible de comparación.

## **2. Medición**

Como punto de partida para describir los criterios de medición, debemos considerar el destino de los bienes a los que se someterá a medición. Puede ocurrir que para determinados bienes no se tenga definido el destino mientras se encuentre en crecimiento, por lo que el destino será definido en base al criterio profesional.

En primer término analizaremos los aspectos de medición para los bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad.

En un segundo momento analizaremos los criterios de valuación para aquellos bienes a ser utilizados como factor de producción en el curso habitual de la actividad.

Por último, analizaremos el caso de bienes con procesos de desarrollo continuo.

### **1.2.1 Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad.**

Como criterio general podemos adelantar que para este tipo de bienes se aplican valores corrientes al cierre del ejercicio.

Este tratamiento se fundamenta en que el valor de los activos biológicos se genera por el crecimiento o decrecimiento (producción) de dichos bienes debido al ciclo natural o transformación biológica, no así en los costos incurridos para su obtención, por lo que una medición al costo histórico sería inadecuado.

Como punto de partida debemos analizar si los bienes sujetos a valuación poseen un mercado activo o no. Una vez determinado esto cabe dividir dichos bienes en tres categorías, según el grado de desarrollo:

1. Bienes que pueden ser comercializados en su condición actual en un mercado activo.
2. Bienes para los cuales no existe un mercado activo en su condición actual, pero si para bienes con un grado de desarrollo más avanzado.
3. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual o con un proceso completo.

### **Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual.**

Siguiendo los lineamientos de la RT 22, su valuación se efectuara a su valor neto de realización determinado en la sección 4.3.2 de la RT 17. Es decir, al precio que pueda obtenerse en transacciones

entre partes independientes se adicionara los ingresos derivados de la operación (excluidos resultados financieros) y se detraerán los gastos directos de comercialización.

En relación a los ingresos, ya que hablamos de mercados activos nos referimos a un precio conocido por todos los operadores del mercado, siendo difícil que se obtengan otros ingresos relacionados (exceptuando los financieros). Por otro lado, en relación a los gastos directos podríamos dividirlos en dos grupos:

1. Los gastos relacionados con el traslado de los productos hasta el mercado (fletes, despachos, acondicionamientos, etc.)
2. Los gastos que se generan en el mismo mercado (derechos, seguros, comisiones de ventas e impuestos directos sobre ventas).

Como conclusión de este tratamiento comparto lo expuesto por Carlos Federico Torres en su libro "Normas contables para la actividad agropecuaria".<sup>(9)</sup>

- "No existe intermediación alguna que genere rentabilidad para el productor.
- La ganancia de este se encuentra en la producción.
- La medición a VNR es menor a la que se efectuaría al costo de reposición de la fecha de la medición, debido a la deducción de los gastos directos de venta."

Es común dentro de actividades agropecuarias, la existencia de mercados centrales desde donde pueden obtenerse los precios de mercado. Por ejemplo, como se menciona en la obra "La actividad agropecuaria – Aspectos Impositivos, comerciales y laborales"<sup>(10)</sup> "para el caso de cereales y oleaginosas, es habitual que el valor de cotización que se toma como base para la determinación del VNR es el precio de pizarra de los puertos de Rosario, de Buenos Aires o de Bahía Blanca.

**Bienes para los que en su condición actual no existe un mercado activo pero si para bienes con un grado de desarrollo más avanzado o completado.**

Aunque la RT 22 no lo mencione, el presente tratamiento parecería dirigido especialmente para el caso de plantaciones en crecimiento, ya que para otro tipo de bienes, por ejemplo animales, aun en el caso que el proceso de crecimiento no esté completo pueden encontrarse mercados activos.

El proceso de desarrollo de los activos biológicos (destinados a la venta) puede dividirse en dos etapas:

- Etapa inicial de su desarrollo.
- Después de la etapa inicial de su desarrollo biológico.

Para aquellos activos que se encuentren en la etapa inicial se aplicara el costo de reposición para obtener un bien similar, determinado según la sección 4.3.3 de la RT 17. En caso que la obtención del costo de reposición sea imposible o muy costosa, la medición se efectuara considerando el costo original.

Los bienes que se encuentren en la etapa posterior de la inicial, se medirán al valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir.

La RT 22 menciona como requisito para aplicar este tratamiento la factibilidad de obtener determinados elementos para poder construir este flujo de fondos netos, a saber:

- Precio de venta esperado.

Tratándose de bienes, en general homogéneos la determinación de un valor de venta esperado no resultaría dificultoso, ya que generalmente este tipo de activos se comercializa en mercados centrales con un valor de cotización conocido. Otra alternativa, aunque no surja de la RT 22 sería considerar ventas concretadas entre el cierre del ejercicio y la fecha de emisión de los estados contables (hechos posteriores al cierre).

<sup>(9)</sup> Obra citada en (5), pagina 57.

<sup>(10)</sup> Balan, Osvaldo, Charadia, Claudia, Saez Valiente, Santiago, Olego, Perla y Labroca, Jose, "La actividad agropecuaria –Aspectos impositivos, comerciales y Laborales, Editorial La Ley, buenos aires año 2005., página 97.

- Costos y gastos adicionales.

Dentro de estos costos adicionales podríamos mencionar fletes, seguros, comisiones de venta, impuestos directos de ventas, derechos de comercialización, etc.

- Momentos de los flujos monetarios.

Como primera opción para determinar los momentos de los flujos de fondos (ingresos y egresos) sería analizar los hechos posteriores al cierre, de tal manera si en el lapso entre el cierre del ejercicio económico y la fecha de emisión de los estados contables se perfeccionaron ventas, sería sencillo determinar el momento de dichas operaciones. En el restante de los casos, en los cuales no se produjeron ventas posteriores podría estimarse el momento de los ingresos teniendo en cuenta la fecha de, por ejemplo, la cosecha, faena o recolección de los bienes, ya que generalmente en la actividad agropecuaria se sigue un ciclo que es de fácil determinación.

- Riesgos asociados con la culminación del proceso para poder ser comercializados.

Dentro de estos riesgos, podemos mencionar climáticos, plagas, económicos que varíen los precios, etc. Para poder ponderar los riesgos la RT 22 contiene como recomendación utilizar un promedio ponderado de las diferentes alternativas posibles por la probabilidad que dicha alternativa se verifique.

- Tasa de descuento que refleje las evaluaciones del valor tiempo del dinero.

Como requisitos para seleccionar la tasa de descuento, la mencionada resolución técnica menciona que no debe contener el efecto del impuesto a las ganancias y sea una tasa libre de riesgos. Como alternativa para seleccionar una tasa se podría optar por una tasa que refleje el costo del pasivo del ente.

Estos elementos deberán respetar los requisitos de confiabilidad y verificabilidad de los datos. En caso de no poder satisfacerse se empleará el costo de reposición. Si la determinación de los costos de reposición fuera imposible o muy costosa se empleará el costo original.

La aplicación de un flujo de fondos proyectados, parecería acarrear algunas limitaciones, ya que para poder obtener la información mencionada anteriormente, y que dicha información tenga el sustento que satisfagan los requisitos de veracidad, tendríamos que estar frente a casos en que los momentos de ingresos y egresos de la producción del activo en cuestión ya hayan ocurrido entre el cierre del ejercicio comercial y la emisión de los estados contables. Adicionalmente, como ya mencionamos anteriormente, este tratamiento parecería dirigido a plantaciones.

La diferenciación en el tratamiento aplicable a aquellos activos biológicos que, en su condición actual no poseen un mercado activo, pero si con un proceso más avanzado puede deberse a la posibilidad de determinar, o de estimar el rinde del activo en cuestión. De esta manera, en una etapa temprana del crecimiento del activo en la cual no puede estimarse el volumen de producción se opta por un valor de reposición, mientras que para aquellos que se encuentren en un proceso más avanzado en el cual pueda determinarse un estimado de volumen de producción se opta por emplear un flujo de fondos estimado.

Por otro lado también puede explicarse teniendo en cuenta los riesgos que implica la actividad agropecuaria. Se toma una posición prudencial al asignarse a bienes que seguramente requieran más tiempo para producir, y por lo tanto deban enfrentarse a más riesgos, un valor de reposición en lugar de estimar un volumen de operación futuro.

### **Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, o para bienes similares con procesos más avanzados o completos.**

A pesar que no es probable encontrar bienes a que no sean comercializados en mercados activos, esta situación puede presentarse en casos que el ejercicio comercial de un ente cierre en fechas distintas de las fechas en las cuales, generalmente se comercialicen. También podrían encontrarse casos para bienes cuyos mercados posean pocas transacciones o muy alejadas en el tiempo entre sí.

Para estos tipos de bienes, la norma contable brinda distintas alternativas, a saber:

- Valores de mercado, en el caso que el ente pueda obtenerlos y que estos sean razonablemente similares al valor a los cuales podrá comercializarlos.
- Costo de reposición, en este caso se deben tomar en cuenta todos los costos necesarios para obtener un bien similar.
- En caso que las dos alternativas descriptas anteriormente sean imposibles o muy costosas, se utilizará el costo original, descrito en la RT 17 (Mediciones contables de los costos)

### **1.2.2 Bienes no destinados a la venta, sino a su utilización como factor de producción en el curso normal de la actividad.**

A diferencia de los bienes descriptos en el título anterior, este tipo de bienes no están destinados a ser comercializados sino que se utilizan en el proceso productivo de la actividad, dentro de estos bienes podríamos mencionar ganado reproductivo, plantaciones de las cuales se recolecten sus frutos, etc.

Para estos bienes se toma, como criterio básico, el costo de reposición. Analizando este tratamiento se debe mencionar que solo se reconocerán variaciones en su valuación cuando varíen los precios de los insumos necesarios para obtener bienes similares, no reconociendo variaciones en su costo por transformación biológica o por incremento de su precio de venta. Este criterio encuentra su lógica en que, al no estar destinados a la venta no es procedente asignarles valores de salida (valor neto de realización).

El costo de reposición podrá obtenerse de dos maneras, de acuerdo a la posibilidad de obtener valores de mercados o no.

#### **Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual.**

Para el caso de bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual se tomara el costo de reposición directo de un bien similar en un mercado activo.

La característica de estos bienes es que, a diferencia de otros bienes que puedan utilizarse en otras actividades, no están sujetos a depreciación, ya que al revalorizarse anualmente se contempla las diversas valorizaciones o desvalorizaciones que puedan afectar a estos bienes a lo largo de su vida productiva.

La diferencia que surja por la revaluación anual de estos bienes se reflejara como resultados por tenencia.

Como reflexión sobre el tratamiento que se aplica a estos tipos de bienes, puedo mencionar que se pretende reconocer el cambio en el valor como la diferencia del precio directo de mercado, no reconociendo el efecto de los cambios físicos que puedan afectar a cada bien, como por ejemplo el desgaste que pueda sufrir. Como ventaja de este tratamiento podría mencionar la simplicidad y la existencia información externa (valores directos de mercado) que respalden el valor asignado a cada bien, aunque existen ocasiones que el desgaste sufrido por este tipo de activos no se vea reflejado en la variación del precio de mercado o en el cambio del costo de sus insumos.

#### **Bienes para los que existe un mercado activo en condiciones similares al inicio de su etapa de producción pero no en su condición actual.**

Estos activos se valuarán considerando el costo de reposición de un bien similar al inicio de su etapa productiva, adquiridos a terceros en un mercado activo (sin considerar si el bien fue adquirido a terceros u obtenido por el ente), valor al cual se deducirá la depreciación acumulada estimada.

A diferencia del caso analizado anteriormente, para estos bienes se considera el efecto de la depreciación acumulada, ya que al no ser posible la obtención de un valor de mercado directo para bienes en condiciones actuales similares, debe reconocerse el efecto de la variación de valor por el transcurso del tiempo y la depreciación que ello acarrea.

Este tratamiento adquiere una mayor complejidad cuando se trata de animales destinados a reproducción, ya que existe un lapso de tiempo desde que nace el animal hasta que el mismo se encuentra en condiciones para emprender la actividad reproductiva.

Siguiendo los lineamientos de Enrique Rudi citado por Carlos Federico Torres<sup>(11)</sup>, tomando como ejemplo los reproductores de la ganadería bovina podemos extraer lo siguiente:

“a) Hasta que se inicia su actividad como reproductores, esto es entre los dos y tres años de edad, existe para ellos precios de mercado por animal, independientemente de los kilogramos que pese y considerando en cambio sus características particulares, fenotipo, raza y estructura corporal, entre otros atributos. Esta situación se presenta tanto para toros reproductores de pedigree, para los puros controlados y para aquellos generales producidos en cabañas.

b) Cuando el toro supera los tres años de edad, ese valor de mercado cae abruptamente, dado que a partir de ese momento ya no existe un mercado activo para ese animal como reproductor, dado que su posibilidad de venta como tal es baja. En consecuencia, el precio de mercado que ahora surge es el VNR, determinado en función del peso del animal destinado a faena (es decir que el mercado suministra ahora un valor basado en el peso del animal, pauta que hasta la etapa anterior no se tenía en cuenta)”

Reflexionando lo mencionado por Rudi, se denota una distorsión entre el valor al final de la etapa preparatoria del animal (primeros tres años), y el valor de la etapa inicial como reproductor.

En este punto, comparto el tratamiento que describe Carlos Federico Torres<sup>(12)</sup>:

1. Se tomará como base o punto de partida el costo actual de adquisición en el mercado de un animal similar, el que como queda dicho solo existe para reproductores que se encuentren recién al inicio de su etapa reproductiva.
2. Se computará la depreciación correspondiente sobre ese valor, la que en nuestro criterio debe ser lineal, dado que en este tipo de bienes el desgaste no guarda relación con la cantidad de servicios prestados por el animal, sino más bien con el transcurso del tiempo. La vida útil asignable a tal fin sea de aproximadamente cinco ejercicios a partir del periodo en el cual el reproductor ha comenzado esa actividad.
3. Para el cómputo de dicha depreciación, se considerara un valor de recupero no depreciable el que surgirá del VNT suministrado por el mercado para toros destinados a faena, el que surgirá del peso alcanzado por el animal y el mencionado VNR por kilogramo.
4. Anualmente y antes de calcular la depreciación correspondiente al ejercicio, se revalorará al reproductor, sobre la base de los costos actuales de mercado, computando la diferencia como resultado por tenencia.

### **Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual:**

Tratándose de bienes no destinados a la venta, sino a su utilización como factor de producción, y dada la imposibilidad o dificultad para obtener valores de mercado, el criterio de medición para estos activos se basa en el costo de reposición para obtener un bien similar. En caso de ser imposible o muy costosa la obtención del costo de reposición, se utilizará el costo original de entrada.

A su vez, para la medición de estos tipos de bienes se establecen cuatro etapas, a saber:

- Desde el inicio de las actividades preparatorias hasta la finalización del crecimiento o desarrollo.
- Desde el inicio de la etapa de producción hasta que se alcanza un nivel de actividad comercial (volumen y calidad).
- Desde que se logra un nivel de producción en cantidad y calidad comercial hasta que finaliza el proceso de desarrollo biológico.
- Desde que finaliza el proceso de desarrollo biológico hasta el fin de la vida útil del bien.

<sup>(11)</sup> Rudi, Enrique, “Aspectos fundamentales y particulares de la Resolución técnico número 22”, páginas 19 y 20, material presentado en las Jornadas Agropecuarias organizadas por la FACPCE y el CPCE de la provincia de Santa Fe, 23 y 24 de Junio de 2005, citado por Carlos Federico Torres en la obra citada en (5) páginas 84 y 85.

<sup>(12)</sup> Obra citada en (5), pagina 85.

En la primera etapa, en la cual se están desarrollando las actividades preparatorias necesarias para obtener un activo que pueda ser utilizado económicamente, se incluirán en la medición del bien todos los costos incurridos para obtenerlos.

En la segunda etapa descrita, continúan las actividades de desarrollo, pero los bienes ya comienzan su etapa de producción. De esta manera, a la totalidad de los costos incurridos para obtener el bien, deben deducirse el importe neto de la producción obtenida. Esta etapa puede ser asimilable a la “etapa de puesta en marcha” descrita para la valuación de bienes de uso producidos (Resolución técnica N° 17 sección 4.2.6), donde luego de la etapa de obtención del bien se deben activar los costos incurridos hasta que dicho bien esté en condiciones de operar. En esta etapa de puesta en marcha, también deben deducirse los ingresos que se obtengan por la venta de producciones que tengan valor comercial.

Una vez culminadas las actividades preparatorias, y alcanzado el nivel de producción en volumen y calidad comercial (tercera etapa), el tratamiento para medir estos bienes incluye únicamente los costos de mantenimiento del bien productor. El resto de los costos y erogaciones deben ser asignados a la obtención de los activos destinados a la venta, constituyendo los costos por producción del periodo contable.

Finalmente, desde el momento en que finaliza la etapa de desarrollo del bien hasta el fin de la vida útil, no se deberán imputar costos a estos bienes, los únicos cambios podrían surgir por la variación de los insumos necesarios acumulados hasta la finalización de su desarrollo.

### **1.2.3 Activos biológicos con procesos de producción continuos:**

La característica de este tipo de bienes, es que la generación de resultados por crecimiento y decrecimiento se realiza en forma continua, y no en determinadas épocas, por lo que es crucial determinar en qué momento se efectuara la medición contable.

En cuanto a su tratamiento, para medir la producción de estos activos la resolución técnica N° 22 plantea dos alternativas:

- Medición de resultados en forma periódica.

En este caso, la medición de resultados debería efectuarse de forma periódica, por ejemplo mensualmente, en función del crecimiento o decrecimiento del activo en cuestión. Al cierre del ejercicio la medición debe ser ajustada por la producción acaecida entre el momento de la última medición y el cierre del ejercicio.

- Medición al cierre del ejercicio.

Cuando la alternativa de medición en forma periódica sea imposible o muy costosa, o cuando no se generan diferencias sustanciales respecto de la cuantificación periódica, la medición puede efectuarse al cierre del ejercicio, en base al crecimiento o decrecimiento del activo biológico durante el ejercicio económico.

Respecto del activo biológico subyacente, el mismo debe ser valuado utilizando valores corrientes al cierre del ejercicio.

Adicionalmente, cualquier cambio en los valores de mercado debe ser reflejado como un resultado por tenencia. De tal manera, al igual forma que los bienes destinados a la venta en procesos de producción que no sean continuos, los cambios en los aspectos físicos (crecimiento o decrecimiento) se verán reflejados como resultados por producción, mientras que los cambios en los valores de mercado se imputarán a resultados por tenencia.

#### 1.2.4 Medición de los resultados en la actividad agropecuaria. Resultados por producción y resultados por tenencia.

Como mencionamos en apartados anteriores, al analizar el tratamiento de la medición de los activos biológicos, cabe diferenciar dos grandes clases de resultados:

- Resultados por producción (crecimiento o decrecimiento).
- Resultados por tenencia.

Los resultados por producción son aquellos que se generan por cambios físicos en los activos biológicos, ya sea por crecimiento o decrecimiento biológico, o por cambios a nivel cualitativo de los mismos (calidad, categoría, etc.)

Recordemos que la propia Resolución Técnica 22, en el punto 8.2.1 (Reconocimiento de ingresos por producción) destaca que el ingreso por producción no se trata de una variación patrimonial vinculada directamente con los costos incurridos, sino que se trata de los procesos de acrecentamiento desencadenada por estos, por lo cual los costos incurridos no son representativos del valor del bien.

Ahora bien, profundizando en la definición de "producción" de la mencionada resolución técnica, vemos que no solo los cambios cuantitativos son pasibles de generar ingresos por producción, sino también aquellos cambios cualitativos. Por ejemplo:

- Cambios cuantitativos: Particiones y mortandades, peso alcanzado (actividad ganadera), metros o superficies alcanzadas (actividad forestal), cantidad de brotes o kilogramos de cosechas.
- Cambios cualitativos: Genética y categoría (actividad ganadera), maduración y edad (forestación, cultivos, frutas), calidad grasa, etc.

El proceso de generación de resultados por producción puede representarse mediante el siguiente esquema:

<p>La transformación biológica incluye diversos procesos que generan cambios físicos:</p> <p>Estos cambios físicos son medidos en unidades físicas (kilogramos, toneladas, litros, etc.)</p> <p style="text-align: center;">X</p> <p>Valor Neto de Realización de cada una de esas unidades físicas vigente en el mercado a la fecha de medición</p> <p>= Producción en unidades monetarias</p> <p style="text-align: center;">Menos:</p> <p>Costos de producción (insumos necesarios medidos a costo de reposición de la misma fecha a la que se mide la producción)</p>
---

Por último, en cuanto al aspecto temporal la producción puede ser medida, como ya mencionamos al analizar la medición de activos biológicos, la resolución técnica 22 la producción debe ser medida:

- Al cierre del periodo contable.
- Al momento de culminar un proceso productivo (es decir al obtenerse productos subyacentes).
- Intervalos más cortos de tiempo que no abarquen un periodo contable.

Por otra parte, los resultados por tenencia son aquellos que tienen origen en variaciones de los precios de mercado de los activos biológicos.

Es dable destacar que, a diferencia de otras actividades, en la actividad agropecuaria los resultados por tenencia pueden ser generados tanto por bienes destinados a la venta, como por bienes destinados a ser utilizados como factor de producción en el curso habitual de los negocios.

### 1.2.5 Otros rubros vinculados en la actividad agropecuaria.

Como ya mencionamos anteriormente, el tratamiento descrito en la RT 22, desarrollado en los apartados anteriores solo es aplicable para activos biológicos, por lo que al resto de los bienes utilizados y podríamos mencionar los pasivos necesarios para la adquisición de estos bienes, les cabe el tratamiento del resto de las resoluciones técnicas vigentes. En cuestiones de reconocimiento se utilizan los lineamientos descritos en la RT 16, y para su valuación lo prescrito en la RT 17.

Para el caso de bienes de cambio que sean insumidos en el proceso productivo, los mismos deben valuarse a costo de reposición.

Un caso particular surge cuando los bienes de cambio insumidos en el proceso productivo sean productos agropecuarios, ya que en base al alcance de la RT 22 "son aplicables a los productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo en otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo".

Siguiendo los lineamientos de la RT 17, los bienes agropecuarios que sean utilizados en el proceso productivo debería medirse utilizando el costo de reposición, mientras que siguiendo los lineamientos de la RT 22 tales bienes deberían valuarse teniendo en cuenta el valor neto de realización.

Continuando con el criterio de la RT 17, los bienes que serán utilizados en un proceso productivo posterior deberían medirse considerando el costo necesario (insumos) para obtener los productos. Entendemos que el criterio fundamental de la RT 22 bajo análisis consiste en desvincular el resultado de la producción de los costos necesarios para obtenerla. En cuanto a lo prescrito por la RT 22, la valuación a aplicarse debería basarse en el precio de venta esperado menos gastos necesarios, aunque en este caso dicho tratamiento no sería razonable ya que los bienes bajo análisis no serían vendidos sino utilizados en un proceso posterior.

Como solución adherimos a la conclusión de Carlos Federico Torres<sup>(13)</sup>:

"En los casos en los que los productos agropecuarios obtenidos, están destinados a ser utilizados como insumos para la obtención de otros activos específicos de la actividad agropecuaria (productos agropecuarios o activos biológicos), los mismos deben medirse a su costo de reposición directo de mercado, vigente a la fecha de su obtención.

De este modo, se consigue desvincular el valor de la producción de su costo de obtención, dado que si bien ambos están medidos a valores de entrada, debe tenerse en cuenta que:

a) el costo de reposición asignado a la producción es el del producto en el mercado, mientras que:

b) el costo de reposición (o en su caso el costo original) con el que se mide a las sementeras y que a partir de la transferencia de estas al costo de producción, constituye la medición de este último, se basa en la suma de los insumos incurridos para obtener el producto."

En el caso de los bienes de uso, entre los cuales podríamos mencionar a modo de ejemplo:

- Galpones, viviendas.
- Tractores, camiones.
- Alambrados, corrales, tranqueras.
- Campos.

<sup>(13)</sup> Obra citada en 5, página 123.

Es dable recordar que las depreciaciones contabilizadas de estos bienes deberán imputarse al costo de producción, ya que son costos necesarios para llevar a cabo la actividad.

En el caso especial de los campos, como criterio general podemos mencionar que no está sujeto a depreciación, ya que el factor tierra no sufre pérdida de valor por el mero transcurso del tiempo. Sin embargo, si este factor sufriera la pérdida de condiciones necesarias para la producción, entre las cuales podríamos mencionar algunos nutrientes o propiedades de las tierras necesarias para algunos cultivos, debería considerarse como un activo sujeto a depreciación, debiendo estimarse un nivel de producción por toda la vida útil y deducir anualmente una cuota de esa producción estimada.

En relación a la categorización de la tierra como un activo biológico, Hugo Arce, distingue entre el agotamiento ordinario, el que debería computarse mediante su depreciación, de la erosión sufrida por otros eventos, por ejemplo hídricos, que solo debería reflejarse en el momento de la venta.<sup>(14)</sup>

En cuanto a pasivos, podemos mencionar obligaciones a cancelar mediante la entrega de productos agropecuarios. Esta situación no está expresamente contemplada en la RT 22, para encontrar su tratamiento debemos remitirnos a la RT 17. En la sección 5.17 "Pasivos en especie"<sup>(15)</sup>, menciona:

- "Cuando la obligación consista en entregar bienes que se encuentren en existencia, se computará por la suma de la medición contable asignada a dichos bienes y de los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor.

Para las obligaciones de entregar bienes que deben ser producidos se tomará el importe mayor entre las sumas recibidas y la suma de su costo de producción (...) a la fecha de la medición y los costos adicionales para poner los bienes a disposición del acreedor"

### 3. Exposición.

En esta tercera sección, analizaremos los aspectos más importantes sobre la exposición de los rubros característicos de la actividad agropecuaria: Activos biológicos y resultados por producción.

Como mencionamos al analizar los aspectos relacionados con la medición, los activos biológicos podrían tener dos destinos, lo que afectará su tratamiento al momento de exponerlos:

#### 1.3.1 Activos biológicos destinados a la venta.

Se expondrán, en el estado de situación patrimonial como bienes de cambio. En la información complementaria deberá, además, especificarse el grado de desarrollo: En desarrollo, terminados y en producción.

Es dable recordar, que siguiendo los parámetros de la Resolución técnica N°8 deberán clasificarse aquellos activos corrientes y no corrientes, en base al criterio que mencionamos en el marco teórico de este trabajo.

Adicionalmente deberá referenciarse la composición de estos activos biológicos, en función de su naturaleza y su grado de incertidumbre.

Por último, para aquellos casos en que no haya podido utilizarse como criterio de valuación alguno de los métodos basados en costos de reposición en base a un mercado activo, deberá exponerse en la información complementaria las causas que no lo permitieron.

<sup>(14)</sup> Arce, Hugo, "Deducibilidad de la amortización ecológica en el agro. El agotamiento de la tierra", Impuestos, LII, A. Buenos Aires año 2000.

<sup>(15)</sup> Resolución técnica N° 17 Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general, Segunda parte, apartado 5.17 Medición contable en particular, Pasivos en especie. Editorial Errepar S.A., año 2012 pagina 182.

### 1.3.2 Activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de producción en el curso habitual de la actividad.

Estos activos biológicos se expondrán en el estado de situación patrimonial como bienes de uso. Adicionalmente deberá detallarse en la información complementaria:

- Naturaleza de los activos.
- Incertidumbre asociada a los flujos de fondos
- Como generalidad podemos decir que estos activos deben exponerse dentro del activo no corriente, ya que al ser utilizados en la actividad del ente entendemos que no serán realizados (intercambiados por dinero) en los doce meses posteriores al cierre de los estados contables. Si existen activos biológicos destinados a la producción, y en base a decisiones del ente se decide su venta podrá exponérselos dentro de los activos corrientes.
- En casos particulares como la hacienda, esta clasificación debería basarse en la estimación del ente de la retención del ganado para engorde o para reproducción y el tiempo faltante para su venta.

### 1.3.3 Exposición de los resultados específicos de la actividad agropecuaria.

Como ya mencionamos, el hecho sustancial de la generación de ingresos es la producción. Por tal motivo, el resultado de la "producción" agropecuaria deberá exponerse, en el estado de resultados, de manera apartada en un rubro específico entre el costo de los bienes vendidos y servicios prestados y el resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización.

Como esquema básico, el estado de resultados de aquellos entes en que la actividad agropecuaria sea la predominante, estará compuesto por tres grandes categorías:

- Resultados de la producción.
- Resultados de ventas.
- Resultados por tenencia.

El resultado neto de la producción agropecuaria será el resultante de :

- 1) El valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de su obtención (cosecha, tala, recolección, etc.)
- 2) La valorización registrada por activos biológicos durante el periodo
- 3) La desvalorización registrada por los activos biológicos durante el periodo.
- 4) Los costos devengados durante periodo atribuibles a la transformación biológica de activos y su adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.

Es dable aclarar, que en la información complementaria deberá incluirse la composición del cálculo que detallamos anteriormente. Los costos incluidos en el cálculo deberán referenciarse en un cuadro anexo, donde se detallarán los gastos clasificados por su naturaleza y función.

De manera similar a lo que ocurre en un ente que desarrolle actividades industriales y para dar cumplimiento a la ley de sociedades comerciales (N° 19.550) debe exponerse en un cuadro anexo el cálculo del costo obtenido, mediante la fórmula:

**Costo de ventas:**

1) Existencia de activos biológicos al inicio del periodo contable

**Mas:**

2) Compra de activos biológicos

3) Costos devengados atribuibles a la transformación biológica, su recolección y adecuación (Detallados en un anexo de gastos según su naturaleza y función)

4) Revalúo de costos a valores de reposición.

**Menos:**

5) Existencia de activos biológicos al cierre del periodo contable

Una vez expuesto el resultado por la producción agropecuaria, debe exponerse el resultado obtenido por las ventas, con la particularidad que tendrá un efecto neto nulo.

El efecto nulo se produce ya que el resultado bruto (ingresos por ventas menos costos de ventas), es luego neutralizado por los gastos de comercialización. Aunque el efecto sea nulo, debemos recordar que la ley de sociedades comerciales, en su artículo numero 64, dispone que el estado de resultados debe exponerse el ingreso obtenido por las ventas agrupados por tipo de actividad.

Por último, los resultados por tenencia generados por los bienes ya vendidos y por los bienes aun en existencia al cierre, deben exponerse en un renglón separado, luego de los ingresos por ventas.

De tal forma, el resultado del ejercicio muestra el efecto de un resultado similar al que podría haberse obtenido en caso de enajenar la totalidad del stock de bienes de cambio. Hay que recordar que en actividades agropecuarias, en la cual en la mayoría de los casos se interactúa con mercados abiertos, no se requieren refuerzos significativos de ventas, por lo que los stocks al cierre se relacionan mayormente con decisiones del ente.

## Capítulo 2: Actividades agropecuarias en particular.

### 2.1 Actividad ganadera.

La actividad ganadera es aquella orientada a la producción de ganado para su posterior venta. Siguiendo los lineamientos de Carlos Federico Torres<sup>(16)</sup>, podemos definir tres diferentes tipos de explotaciones ganaderas:

- Cabañas: establecimientos cuyo objetivo es la producción y posterior venta de animales reproductores, ya sean puros de pedigrí o puros por cruce. Se ha señalado que la cabaña constituye la actividad madre dentro del proceso productivo del ganado vacuno.
- Establecimientos de cría: establecimientos cuyo objetivo es la procreación y posterior desarrollo de terneros para su venta.
- Establecimientos de invernada: establecimientos que adquieren, engordan y terminan los animales para su venta en condiciones de ser faenados, de acuerdo a los requerimientos del mercado

A diferencia de otras actividades, la ganadería posee la dificultad de identificar un momento específico para medir los resultados generados (ganancia o pérdida).

Por tal motivo a la fecha de cierre de los estados contables es determinante la clasificación del ganado en base a determinadas características: peso, edad, raza, calidad, etc., ya que como vimos anteriormente estos bienes serán valuados considerando su VNR, los precios de mercado estarán vinculados a estas.

Los cambios de categoría entre dos ejercicios deben reflejarse como resultados por producción, ya que como analizamos anteriormente este resultado se debe a crecimiento o decrecimiento biológico.

Generalmente las categorías de ganado más comunes son:

	<b>Ganado vacuno</b>	<b>Ganado ovino</b>	<b>Ganado porcino</b>
<b>Categoría 1</b>	Terneros y terneras	Corderos	Lechones
<b>Categoría 2</b>	Novillitos	Borregos	Capones
<b>Categoría 3</b>	Novillos	Capones	Cachorros
<b>Categoría 4</b>	Vaquillonas	Borregas	Hembritas
<b>Categoría 5</b>	Vacas	Ovejas	Madres
<b>Categoría 6</b>	Toritos	Carneritos	Ladrillitos
<b>Categoría 7</b>	Toros	Carneros	Padrillos

A modo de ejemplo, resumiremos las distintas etapas de la actividad ganadera (considerando un establecimiento de cría):

- Desde el momento de la preñez del animal reproductor hasta el momento del nacimiento, estaríamos en presencia de un activo biológico en la etapa inicial de su desarrollo biológico. En base al tratamiento descrito en el capítulo segundo del presente trabajo, debería medirse considerando los costos de reposición necesarios para obtener el bien.

<sup>(16)</sup> Obra citada en (5) página 155.

A modo de ejemplo podríamos enumerar algunos costos específicos de esta actividad:

- o Costos de inseminación.
  - o Costos de alimentación y pastoreo.
  - o Productos veterinarios, medicamentos, vacunas y honorarios de veterinarios.
  - o Depreciaciones de campos, galpones, tranqueras y alambrados.
- Una vez producido el nacimiento, estaríamos presente a un bien que se encuentra después de la etapa inicial de su desarrollo, por lo que debería medirse al flujo de fondos descontado a percibir.

Un aspecto particular dentro de la actividad ganadera es el tratamiento de los vientres, es decir, hacienda que se destina únicamente a la función reproductora. Como ya analizamos anteriormente en este trabajo, debe asignárseles el tratamiento de bienes utilizados como factor de producción en el curso habitual de la actividad, debiendo medirse a costo de reposición.

Si en el transcurso del ejercicio se ha procedido a su venta, ya sea por decisión del ente o por la edad, deben considerarse como bienes destinados a la venta, por lo cual cabría asignarles un valor neto de realización.

## 2.2 Actividad agricultora.

Para definir esta actividad, tomaré las palabras de Bavera, Ciacci, Funes y Mentucci<sup>(17)</sup>

*“La agricultura es la actividad que se desarrolla a partir del cultivo de la tierra, con la finalidad de obtener granos. Estos granos son clasificados sobre las siguientes pautas:*

- *La época en las que se los cosecha*
- *El tipo de grano que se obtiene.”*

Conforme a la época del año a la que corresponden surgen las siguientes categorías de granos:

- 1) Granos de cosecha fina: por ejemplo trigo, centeno, lino, cebada, etc. Comienzan a prepararse en otoño, la siembra se realiza en invierno y la cosecha tiene lugar a fines del verano.
- 2) Granos de cosecha gruesa: Por ejemplo maíz, soja, girasol, etc. La siembra se realiza en invierno o primavera, y la cosecha se realiza a fines de verano u otoño.

Por otro lado, en base al tipo de grano obtenido pueden clasificarse en:

- 1) Cereales
- 2) Oleaginosos
- 3) Legumbres
- 4) Hortalizas.

Generalmente esta actividad sigue un ciclo que podría resumirse en:

- 1) Labranza. En esta etapa se realizan las actividades preparativas de la tierra para realizar el cultivo.
- 2) Siembra.
- 3) Desarrollo del cultivo.
- 4) Cosecha

Por lo general, y teniendo en cuenta las distintas variedades de cultivos que se desarrollen el ciclo desde la etapa de labranza hasta la cosecha suele tener una duración mínima de 100 días y máximo 240 días.

<sup>(17)</sup> Bavera, M. Josefina, Ciacci, Mónica A., Funes, Alejandro y Mentucci, Cintia, “Contabilidad agropecuaria”,- Buenos Aires año 2006, editorial Errepar, páginas 19 y 20.

Constituyen costos específicos de esta actividad:

- Tareas de preparación del suelo.
  - o Arado
  - o Rastreo
- Plantación de las sementeras
  - o Insumos de semillas
  - o Fertilizantes
  - o Plaguicidas
  - o Herbicidas
- Gastos de cosecha.
  - o Mano de obra
  - o Transporte (únicamente el transporte entre la zona de cosecha hasta el lugar de almacenamiento, no así el transporte del producto hacia su comercialización)
- Gastos generales de la actividad
  - o Mano de obra.
  - o Servicios
  - o Depreciaciones de bienes de uso.

La suma de todos estos incisos conformará el costo de producción del periodo, el que será deducido de la producción obtenida a fin de determinar el resultado neto de explotación.

Un aspecto interesante dentro de la actividad agrícola es la valuación de activos biológicos que no se hayan cosechado al cierre del ejercicio comercial. El tratamiento ideal consistiría en emplear un valor neto de realización en proporción al grado de avance en que se encuentren dichos bienes al cierre.

Claro está que, para emplear este mecanismo se necesitarían fuentes de información confiables sobre:

- Precios de mercado y gastos necesarios para venderlos.
- Grado de avance del proceso de producción y de la calidad de la misma.
- Información sobre el rinde de los activos biológicos que refleje el riesgo inherente a la actividad.

Difícilmente se cuente con toda la información requerida para emplear este método de valuación, sobre todo por la incertidumbre que toda actividad acarrea. Por ello se emplea el costo de reposición necesario para obtener bienes similares, o en caso de ser imposible o muy costoso obtenerlos, costo histórico.

### 2.3 Actividad forestal.

Para comenzar con la descripción de esta actividad, partiremos de la definición de Enrique Fowler Newton:

*“La forestación puede verse como un cultivo agrícola con estas características especiales:*

- a) *los productos finales de la creación de bosques (troncos, leña) tarda varios años en estar disponibles para la venta;*
- b) *su cosecha no se produce en un único acto; el riesgo de que dichos productos no lleguen a obtenerse es menor (depende principalmente de la probabilidad de que se produzcan incendios)”<sup>(18)</sup>*

El resultado de la actividad forestal, surgirá de:

- Las variaciones cuantitativas en cuanto a la cantidad de madera en pie (medida por hectáreas). Entendiéndose tanto a nuevas plantaciones como a extracciones de madera.
- Los cambios en el valor de la madera en pie debido a variaciones cualitativas (crecimiento biológico).
- Los costos atribuibles al ejercicio.

<sup>(18)</sup> Obra citada en (1), páginas 812 y 813

Adicionalmente, deberá reconocerse como resultados por tenencia a los cambios en el valor de la madera en pie (ya que en base a lo detallado precedentemente debe valuarse en base al valor de realización), siempre que dichos cambios no deban atribuirse al crecimiento biológico sino a la mera variación del precio de la madera en pie.

A diferencia de la agricultura propiamente dicha, la actividad forestal está expuesta a un menor riesgo inherente, al cual podría resumirse al riesgo de incendios forestales. Adicionalmente, este tipo de actividad posee un ciclo de producción más largo que la actividad agrícola en general, ya que la madera en pie puede tardar varios años en llegar a su crecimiento óptimo.

## Capítulo 3: Comparación con las Normas Internacionales de Información Financiera.

La comparabilidad es un requisito fundamental de la información financiera, tanto entre la información del mismo ente respecto de periodos anteriores, como entre distintos emisores.

En el mundo existen esfuerzos por lograr la unificación entre los distintos cuerpos normativos, aunque parece improbable que todos los países decidieran relegar sus facultades de dictar y regular las normas contables aplicables.

Como nos enseña Enrique Fowler Newton en su libro “Contabilidad Superior”<sup>(19)</sup>:

“La unificación de NC requeriría que todos los países renunciaran parcialmente a sus facultades reguladoras, lo que parece difícil. Más probable es que se encaren procesos de convergencia o aproximación entre las diversas NC locales y las NIIF.”

En tal sentido el 20 de marzo de 2009, fue sancionada la RT 26, que implica la adopción voluntaria u obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera. Como bien explica en la primera parte de la mencionada resolución técnica “la profesión contable argentina no debe quedar ajena al proceso de globalización económica en el que está inmerso nuestro país, por lo cual es necesario adoptar para las entidades que cotizan sus títulos de deudas o de capital en mercados de valores, las NIIF, al resultar estas un juego de normas contables reconocidas internacionalmente y adoptadas por numerosos países del mundo”.

Las normas internacionales de información financiera son emitidas por la IASB, que actualmente cumplen el rol que antes cumplían las normas internacionales de contabilidad.

El alcance de la expresión NIIF es el siguiente:

1. Las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC), emitidas por el Comité Internacional de Normas Contables.
2. Las NIIF emitidas por el IASB.
3. Las interpretaciones CINIIF.
4. Las interpretaciones SIC 7, 10, 15, 25, 27, 29, 31 y 32.

### 3.1. Adopción.

La adopción de las NIIF puede ser de carácter obligatorio u optativo:

*“Las NIIF se aplican obligatoriamente a la preparación de estados contables (estados financieros) de las entidades incluidas en el régimen de oferta pública de la Ley N° 17.811, ya sea por su capital o por sus obligaciones negociables, o que hayan solicitado autorización para estar incluidas en el citado régimen, con la excepción de las entidades para las que, aún teniendo en dicho régimen los valores negociables mencionados, la CNV mantenga la posición de aceptar los criterios contables de otros organismos reguladores o de control, tales como las sociedades incluidas en la Ley de Entidades Financieras, compañías de seguros, cooperativas y asociaciones civiles.*

*Las siguientes entidades bajo el control de la CNV quedan excluidas de la aplicación obligatoria de las NIIF, por no estar comprendidas en el régimen de oferta pública de la Ley N° 17.811 por su capital u obligaciones negociables:*

**a)** *las entidades del panel de Pymes que no están registradas en el régimen de oferta pública por su capital ni por sus obligaciones negociables, sino que operan en otras formas de financiación;*

**b)** *las restantes entidades bajo control de la CNV, tales como sociedades gerentes y depositarias de fondos comunes de inversión; fondos comunes de inversión; fiduciarios ordinarios públicos y fidu-*

<sup>(19)</sup> Obra citada en (1), página 58.

*ciarios financieros, inscriptos en los registros que lleva la CNV; fideicomisos financieros autorizados a la oferta pública; mercados de futuros y opciones; entidades autorreguladas no bursátiles; bolsas de comercio con o sin mercado de valores adherido; cajas de valores; entidades de compensación y liquidación; y cámaras de compensación y liquidación de futuros y opciones.*<sup>(20)</sup>

La aplicación optativa será para todos los entes no alcanzados (o exceptuados) de la adopción obligatoria de las NIIF, las cuales podrán optar por la adopción de:

- las NIIF;
- las NIIF para Pymes o;
- Las normas contables profesionales emitidas por la federación argentina de consejos profesionales de ciencias económicas.

Las NIIF aplicables a la actividad agropecuaria son la NIC 41 y la sección 34 de la NIIF para pymes.

### Reconocimiento.

En cuanto al reconocimiento, la NIC 41 utiliza los mismos criterios que la normativa argentina, a saber:

*“La entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:*

- (a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;*
- (b) sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y*
- (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.*<sup>(21)</sup>

### 3.2. Valuación.

La NIC 41 se basa en la presunción que todos los activos biológicos poseen un valor razonable, ya definido en el marco teórico, por lo que deben valuarse aplicando el precio de venta menos gastos de venta.

No se aplica la presunción sobre valor razonable cuando se den alguna de estas circunstancias:

- Valuación inicial del bien.
- Cuando no existan para dichos bienes un precio de mercado.
- No puedan realizarse estimaciones confiables de valor razonable.

En los casos que no pueda utilizarse el valor razonable, los activos biológicos deben medirse utilizando el valor de costo menos depreciaciones acumuladas o desvalorizaciones.

En el marco de la actividad agrícola, se diferencia entre dos tipos de activos propios de la actividad.

- Activos biológicos, definido como el animal vivo o planta.
- Productos agrícolas, referidos al producto ya recolectados procedentes de los activos biológicos.

Es dable aclarar que las NIIF le otorgan el mismo tratamiento a los bienes destinados a la venta como aquellos que son utilizados en la actividad como factores de producción.

También, es importante aclarar que este tratamiento será hasta el punto en que los activos biológicos sean cosechados o recolectados, luego de dicho punto deben tratarse en base a la NIC 2 referida a inventarios.

Respecto del concepto “valor razonable”, a diferencia de la RT 22, la NIIC 41 establece una guía, con diferentes alternativas para arribar a dicho valor.

<sup>(20)</sup> Resolución Técnica Nro. 26: “Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) (y de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas Entidades (NIIF para las PyMES)”, Segunda Parte, Adopción obligatoria de las NIIF en las entidades bajo el control de la comisión nacional de valores, editorial Errepar S.A., año 2012, página 285.

<sup>(21)</sup> Norma internacional de contabilidad 41 Agricultura.

Dada la importancia de establecer como arribar al valor razonable, y considerando que dicho valor puede ser considerado como equivalente al “valor corriente” definido en nuestras resoluciones técnicas, me parece importante agregar a este trabajo los puntos más importantes de la NIC 41<sup>(22)</sup>:

*“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 más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad. La entidad seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.*

*A menudo, las entidades realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que el valor razonable pretende reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato. En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes. La citada NIC 37 es de aplicación para los contratos onerosos.*

*Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Si una entidad tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la entidad tuviera acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.*

*Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará uno o más de la siguiente información para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:*

- (a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y el final del periodo sobre el que se informa;*
- (b) los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes;  
y*
- (c) las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.*

*En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en la lista del párrafo 18 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. La entidad considerará las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.*

*En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. En estas circunstancias, para establecer el valor razonable la entidad utilizará el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados para el activo, descontados a una tasa corriente definida por el mercado.*

*El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable de un activo biológico en su ubicación y condición actuales. Una entidad considerará esto al determinar tanto los flujos de efectivo estimados, como la tasa de descuento adecuada a utilizar. En el cálculo del valor presente de los flujos de efectivo esperados, la entidad incluirá los flujos de efectivo netos que los partícipes del mercado esperarían que el activo generase en su mercado más relevante.*

*La entidad no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo,*

<sup>(22)</sup> Norma internacional de contabilidad 41 Agricultura.

*los costos de replantar los árboles, en una plantación forestal, después de la tala de los mismos). Al acordar el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados que quieran realizarla, consideran la posibilidad de variación en los flujos de efectivo. De ello se sigue que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. De acuerdo con esto, la entidad incorpora las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, sobre las tasas de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar la tasa de descuento, la entidad utilizará hipótesis coherentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se cuenten doblemente o se ignoren.*

*Los costos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:*

- (a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes del final del periodo sobre el que se informa); o*
- (b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).*

*Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Al determinar el valor razonable de los activos biológicos, la entidad puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando, del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.”)*

A modo de resumen, podemos extraer los siguientes lineamientos:

- La existencia de un mercado activo donde actúe el ente emisor de los estados contables le otorga prioridad a los precios corrientes de dicho mercado.
- En caso de inexistencia de un mercado activo, puede suplirse empleando transacciones recientes, siempre y cuando no se registren cambios importantes entre dicha situación y el cierre del ejercicio comercial.
- Para aquellas circunstancias que no puedan emplearse los puntos arriba resumidos, pueden utilizarse como base de medición precios de activos similares, siempre que sean debidamente ajustados para reflejar las diferencias existentes entre ambos bienes.
- Por último, pueden emplearse referencias obtenidas en el sector agropecuario donde actúe el ente emisor de los estados contables.

### **3.3. Medición de resultados.**

Respecto de la medición de resultados, la NIC 41 establece:

“Las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.

Puede aparecer una pérdida, en el reconocimiento inicial de un activo biológico, porque es preciso deducir los costos de venta, al determinar el valor razonable menos los costos de venta del mencionado activo biológico. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro.

Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos de venta, deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan.

Puede aparecer una ganancia o una pérdida, en el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.”<sup>(23)</sup>

Al respecto es dable destacar que no se menciona ninguna distinción en cuanto a la exposición de resultados a los cambios de valor generados por el crecimiento biológico como por el cambio del valor razonable. Recordemos que en base a la normativa argentina, los resultados por crecimiento/decrecimiento biológico se exponen como resultados de producción, mientras que el cambio en el valor neto de realización se expone como un resultado financiero.

### 3.4 Diferencias entre la resolución técnica 22 y la NIC 41:

Tomando como base el Anexo I de la RT 22, podemos mencionar las principales diferencias entre estas normas aplicables a la actividad agropecuaria<sup>(24)</sup>:

*“1. Conceptos de las NIC no incluidos en esta resolución técnica:*

- a) *Tratamiento de subsidios otorgados por el Gobierno a la producción agropecuaria;*
- b) *exposición de mediciones no financieras o estimaciones de las mismas relativas a cantidades físicas de activos biológicos al cierre de los estados contables y de la producción obtenida durante el período contable;*
- c) *exposición de las causas por las que no puede medirse en forma confiable y verificable el valor corriente del activo biológico cuando se utiliza como criterio de medición el costo menos depreciaciones acumuladas;*
- d) *exposición de la conciliación entre los saldos iniciales y finales de los activos biológicos del ente, con información diferenciada entre aquellos con medición a valor corriente y aquellos valuados a costo menos depreciaciones.*

*2. Conceptos de esta resolución técnica no incluidos en las NIC*

- a) *No distingue entre bienes destinados a su venta y bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción.*

*3. Diferencias conceptuales en el tratamiento entre ambas normas*

*Esta resolución técnica utiliza el concepto de “Costo de reposición” para la medición contable de los bienes utilizados como factor de producción para los que existe mercado en su condición actual, en lugar del concepto de “Valor neto de realización” que utiliza la NIC 41 para todos los activos biológicos, con prescindencia de su destino más probable.*

*La NIC 41 no contempla la aplicación del valor límite que establece la RT.17 en la valuación a V.N.R. de bienes destinados a la venta correspondiente a opciones lanzadas o adquiridas sin cotización.”*

En cuanto a estas diferencias, luego de haber analizado ambos cuerpos normativos podemos realizar los siguientes comentarios:

Los subsidios recibidos del gobierno relacionados con activos biológicos deben ser reconocidos como resultados del período únicamente cuando sean exigibles. Cuando dichos subsidios dependan de ciertas condiciones para su exigibilidad, solo deben ser reconocidos cuando todas las condiciones ligadas sean cumplidas.

Debemos aclarar que en el marco de la normativa Argentina el tratamiento a dispensar para estas situaciones sería equivalente, ya que en base a los criterios mencionados en la RT 16 como requisitos

<sup>(23)</sup> Norma internacional de contabilidad 41 Agricultura.

<sup>(24)</sup> Obra citada en (3) páginas 248 y 249..

de la información contenido en los estados contables, solo podrían reconocerse ingresos cuando se satisfagan los requisitos de confiabilidad y credibilidad.

En cuanto a la diferencia de valuación, la discrepancia nace en la falta de clasificación de la norma internacional de bienes destinados a la venta y bienes destinados a ser utilizados como factor de producción. En tal sentido, como dicha normativa aplica la presunción que todo activo posee un valor razonable (equivalente al VNR) los bienes destinados al uso se medirán utilizando dichos parámetros y no el costo de reposición contemplado por la normativa argentina.

## Capítulo 4: Caso de estudio.

En esta última parte, desarrollaré dos casos prácticos para demostrar el tratamiento contable. Se han minimizado algunas de las características de las actividades, como así los tiempos necesarios para el sembrado, cosecha, engorde, etc. Los valores tomados para cada uno de los casos son meramente ilustrativos.

### 4.1 Caso N°1: Sociedad dedicada al cultivo de trigo y soja.

El primer caso práctico que desarrollaré se basa en una sociedad: Efron S.A. dedicada al cultivo de trigo y girasol.

Los estados contables del ejercicio económico cerrado al 31/12/2013 son los siguientes:

#### Activo

Banco Córdoba cuenta corriente	1.000.000,00
--------------------------------	--------------

#### Pasivo

-

#### Patrimonio Neto

Capital	1.000.000,00
---------	--------------

En el 2014, comienza sus actividades celebrando el 01/01/2014 un contrato de arrendamiento de un campo localizado en la provincia de Córdoba de 500 hectáreas. El precio fijado es de \$300.000,00

Adicionalmente el 01/01/2014 se contrata a una empresa contratista de la zona para realizar las tareas de siembra de 300 hectáreas. El costo de la tarea asciende a \$200.000,00.

El 10/01/2014 se compra semillas para la siembra de trigo por \$ 100.000,00. La totalidad de las semillas fueron utilizadas.

Adicionalmente el 12/01/2014 se adquieren fertilizantes, herbicidas y fungicidas para ser aplicados a las plantaciones. El total de la operación es de \$50.000,00. La totalidad fue utilizado.

Se cosechan 5.000 toneladas de trigo por hectárea. A la fecha de cosecha el precio de venta del trigo alcanza los \$ 0,72 por kg. Los gastos directo de venta son del 20%.

A la fecha de cosecha las semillas poseen un costo de \$105.000,00 y el valor de la tarea de sembrado \$210.000,00. Los fertilizantes ascienden a \$53.000,00

Los gastos adicionales de cosecha ascienden a \$70.000,00.

Se vende el 70% del trigo cosechado, recibándose \$1.000,00 por tonelada.

Los gastos de comercialización representan el 20% del precio de venta

El 01/10/2014 se adquieren 200 kilogramos de semillas de girasol. El total asciende a \$ 200.000,00.

Adicionalmente, se adquieren fertilizantes y herbicidas por \$ 80.000,00 y se contrata a una empresa contratista para la tarea de sembrado. El costo de la operación asciende a \$150.000,00

## Valuaciones.

Al cierre del ejercicio los valores de mercado son:

- Trigo \$1.100,00 por tonelada
- Semillas de girasol \$1.000,00 por kg.
- Fertilizantes \$ 450 por hectárea
- Sembrado por hectárea \$800

Asientos:

<u>Detalle</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Arrendamientos	300.000,00	
Banco Córdoba cuenta corriente	300.000,00	
<hr/>		
Costo de producción	300.000,00	
Arrendamientos		300.000,00
<hr/>		
Gastos de cosecha mano de obra	200.000,00	
Banco Córdoba cuenta corriente	200.000,00	
<hr/>		
Semillas 100.000,00		
Banco Córdoba cuenta corriente	100.000,00	
<hr/>		
Fertilizantes, herbicidas y fungicidas	50.000,00	
Banco Córdoba cuenta corriente	50.000,00	
<hr/>		
<i>Corresponden a la registraci3n de los insumos necesarios para la siembra</i>		

Sementera (trigo)	350.000,00	
Gastos de cosecha mano de obra	200.000,00	
Semillas		100.000,00
Fertilizantes, herbicidas y fungicidas	50.000,00	

*Aplicaci3n de gastos a la sementera de trigo*

Trigo	864.000,00	
Producci3n		864.000,00

*Asientos correspondiente a la registraci3n de la cosecha*

**Producci3n:**

g cosechados	1.500.000,00	Corresponden a 5,000 toneladas por hect3rea a 300 hect3reas 1.500.000 kilos 20% de gastos de venta
Precio de venta al momento de cosecha	1.080.000,00	
Gastos de venta al momento de cosecha	-216.000,00	
Producci3n	864.000,00	

Costo de producción	368.000,00	
Resultado por tenencia		18.000,00
Sementera (trigo)		350.000,00

*Registración de la cosecha de trigo para la venta, y valuación de insumos a valor neto de realización al momento de la cosecha*

### Cosecha a VNR

Sementera a costo		350.000,00
-------------------	--	------------

Insumos a VNR

Mano de obra	210000
--------------	--------

Semillas	105.000,00
----------	------------

Fertilizantes, herbicidas	53.000,00
------------------------------	-----------

Rxt cosecha	18.000,00
-------------	-----------

Servicios de cosecha	70.000,00
----------------------	-----------

Banco Córdoba cuenta corriente	70.000,00
--------------------------------	-----------

Costo de producción	70.000,00
---------------------	-----------

Servicios de cosecha	70.000,00
----------------------	-----------

*Registración del gasto de servicios adicionales de cosecha y aplicación al costo de producción*

Banco Córdoba cuenta corriente	1.050.000,00
--------------------------------	--------------

Ventas	1.050.000,00
--------	--------------

Gastos de comercialización	210.000,00
----------------------------	------------

Banco Córdoba cuenta corriente	210.000,00
--------------------------------	------------

*Registración de la venta, y del pago de gastos de comercialización*

### Venta:

Kg vendidos	1.050.000,00
-------------	--------------

Precio por kilo	\$ 1,00
-----------------	---------

Total	1.050.000,00
-------	--------------

Costo de ventas	840.000,00
-----------------	------------

Trigo	604.800,00
-------	------------

Resultado por tenencia	235.200,00
------------------------	------------

*Asiento del costo de venta y resultado por tenencia*

**Costo de ventas:**

Costo de Kg. Vendido	604.800,00
Ext.	<u>235.200,00</u>
Costo de ventas	<u><u>840.000,00</u></u>

**Trigo**

Kg a VNR	840.000,00	Corresponden a 1.050.000 kg a VRN al momento de la venta \$1,00 menos gastos de venta
Kg a valor cosecha	<u>604.800,00</u>	Corresponden a 1.050.000 kg a VRN al momento de la cosecha \$0,72 menos gastos de venta
Rxt	<u><u>235.200,00</u></u>	

Semillas de girasol	200.000,00	
Banco Córdoba cuenta corriente		200.000,00

Fertilizantes, herbicidas y fungicidas	80.000,00	
Gastos de cosecha mano de obra	150.000,00	
Banco Córdoba cuenta corriente		230.000,00

Sementera (girasol)	430.000,00	
Semillas de girasol		200.000,00
Fertilizantes, herbicidas y fungicidas		80.000,00
Gastos de cosecha mano de obra		150.000,00

*Registración de la compra de insumos para la siembra de girasol, y aplicación a sementera*

Trigo	136.800,00	
Resultado por tenencia		136.800,00

Sementera(girasol)	20.000,00	
Resultado por tenencia		20.000,00

*Asientos correspondientes a la valuación del trigo al cierre del ejercicio, y a la sementera de girasol por la revaluación de los costos de reposición.*

**Valor final trigo**

		Corresponden a 450.000 kg a VRN al momento de la cosecha \$0,72 menos gastos de venta
Kg a valor cosecha	259.200,00	
Kg a VNR	396.000,00	Corresponden a 450.000 kg a VRN al momento de la cosecha \$1,10 menos gastos de venta
Rxt	<u>136.800,00</u>	

**Valor final sementera girasol**

Valor de insumos aplicados		430.000,00
Valor a VNR		
Semillas de girasol	200.000,00	
Fertilizantes, herbicidas y fungicidas	90.000,00	
Gastos de cosecha mano de obra	160.000,00	<u>450.000,00</u>
Rxt		<u>20.000,00</u>

<b>Effron S.A.</b>	<b>31.12.2014</b>
<b>Estado de situación patrimonial por el ejercicio N° 2</b>	<b>\$</b>
<b>ACTIVO</b>	
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>	
Caja y bancos (Nota 1.1)	690.000,00
Bienes de cambio (Nota 1.2)	846.000,00
<b>Total del activo corriente</b>	<b>1.536.000,00</b>
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	
<b>Total del activo no corriente</b>	<b>0,00</b>
<b>TOTAL DEL ACTIVO</b>	<b>1.536.000,00</b>
<b>PASIVO</b>	
<b>TOTAL DEL PASIVO</b>	<b>0,00</b>
<b>PATRIMONIO NETO (Según estado correspondiente)</b>	<b>1.536.000,00</b>
<b>TOTAL DEL PASIVO MÁS PATRIMONIO NETO</b>	<b>1.536.000,00</b>

<b>Effron S.A.</b> <b>Estado de resultados por el ejercicio N° 2</b>	<b>31.12.2014</b> <b>\$</b>
Resultado por producción (Anexo I)	126.000,00
Ventas de activos biológicos	1.050.000,00
Costo de ventas (Anexo II)	-840.000,00
<b>Resultado de la explotación agropecuaria</b>	<b>336.000,00</b>
Resultados por valorar bienes de cambio a valor neto de realización	372.000,00
Gastos de comercialización (Anexo III)	-210.000,00
Resultados financieros y por tenencia	38.000,00
Otros ingresos y egresos	0,00
<b>Resultado antes de impuesto a las ganancias</b>	<b>536.000,00</b>
Impuesto a las ganancias	0,00
<b>RESULTADO NETO DEL EJERCICIO</b>	<b>536.000,00</b>

**Effron S.A.**

**Resultado de producción**

Anexo I

Concepto	Total al 31.12.2014	Total al 31.12.2013
Producción de trigo	864.000,00	
Menos: Costo de producción de trigo	-738.000,00	
<b>TOTALES AL 31.12.2014</b>	<b>126.000,00</b>	<b>0,00</b>

**Effron S.A.**

**Costo de ventas**

Anexo II

Concepto	Total al 31.12.2014	Total al 31.12.2013
Existencia inicial	0,00	
Mas: Producción	864.000,00	
Resultado por tenencia	372.000,00	
Menos: Existencia final	-396.000,00	
<b>TOTALES AL 31.12.2014</b>	<b>840.000,00</b>	<b>0,00</b>

**Effron S.A.**  
**Información requerida por el Art. 64 inc. B) de la ley 19550**

**Anexo III**

Concepto	Costo de producción	Gastos de comercialización	Total al 31.12.2014
Gastos de cosecha mano de obra	210.000,00		210.000,00
Semillas	105.000,00		105.000,00
Semillas de girasol	-		
Servicios de cosecha	70.000,00		70.000,00
Fertilizantes, herbicidas y fungicidas	53.000,00		53.000,00
Arrendamientos	300.000,00		300.000,00
Gastos de comercialización		210.000,00	210.000,00
<b>TOTALES AL 31.12.2014</b>	<b>738.000,00</b>	<b>210.000,00</b>	<b>948.000,00</b>

**Nota 1: Composición de los principales rubros**

Nota 1.1: Caja y bancos	<b>Al 31.12.2014</b>
	en pesos
Banco Córdoba cuenta corriente	690.000,00
	<u>690.000,00</u>

Nota 1.2: Bienes de cambio	<b>Al 31.12.2014</b>
	en pesos
Activos biológicos	
En desarrollo:	
Sementeras de girasol	450.000,00
Terminados:	
Trigo	396.000,00
	<u>846.000,00</u>

**4.2 Caso N°2: Sociedad dedicada a la ganadería.**

Premisas:

- 1) Los estados contables del ejercicio económico cerrado al 31/12/2013 son los siguientes:

**Activo**

Banco Buenos Aires cuenta corriente  
 Maquinarias  
 Amortización acumulada  
 Hacienda bovina

**Pasivo**

-

**Patrimonio Neto**

Capital

- 2) La sociedad se dedica a la cría de hacienda bovina de inverne.
- 3) La sociedad arrienda un campo en la provincia de buenos aires, cuyo costo es de \$100.000 anual.
- 4) Durante el ejercicio, la sociedad ha soportado los siguientes gastos:

Sueldos y cargas sociales	\$	3.900,00	
Gastos de sanidad	\$	7.000,00	
Alimentación	\$	12.000,00	
Arrendamiento	\$	100.000,00	
Amortización anual	\$	10.000,00	\$ 132.900,00

- 5) Los precios de mercado activo, a lo largo del periodo son:

	VACAS		TOROS		VAQUILLONA		TERNERO		TERNERA	
	Cabeza	x Kg	Cabeza	x Kg	Cabeza	x Kg	Cabeza	x Kg	Cabeza	x Kg
01/01/2014	\$ 800,00	\$ 1,00	\$ 3.000,00	\$ 1,00	\$ 600,00	\$ 2,30	\$ 560,00	\$ 2,30	\$ 560,00	\$ 2,30
15/04/2014	\$ 850,00	\$ 8,00	\$ 3.300,00	\$ 8,30	\$ 660,00	\$ 10,00	\$ 550,00	\$ 9,00	\$ 550,00	\$ 9,00
27/08/2014	\$ 810,00	\$ 1,20	\$ 3.400,00	\$ 1,23	\$ 630,00	\$ 2,35	\$ 540,00	\$ 2,70	\$ 540,00	\$ 2,70
31/12/2014	\$ 885,80	\$ 2,06	\$ 3.500,00	\$ 2,07	\$ 787,95	\$ 2,68	\$ 525,30	\$ 2,68	\$ 525,30	\$ 2,68

- 6) A lo largo del periodo, se produjeron las siguientes compras y ventas de ganado:

Compra de 4 toros, los cuales pesaban 700kg. El precio por cabeza 27/08/2014 alcanzaba \$ 3.400,00, mas 10% de gastos comerciales

Venta de: Dos toros 800kg; 18 vacas de 450kg; 42 vaquillonas de 280 kg; 71 terneras 133 terneros de 190 kg. Los gastos de venta 15/04/2014 ascienden al 10%.

- 7) En el periodo nacen 270 toros, mueren 2 vacas, 2 terneros, 4 terneras y un toro. Adicionalmente 20 vaquillas pasan a categoría vacas, y 62 terneras pasan a categoría vaquillona
- 8) Al cierre del ejercicio, el costo de reposición de los gastos asciende a:

Sueldos y cargas sociales	\$	4.095,00
Gastos de sanidad	\$	7.070,00
Alimentación	\$	12.360,00
Arrendamiento	\$	100.000,00
Amortización anual	\$	10.000,00

Asientos:

<u>Detalle</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Sueldos y cargas sociales	3.900,00	
Gastos de sanidad	7.000,00	
Alimentación	12.000,00	
Arrendamiento	100.000,00	
Amortización anual	10.000,00	
Amortización acumulada		10.000,00
Banco Buenos Aires cuenta corriente		122.900,00

*Registración de los insumos, y gastos del ejercicio*

Banco Buenos Aires cuenta corriente	490.068,00	
Gastos de comercialización	54.452,00	
Ventas hacienda		544.520,00

*Asiento correspondiente a la venta*

Costo de ventas	490.068,00	
Hacienda bovina		490.068,00

*Registración del costo de venta de la hacienda. Según el siguiente detalle:*

Ventas	VACAS	TOROS	VAQUILLONAS	TERNERAS	TERNEROS	
Cabezas	18	2	42	71	133	
Kg por cabeza	450,00	800,00	280,00	190,00	190,00	
Kg total	8.100,00	1.600,00	11.760,00	13.490,00	25.270,00	
Precio por kilo	\$ 8,00	\$ 8,30	\$ 10,00	\$ 9,00	\$ 9,00	
Sub- total	\$ 64.800,00	\$ 13.280,00	\$ 117.600,00	\$ 121.410,00	\$ 227.430,00	\$ 544.520,00
Gastos de comercialización	\$ -6.480,00	\$ -1.328,00	\$ -11.760,00	\$ -	\$ -22.743,00	\$ -54.452,00
Neto	\$ 58.320,00	\$ 11.952,00	\$ 105.840,00	\$ 109.269,00	\$ 204.687,00	\$ 490.068,00

Hacienda bovina	14.960,00	
Banco Buenos Aires cuenta corriente		14.960,00

*Compra la hacienda:*

Compras	Cabezas	Kg	Precio	Gastos	Total
Al momento de la compra	4	700	\$ 3.400,00	\$ 1.360,00	\$ 14.960,00

Sueldos y cargas sociales	195,00	
Gastos de sanidad	70,00	
Alimentación	360,00	
Resultado por tenencia		625,00

*Revaluación del costo de reposición de la hacienda al cierre del ejercicio*

Hacienda bovina	477.117,40	
Producción		477.117,40

Hacienda bovina	440,00	
Resultado por tenencia		440,00

Hacienda bovina	18.824,00	
Resultado por tenencia		18.824,00

*Registración de la producción y resultado por tenencia de inventario, y resultado por tenencia generado por la compra*

Resumen movimiento de hacienda

	VACAS	TOROS	VAQUILLONAS	TERNERAS	TERMEROS	
Existencia inicial	150	10	30	135		325
Nacimientos				135	135	270
Muertes	-2	-1		-4	-2	-9
Compras		4				4
Ventas	-18	-2	-42	-71	-133	-266
Cambio de categoría	20		42	-62		0
<b>Existencia final</b>	<b>150</b>	<b>11</b>	<b>30</b>	<b>133</b>	<b>0</b>	<b>324</b>

Valuación existencia inicial a valores de reposición de inicio

	VACAS	TOROS	VAQUILLONAS	TERNERA	TERMEROS	
<b>Cabezas</b>	150	10	30	135	0	325
<b>Peso por cabeza</b>	500	800	300	200		
<b>Costo de reposición Cabeza/Kg</b>	\$ 800,00	\$ 3.000,00	\$ 600,00	\$ 560,00	\$ 525,30	
<b>Total</b>	\$ 120.000,00	\$ 30.000,00	\$ 18.000,00	\$ 75.600,00		<b>243.600</b>

**Valuación existencia final a valores de reposición de cierre**

	VACAS	TOROS	VAQUILLONAS	TERNERA	TERMEROS	
<b>Cabezas</b>	150	11	30	133	0	324
<b>Peso por cabeza</b>	500	800	300	200		
<b>Costo de reposición Cabeza/Kg</b>	\$ 885,80	\$ 3.500,00	\$ 787,95	\$ 525,30	\$ 527,98	
<b>Total</b>	\$ 132.870,00	\$ 38.500,00	\$ 23.638,50	\$ 69.864,90		<b>264.873,40</b>

**Valuación existencia inicial a valores de reposición de cierre**

	VACAS	TOROS	VAQUILLONAS	TERNERA	TERMEROS	
<b>Cabezas</b>	150	10	30	135	0	325
<b>Peso por cabeza</b>	500	800	300	200	0	
<b>Costo de reposición Cabeza/Kg</b>	\$ 885,80	\$ 3.500,00	\$ 787,95	\$ 525,30	\$ 527,98	
<b>Total</b>	\$ 132.870,00	\$ 35.000,00	\$ 23.638,50	\$ 70.915,50	\$ -	<b>262.424,00</b>

**Resultado por tenencia**

Resultado por tenencia: Hacienda

Hacienda inicial a Valor de inicio 243.600,00

Hacienda inicial a Valor de cierre 262.424,00 **18.824,00**

Resultado por tenencia:

Insumos

	Erogación	Cierre		
Sueldos y cargas sociales	\$ 3.900,00	\$ 4.095,00	\$ 195,00	
Gastos de sanidad	\$ 7.000,00	\$ 7.070,00	\$ 70,00	
Alimentación	\$ 12.000,00	\$ 12.360,00	\$ 360,00	
Arrendamiento	\$ 100.000,00	\$ 100.000,00	\$ -	
Amortización anual	\$ 10.000,00	\$ 10.000,00	\$ -	<b>625,00</b>

**Resultado por tenencia:**

Compras	Cabezas	Kg	Precio	Gastos	Total	
Al momento de la compra	4	700	\$ 3.400,00	\$ 1.360,00	\$ 14.960,00	
A VRN cierre	4	700	\$ 3.500,00	\$ 1.400,00	\$ 15.400,00	<b>\$ 440,00</b>

<b>Effron S.A.</b> <b>Estado de situación patrimonial por el ejercicio N° 2</b>	<b>31.12.2014</b> <b>\$</b>
<b>ACTIVO</b>	
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>	
Caja y bancos (Nota 1.1)	652.208,00
<b>Total del activo corriente</b>	<b>652.208,00</b>
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	
Bienes de uso (Anexo V)	512.873,40
<b>Total del activo no corriente</b>	<b>512.873,40</b>
<b>TOTAL DEL ACTIVO</b>	<b>1.165.081,40</b>
<b>PASIVO</b>	
<b>TOTAL DEL PASIVO</b>	<b>0,00</b>
<b>PATRIMONIO NETO (Según estado correspondiente)</b>	<b>1.165.081,40</b>
<b>TOTAL DEL PASIVO MÁS PATRIMONIO NETO</b>	<b>1.165.081,40</b>

<b>Effron S.A.</b> <b>Estado de resultados por el ejercicio N° 2</b>	<b>31.12.2014</b> <b>\$</b>
Resultado por producción (Anexo I)	477.117,40
Ventas de activos biológicos	-133.525,00
<b>Resultado por producción</b>	<b>343.592,40</b>
Ventas	544.520,00
Costo de ventas (Anexo II)	-658.068,00
<b>Ganancia bruta</b>	<b>-113.548,00</b>
Resultados financieros y por tenencia	19.889,00
Gastos de comercialización (Anexo III)	-54.452,00
Otros ingresos y egresos	0,00
<b>Resultado antes de impuesto a las ganancias</b>	<b>195.481,40</b>
Impuesto a las ganancias	0,00
<b>RESULTADO NETO DEL EJERCICIO</b>	<b>195.481,40</b>

**Effron S.A.****Resultado de producción****Anexo I**

<b>Concepto</b>	<b>Total al 31.12.2014</b>
Hacienda inicial a VNR de cierre	-262.424,00
Compras	-15.400,00
Ventas	490.068,00
Inventario final 0,00	264.873,40
Producción	477.117,40
Costo de producción	-133.525,00
<b>Resultado de la producción al 31.12.2014</b>	<b>343.592,40</b>

**Effron S.A.****Costo de ventas****Anexo II**

<b>Concepto</b>	<b>Total al 31.12.2014</b>
Existencia inicial	411.600,00
Mas:	
Compras	14.960,00
Producción	477.117,40
Resultado por tenencia	19.264,00
Menos:	
Existencia final	-264.873,40
<b>TOTALES AL 31.12.2014</b>	<b>658.068,00</b>

**Effron S.A.****Información requerida por el Art. 64 inc. B) de la ley 19550****Anexo III**

<b>Concepto</b>	<b>Costo de Producción</b>	<b>Gastos de comercialización</b>	<b>Total al 31.12.2014</b>
Sueldos y cargas sociales	4.095,00		4.095,00
Gastos de sanidad Alimentación 12.360,00	7.070,00		7.070,00
Arrendamiento 100.000,00		100.000,00	
Amortización anual	10.000,00		10.000,00
Gastos de comercialización		54.452,00	54.452,00
<b>TOTALES AL 31.12.2014</b>	<b>133.525,00</b>	<b>54.452,00</b>	<b>175.617,00</b>

**Nota 1: Composición de los principales rubros**

Nota 1.1: Caja y bancos	<b>Al 31.12.2014</b>
	en pesos
Banco Córdoba cuenta corriente	652.208,00
	<u>652.208,00</u>
	<u><u>652.208,00</u></u>
Nota 1.2: Bienes de uso	<b>Al 31.12.2014</b>
	en pesos
No corrientes	
En desarrollo: Terneros y terneras	93.503,40
En producción: Vacas y toros	171.370,00
	<u>264.873,40</u>
	<u><u>264.873,40</u></u>
Nota 1.3: Resultado por tenencia	<b>Al 31.12.2014</b>
	en pesos
Resultado por tenencia inicial	18.824,00
Resultado por tenencia de insumos	625,00
Resultado por tenencia por compras	440,00
	<u>19.889,00</u>
	<u><u>19.889,00</u></u>

## Conclusiones.

A lo largo del presente trabajo hemos realizado un análisis de la normativa vigente en la República Argentina sobre el tratamiento contable de la actividad agropecuaria, actividad que desempeña un papel central en la economía argentina, y que es entendida como la producción de bienes con la combinación del desfuerzo del hombre y la naturaleza.

Esta actividad posee una particularidad única que la diferencia de todas las restantes actividades: la producción, entendida como el crecimiento o decrecimiento de un activo biológico, producida por causas naturales que son totalmente ajenas a la actividad del hombre, es por ello que surge la necesidad de contar con un marco normativo específico, que en nuestro país se encuentra desarrollado en la Resolución Técnica N° 22.

Por otra parte se analizó la normativa internacional de información financiera aplicable a la agricultura. De este estudio vimos que la principal diferencia es la categorización propuesta por la normativa argentina entre bienes destinados a la venta y bienes destinados al uso. Otra diferencia es el tratamiento de subvenciones gubernamentales tratadas en la normativa internacional y que no tienen tratamiento en la resolución técnica argentina. Podría ser posible adecuar ambas normas contables, pero no parece viable que el consejo profesional abandone el criterio de valorar los activos biológicos utilizados como factor de producción valor neto de realización.

En los casos de estudio planteados, se vio el tratamiento contable previsto en la normativa argentina, con la ayuda de estos pudimos observar las diferencias entre la contabilidad aplicable a la actividad agropecuaria en contraposición de los criterios contables aplicable a otras actividades.

Como valoración personal pienso que la normativa argentina ha optado por los mejores métodos para tratar a esta actividad tan particular, ya que permite que la información contable a ser utilizada por terceros se base en valores de mercado y en costos de reposición según el destino de los bienes.

Por otro lado, no comparto el hecho que los bienes que se encuentren en proceso a la fecha de cierre del ejercicio comercial deban medirse considerando el VNR del activo al final del proceso y al grado de avance, ya que:

- La actividad agropecuaria posee un nivel de riesgo considerable, y no me parece correcto exponer una ganancia sobre un hecho que esté afectado a dichos niveles de incertidumbre.
- No existen mecanismos que provean la información exacta del grado de avance de un bien en proceso.

También creo que la propuesta de resolución debería tratar algunos temas que no fueron correctamente desarrollados, tales como subsidios recibidos del gobierno (los cuales son comunes en determinadas provincias de nuestro país) y pasivos relacionados con la actividad agropecuaria.

Por último, y dada la importancia que posee el hecho de la existencia de un mercado activo, pienso que nuestra normativa debería ahondar en los criterios que deba cumplir un determinado mercado para ser considerado activo, como por ejemplo cantidad y participación de vendedores en el mercado, ya que pueden existir formadores de precios que distorsionen los valores de venta.

## Bibliografía.

### Libros:

- Enrique Fowler Newton “Contabilidad superior” quinta edición – Buenos Aires. Editorial La Ley.
- Torres, Carlos Federico “Normas contable para la Actividad Agropecuaria” segunda edición – Buenos Aires. Editorial Omar Buyatti.
- Rudi, Enrique “Aspectos fundamentales y particulares de la Resolución Técnica 22”
- Resolución técnica N° 22 Normas contables para la actividad agropecuaria.
- Resolución técnica N° 17 Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.
- Resolución técnica N° 16 Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT26.
- Resolución técnica N° 26 adopción de las Normas Internaciones de Información Financiera del Consejo de Normas Internaciones de Contabilidad (IASB) (y de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas Entidades (NIIF para las Pymes)
- Norma Internacional de Contabilidad 41 Agricultura.
- Bavera, M. Josefina, Ciacci, Mónica A., Funes, Alejandro y Mentucci, Cintia, “Contabilidad agropecuaria”, - Buenos Aires. Editorial Errepar.
- Arce, Hugo, “Deducibilidad de la amortización ecológica en el agro. El agotamiento de la tierra”, Impuestos, LII, A.
- Balan, Osvaldo, Charadia, Claudia, Saez Valiente, Santiago, Olego, Perla y Labroca, Jose, “La actividad agropecuaria –Aspectos impositivos, comerciales y Laborales, Editorial La Ley, buenos aires año 2005., página 97

### Páginas web:

- Real Academia Española  
<http://www.rae.es>