



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA RT 46 EN UNA EMPRESA GANADERA

Autor: Núñez, Laura Maribel; Lebbos, Maria Cecilia;
Robles Guerrero, María Belén; Soria, Natalia Cristina
Del Valle

Director: Zamora, Luis Antonio

2019

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

Abstract

El trabajo tiene como objetivo brindar conocimiento al lector sobre la normativa contable aplicable a las actividades agropecuarias, especialmente la ganadera.

El mismo se estructura de la siguiente manera.

La primera sección describe el elemento central que servirá para enmarcar las discusiones siguientes y refieren a la definición misma de la actividad agropecuaria (objeto de regulación) y a las actividades en particular que comprende la misma.

La segunda sección presenta los debates sobre los nuevos criterios para la conformación de los estados financieros (o contables) de las entidades agropecuarias. En particular se destacan, la aparición de la NIC 41 y sus diferencias con la aplicación de la RT 46.

En el tercer capítulo se desarrollan los aspectos de medición (valuación) y exposición de los activos biológicos que integra la actividad agropecuaria en nuestro país. Explicando los criterios aplicables por la RT 46 para cada estado o destino que poseen los activos biológicos.

Por último, para aclarar el marco teórico expuesto, se realiza el desarrollo de un caso práctico de un emprendimiento ganadero. Esta última sección resume algunas conclusiones del trabajo intentando aportar precisiones emergentes de las discusiones.

Introducción

La actividad agropecuaria es una actividad especial o excepcional desde el punto de vista de la aplicación de los modelos de contabilidad por la característica de que los activos de una entidad agropecuaria (productos agrícolas y activos biológicos) están sujetos a una transformación biológica (ej. crecimiento propio, deterioro, producción y/o procreación) que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en esos activos, y esa característica puede generar incertidumbre o conflicto cuando se aplican métodos contables tradicionales. La excepcionalidad de la actividad ha sido reconocida incluso por el International Accounting Standards Board (IASB), organismo que, paradójicamente, persigue el propósito de elaborar normativas contables de carácter general para todas las actividades económicas. Así, recientemente, la Norma Internacional Contable (NIC) 41 ha prescripto el tratamiento de la actividad permitiendo revelar información que sea comprensible en la mayoría de los países del mundo sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad agropecuaria, de manera que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios. Más aún, el tratamiento de la excepcionalidad de la actividad estaba dado incluso antes de la aparición de las normativas contables internacionales ya que la mayoría de las legislaciones nacionales trataban con “guías contables” (ej. Argentina contaba con el informe N° 19 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas). Ahora bien, este avance en la consolidación de la excepcionalidad del tratamiento de la actividad agropecuaria en las normativas contables ha marcado una especie de ruptura con las prácticas ya consolidadas y fuertemente arraigadas (por ejemplo, en relación con el paradigma de valuación de los activos y pasivos basado en el método de costo histórico). Por las ventajas generadas, no pocos comentaristas han

indicado que esa excepcionalidad conduce entonces a una ruptura novedosa para resolver problemas de estas entidades agropecuarias.

En ese marco de la discusión, y sin ánimo de agotar la temática, el trabajo propone un recorrido por los puntos problemáticos claves con respecto a la valuación y medición de los activos biológicos con la intención de reabrir el debate sobre un interrogante tan simple como válido: ¿en qué medida la aplicación de las normativas contables específicas resuelven efectivamente los problemas de medición y exposición de los estados financieros de las entidades agropecuarias para lograr generar información razonable y útil para sus usuarios?

Por último, pero sin restar importancia, no queremos olvidar de agradecer a nuestro profesor conductor C.P.N. Luis Zamora por su apoyo, colaboración y tiempo dedicado al desarrollo de este trabajo.

CAPITULO I

ACTIVIDAD AGROPECUARIA

Sumario: 1.- Definición de actividad agropecuaria. 2.- Actividades agropecuarias en particular. 3.- Actividad ganadera en Argentina.

1.- Definición de actividad agropecuaria

En la introducción al trabajo se había mencionado la aparición de la NIC 41. Esta normativa define a la actividad agropecuaria como “la gestión por parte de una entidad, de la transformación y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.”⁽¹⁾ Bajo esa definición la normativa establece características comunes de esa actividad, las cuales deberían servir a su vez como criterios de aplicación de la normativa; es decir, a quiénes alcanza la regulación.

Se mencionan tres características principales para la actividad: la “capacidad de cambio”, o la capacidad de transformación biológica experimentada por los seres vivos; la “gestión del cambio”, o la existencia de una gerencia que facilite esa transformación biológica; y la “medición del cambio”, o la posibilidad de medir cuantitativa/cualitativamente esa transformación por una gerencia.

⁽¹⁾ Norma Internacional de Contabilidad N° 41, párrafo 5.

Por otra parte, “la recolección sin procesar (o sin gestionar la transformación) de un activo biológico, como por ejemplo la pesca de un pez del mar, no representaría para esta normativa una actividad agropecuaria pues no implica la administración del proceso.”⁽²⁾

Por lo tanto, continuando con la descripción de la NIC 41, los activos biológicos, los productos agropecuarios (hasta el punto de cosecha o recolección), y las subvenciones del gobierno (relacionados con activos biológicos) que se encuentren vinculados con esa definición de la actividad, serán alcanzados por la regulación.

Debe recordarse además que el ámbito de aplicación en Argentina de la NIC 41 es para las empresas que cotizan en bolsa (a partir de enero de 2013). Por su parte, la Resolución Técnica (RT) 46, que regula la actividad contable de las demás empresas en Argentina que no son alcanzadas por la NIC 41, define a la actividad agropecuaria como aquella que “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, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico. La intervención del hombre en la gestión del desarrollo biológico implica que la cosecha, recolección u obtención de recursos no gestionados previamente y que sean meramente extractivas (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales) no constituyen actividad agropecuaria.”⁽³⁾

⁽²⁾ LEFTER, V. & GETA ROMAN, A., Agricultura: Valor razonable contable. Teoría y práctica económica, Editorial ISB, (Londres, 2007), pág.22.

⁽³⁾ Resolución Técnica N° 46, Segunda Parte, Sección 2.

2.- Actividades agropecuarias en particular

2.1.- Actividad agricultora

Para definir esta actividad, tomaremos las palabras de Bavera, Ciacci, Funes y Mentucci: “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.”⁽⁴⁾

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 en octubre/noviembre.

2) Granos de cosecha gruesa: Por ejemplo maíz, soja, girasol, etc. La siembra se realiza en 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⁾ BAVERA, M. Josefina, CIACCI, Mónica A., FUNES, Alejandro y MENTUCCI, Cintia, Contabilidad agropecuaria, Editorial Errepar, (Buenos Aires, 2006), pág. 19.

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.

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.

2.2.- 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 recolección no se produce en un único acto: por lo tanto el riesgo de que dichos productos no lleguen a obtenerse es menor (depende principalmente de la probabilidad de que se produzcan incendios).”⁽⁵⁾

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).

⁽⁵⁾ FOWLER NEWTON, Enrique, Contabilidad superior, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2010), pág. 808.

- Los costos atribuibles al ejercicio.

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.

2.3.- Actividad ganadera

La actividad ganadera es aquella orientada a la producción de ganado para su posterior venta. Teniendo en cuenta lo expresado por Carlos Federico Torres, 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 cruza. 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.”⁽⁶⁾

⁽⁶⁾ TORRES, Carlos Federico, Normas contable para la Actividad Agropecuaria, Editorial Omar Buyatti, (Buenos Aires, 2010), pág. 70.

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 valor razonable, 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:

	Ganado vacuno	Ganado ovino	Ganado porcino
Categoría 1	Terneros y terneras	Corderos	Lechones
Categoría 2	Novillitos	Borregos	Capones
Categoría 3	Novillos	Capones	Cachorros
Categoría 4	Vaquillonas	Borregas	Hembritas
Categoría 5	Vacas	Ovejas	Madres
Categoría 6	Toritos	Carneritos	Ladrillitos
Categoría 7	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.

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.

3.- Actividad ganadera en Argentina

La ganadería argentina ha sufrido múltiples cambios estructurales en los últimos 20 años y su mapa productivo ha ido modificándose. Asimismo, hubo cambios en la forma en que se desarrolla dicha producción, los cuales causaron un gran impacto desde el punto de vista social. Se ha experimentado una acentuada reducción en cuanto a superficie de explotación. "Si se analiza paralelamente lo acontecido durante este mismo período con la superficie sembrada con cultivos de cosecha, y principalmente los de cosecha gruesa, se evidencia que la misma se ha incrementado de manera notable. Dentro de los cultivos de cosecha gruesa, el que mayor protagonismo cobra en este proceso de expansión ininterrumpida es el de la soja, muy favorecido por las condiciones de mercado y por la tecnificación

que el productor argentino incorporó desde comienzos de la década del '90.”⁽⁷⁾

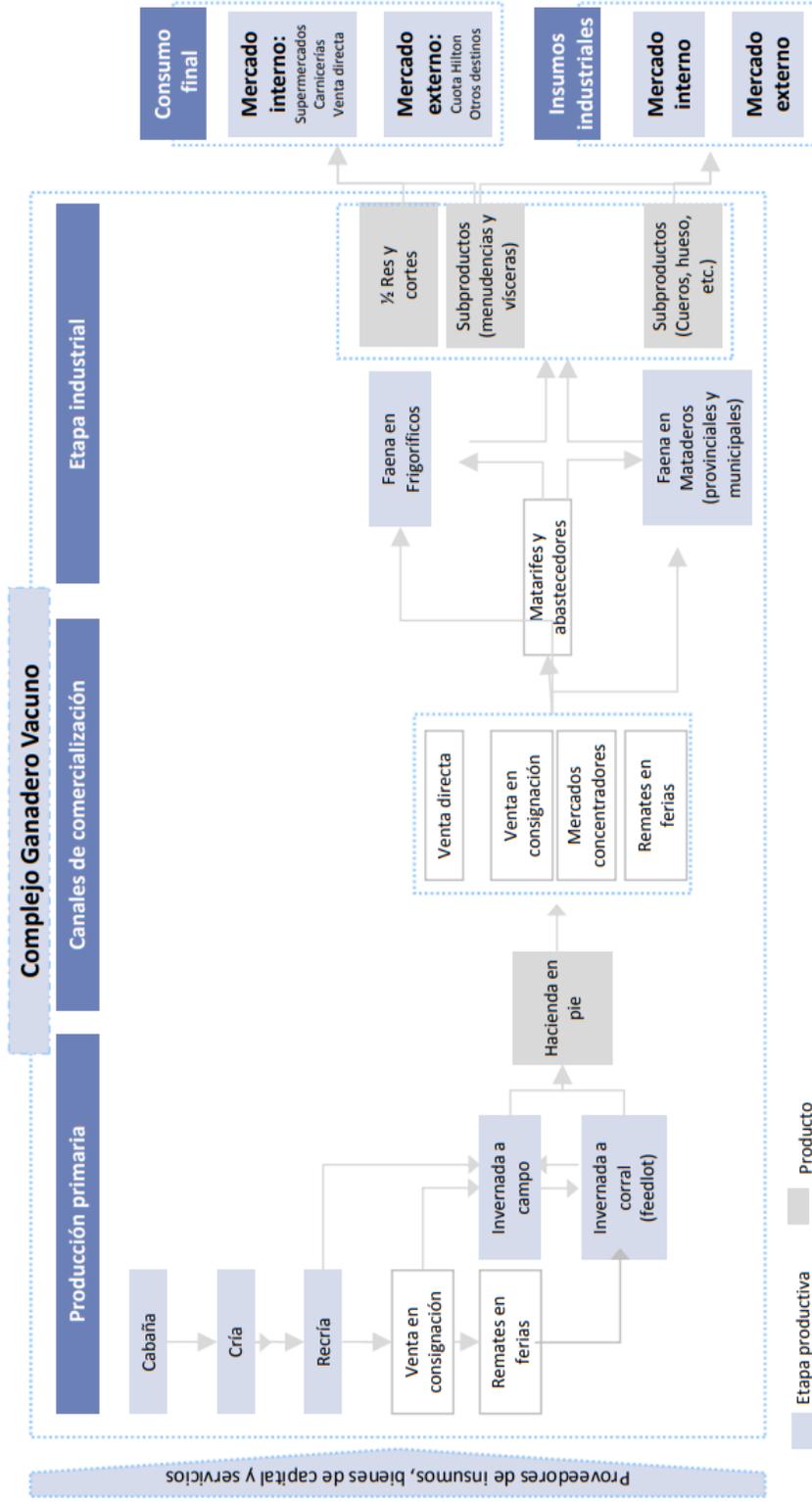
La actividad ganadera compite con la agricultura por el uso del suelo. La mayor rentabilidad de los cultivos agrícolas respecto de la ganadería, resultó en un uso más intensivo del suelo en la actividad ganadera y en una relocalización hacia tierras de menor productividad relativa. La ganadería bovina, con un stock de 51 millones de cabezas contabilizadas en 2015, se extiende en gran parte del territorio nacional y se concentra, principalmente, en las siguientes provincias (consideradas zonas tradicionales): Buenos Aires con el 33% del stock de todo el país, seguida por Santa Fe (13%), Corrientes (10%), Córdoba (9%) y Entre Ríos (8%). Asimismo, provincias tradicionalmente no ganaderas, como Chaco, Formosa, San Luis, Santiago del Estero y Salta, han incrementado sensiblemente sus existencias en los últimos años. Según datos del SENASA, en el país existen alrededor de 115.600 establecimientos de cría pura y cerca de 46.600 predominantemente de cría, distribuidos principalmente en las provincias de Buenos Aires, Entre Ríos, Corrientes, Chaco, Córdoba, y Santa Fe, las cuales concentran un 69% de los establecimientos del país. Se trata de una oferta atomizada y de elevada competencia. Asimismo, se registran 68.788 establecimientos dedicados a la invernada, considerando de forma conjunta aquellos dedicados puramente a la invernada y en los que predomina dicha actividad. La faena del animal tiene como resultado la obtención de dos medias reses de carne –o bien cortes despostados- y un conjunto de subproductos (cuero, sangre, grasas, menudencias y vísceras), cada uno de los cuales inicia una ruta productiva particular.

El complejo de la carne bovina se inicia en la actividad de cría, continúa con la recría e invernada del ganado (a campo o en feedlots) y finaliza con la faena y comercialización de la carne y subproductos. Dentro

⁽⁷⁾ REARTE, D., Perspectivas de las cadenas cárnicas en Argentina, Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria, (Buenos Aires, 2007), pág. 26.

de la etapa primaria los criadores son los encargados de producir los terneros, los cuales pueden continuar su engorde en estos mismos establecimientos (ciclo completo). Los invernadores cuentan con establecimientos especializados en el engorde de los terneros destetados en la etapa de cría hasta su terminación y posterior envío a faena. Los feedlots realizan el engorde de los animales en confinamiento suministrándoles una dieta alimenticia balanceada. Las actividades dentro de la etapa primaria se diferencian, principalmente, por el cambio de peso del animal. La cría comprende hasta el destete, cuando el ternero pesa aproximadamente 120 kg. Luego la recría comienza con el destete hasta que las terneras estén en condiciones de recibir servicio o los terneros alcancen alrededor de los 180 kg. Por último, en la invernada se realiza el engorde hasta los 350 kg aproximadamente. Siempre hablando de novillos para consumo interno.

A continuación exponemos la organización de un complejo ganadero vacuno esquematizado de la siguiente manera:



CAPITULO II

NORMATIVAS APLICABLES A LA ACTIVIDAD

Sumario: 1.- Normas Internacionales de Información Financiera. 2.- Diferencias entre la RT 46 y la NIC 41. 3.- El nuevo método de valuación de la actividad agropecuaria y sus ventajas.

1.- Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

El hecho de poder comparar la información de un mismo ente respecto de distintos periodos, como también con otros entes, constituye un requisito esencial de la información financiera.

A nivel mundial se intenta unificar los diferentes cuerpos normativos pero resulta dificultoso que cada país renuncie a la facultad de dictar y aplicar sus propias normas contables.

Tal como señala Enrique Fowler Newton: “La unificación de normas contables requeriría que todos los países renunciassen parcialmente a sus facultades reguladoras, lo que parece difícil. Más probable es que se encaren procesos de convergencia o aproximación entre las diversas normas contables locales y las NIIF.”⁽⁸⁾

En este sentido la RT 26, establece la adopción voluntaria u obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera. Tal

⁽⁸⁾ FOWLER NEWTON, Enrique, op.cit., página 58.

como explica la primera parte de la resolución técnica mencionada “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”.⁽⁹⁾

Las normas internacionales de contabilidad (NIC) fueron reemplazadas por las normas internacionales de información financiera (NIIF) que son emitidas por la IASB.

1.1.- Adopción de NIIF

Tal como se mencionó previamente, 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, aun teniendo en dicho régimen los valores negociables mencionados, la Comisión Nacional de Valores (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:

⁽⁹⁾ Resolución Técnica N° 26, FACPCE.

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 fiduciarios 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.”⁽¹⁰⁾

La aplicación voluntaria de las NIIF se realizara en los entes no alcanzados (o exceptuados) de la adopción obligatoria, 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.

1.2.- Reconocimiento.

La NIC 41 utiliza los mismos criterios que la normativa argentina para el reconocimiento de los activos agropecuarios. Sobre lo mencionado se expresa de la siguiente manera:

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

⁽¹⁰⁾ Resolución Técnica N° 26: “Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), Editorial Errepar S.A., (Buenos Aires, 2012), pág. 285.

- (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.”⁽¹¹⁾

1.3.- Valuación.

En cuanto a la valuación, la NIC 41 se basa en la presunción de que los activos biológicos poseen un valor razonable, definido en el marco teórico, por lo que se valúan aplicando el precio de venta menos gastos.

La presunción sobre el valor razonable no se aplica cuando se dan alguna de estas circunstancias:

- Exista valuación inicial del bien.
- No exista para dichos bienes un precio de mercado.
- No se puedan realizar estimaciones confiables de valor razonable.

En estos casos en que no se pueda obtener el valor razonable, los activos biológicos deben medirse aplicando el valor de costo menos las depreciaciones acumuladas.

Existen dos tipos de activos en el marco de la actividad agrícola, a saber:

- Activos biológicos, definido como el animal vivo o planta.
- Productos agrícolas, que se refiere al producto ya recolectado procedente de activos biológicos.

Cabe aclarar que las NIIF le otorgan el mismo tratamiento a los bienes destinados a la venta como a aquellos que se utilizan en la actividad agropecuaria como factores de producción.

⁽¹¹⁾ Norma Internacional de Contabilidad N° 41.

Además, es importante destacar que este tratamiento se aplicará hasta el momento en que los activos biológicos sean cosechados. A partir de dicho punto tienen un tratamiento basado en la NIC 2 referida a inventarios.

En referencia al concepto “valor razonable”, a diferencia de la RT 46, la NIIC 41 establece una guía, donde establece diferentes alternativas para arribar a dicho valor.

Por todo lo comentado sobre la importancia del valor razonable y considerando que este valor se considera un equivalente al valor corriente definido en la normativa argentina, es importante mencionar los puntos más importantes de la NIC 41:

“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.

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 la empresa tiene acceso a más de un mercado, utilizará el más relevante. Por ejemplo, si tuviera acceso a dos mercados 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 valor de la transacción más reciente en el mercado, todo ello teniendo en cuenta que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la operación 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 del ganado expresado por kilogramo de carne, o el valor de cierto cultivo expresado por kilogramo cosechado.

En algunas ocasiones, puede que no se encuentren los precios o valores determinados por el mercado para cierto activo en su condición actual. En estas circunstancias, 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 objeto de calcular el 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 empresa 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, los costos de replantar los árboles, en una plantación forestal, después de la tala de los mismos). Cuando se acuerda el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores interesados debidamente informados que quieran realizarla,

consideran la posibilidad de variación en los flujos de efectivo. De ello se obtiene que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan dichas 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 en algunas ocasiones, llegan a ser aproximaciones del valor razonable, especialmente cuando:

(a) existe poca transformación biológica desde que se incurrió en 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 muy 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, en muchas ocasiones, 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.”⁽¹²⁾

Luego de lo expuesto, podemos extraer el siguiente resumen:

- 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, se puede obtener empleando transacciones recientes, siempre y cuando no se registren cambios muy importantes entre tal situación y el cierre del ejercicio comercial.

- Para aquellas ocasiones en que no puedan utilizarse los puntos arriba mencionados, pueden emplearse como base de medición precios de activos similares, siempre que sean ajustados para reflejar las diferencias existentes entre ambos bienes.

- Por último, pueden emplearse referencias obtenidas en el sector agropecuario donde actúe el emisor de los estados contables.

1.4.- 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.

⁽¹²⁾ Ibídem.

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.”⁽¹³⁾

Los costos de ventas (en los términos de la NIC o gastos de comercialización para la jerga contable argentina) son los costos incrementables directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y el impuesto a las ganancias.

Es considerable destacar que la NIC 41 no 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. Debemos recordar 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.

2.- Diferencias entre la Resolución Técnica 46 y la NIC 41

En este apartado describiremos las principales diferencias entre estas dos normas aplicables a la actividad agropecuaria:

2.1.- Conceptos de las NIC no incluidos en la RT 46

a) 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;

⁽¹³⁾ Ibídem.

b) 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;

c) 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.

2.2.- Conceptos de la RT 46 no incluidos en las NIC

La NIC 41 no distingue entre bienes destinados a su venta y bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción.

2.3.- Diferencias conceptuales en el tratamiento entre ambas normas

La RT 46 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.

Teniendo en cuenta estas diferencias, luego de haber analizado ambas normas podemos realizar los siguientes comentarios:

La RT 46 dispone que un subsidio del Estado, no sujeto al cumplimiento de condiciones futuras, relacionado con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, se reconocerá en el resultado del periodo solo cuando dicho subsidio se convierta en exigible y su percepción sea altamente probable. Si un subsidio del gobierno relacionado con un activo biológico que se mide a su valor

razonable menos gastos estimados en el punto de venta está condicionado al cumplimiento de algunas condiciones en el futuro, incluyendo situaciones en las que el subsidio requiere que la entidad desarrolle o no desarrolle ciertas actividades, la entidad reconocerá el subsidio del gobierno en el resultado del periodo sólo cuando se hayan cumplido las condiciones requeridas y su percepción sea altamente probable.

En el marco de la normativa Argentina, el tratamiento a dispensar para estas situaciones sería equivalente, ya que en base a los criterios que menciona la RT 16 como requisitos de la información contenido en los estados contables, solo podrían reconocerse ingresos cuando se satisfagan los requisitos de confiabilidad y credibilidad.

En lo que respecta a la diferencia de valuación, el debate se origina 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, los bienes destinados al uso se medirán utilizando dichos parámetros y no el costo de reposición aplicado por la normativa argentina.

3.- El nuevo método de valuación de la actividad agropecuaria y sus ventajas

Con respecto al método de valuación que utiliza cada normativa que regula la contabilidad de la actividad agropecuaria, la NIC 41 adopta el criterio de “valor razonable” menos los costos en el punto de venta. Si bien este método no es del todo novedoso, cobra mayor importancia internacional cuando el IASB lo utiliza en muchas de sus normativas. Recientemente, el comité se vio en la necesidad de unificar el concepto de valor razonable, y emitió en mayo de 2011 (con vigencia desde 2013) la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13 que define y sustituye el requerimiento contenido en las normas individuales. Allí se lo define como: “el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una

transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.”⁽¹⁴⁾

Al respecto, y como supuestos utilizados para hallar el valor razonable, Silva y Azua Álvarez señalan que “la importancia de la normativa radica en la distinción entre los datos de entrada observables y los no observables. Los datos de entrada observables serían los obtenidos de fuentes independientes de la entidad que informa (ej. cotización del dólar, tasas de interés del mercado, etc.), y los datos de entrada no observables serían los que reflejen los supuestos propios de la entidad que informa desarrollados en base a la mejor información disponible según las circunstancias”.⁽¹⁵⁾ Los autores indican que “las técnicas de valoración utilizadas para encontrar el valor razonable deberán maximizar el uso de los primeros (de entrada observables) y minimizar el uso de los segundos (de entrada no observables), manifestando en la información complementaria de los estados financieros la jerarquía del valor razonable que dependerá del tipo de datos de entrada utilizados en las técnicas de valoración”.⁽¹⁶⁾

La literatura reciente ha señalado que este método de valuación (a valor razonable menos costos de venta) suele satisfacer mejor al usuario de la información contable al ser preparada sobre la base de valores corrientes y no históricos. Por ejemplo, Rodríguez Barea ha establecido que “este método de valuación supera la limitada capacidad informativa de los estados financieros de las empresas agropecuarias debido a que el uso del costo histórico no muestra el valor real de sus activos”.⁽¹⁷⁾ El uso del costo histórico puede no reflejar el incremento del activo biológico precisamente del desarrollo biológico: un ejemplo típico puede darse con relación a una sembrera de soja: en condiciones óptimas de producción (nivel ideal de

⁽¹⁴⁾ NIIIF 13, párrafo 9.

⁽¹⁵⁾ SILVA, B. & AZUA ÁLVAREZ, D., Alcances sobre el concepto de valor razonable, Editorial Astra, (Buenos Aires, 2006), pág. 61.

⁽¹⁶⁾ Ibídem.

⁽¹⁷⁾ RODRIGUEZ BAREA, F. J., La aplicación del valor razonable en la actividad agrícola ganadera. La NIC41, Técnica contable, (2004), pág. 36.

humedad alojada en el suelo, buen calendario de regímenes de lluvias, etc.) su valor a precios corrientes, por ejemplo al 31 de diciembre, tomado como fecha arbitraria de corte, puede ser mucho mayor que la sumatoria de los costos incurridos para su producción (ej. costo de mano de obra aplicada, costo de semillas, costo de agroquímicos utilizados, horas/maquinas empleadas en labranza, etc.), ya que el primero incluiría el porcentaje de crecimiento vegetativo de valor autogenerado por dicho activo. De la misma manera, Rodríguez y Di Lauro han indicado que “la aplicación del valor razonable puede introducir algunas ventajas importantes. Por ejemplo: i) aporta neutralidad (ya que se supone que ninguna de las partes debería ser capaz de imponer condiciones en el intercambio); ii) aporta transparencia (ya que las partes podrían manejar la misma información sobre las condiciones del mercado y las características del bien); y iii) aporta una perspectiva exógena de la empresa (porque pretende obtener una valoración independiente y autónoma de cada uno de los componentes de la empresa).”⁽¹⁸⁾

Volviendo a la idea que utilizamos como objetivo del trabajo, la novedad de la normativa internacional aparecería como brindando una solución favorable. Por otro lado, la normativa local, la Resolución Técnica (RT) 46, al referirse a la valuación de los activos biológicos establece como principio general el criterio de valuación a valores corrientes, pero sigue un criterio diferencial de acuerdo a: i) el “destino de los bienes” (venta o uso como factor de producción); ii) la existencia o no de un “mercado activo”; iii) el grado de desarrollo de los bienes. Respecto al segundo criterio (existencia o no de un mercado activo), se ha indicado que si bien la normativa no define lo que entiende por mercado activo, sí establece condiciones para que un mercado sea considerado como tal; entre ellas: “i) Los bienes que se comercializan en él deben ser homogéneos; ii) deben existir compradores y

⁽¹⁸⁾ RODRIGUEZ GONZALEZ, R. & DI LAURO, G., Problemática de la aplicación de la NIC 41, Partida Doble, (Buenos Aires, 2007), pág. 45.

vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables; y iii) los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.”⁽¹⁹⁾ Por lo tanto para los bienes destinados a la venta, la RT 46 elige como primer criterio el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta (valor de salida), mientras que para los bienes destinados al uso, elige valores de reposición (valor de entrada). Además la normativa nacional sugiere la posibilidad de aplicar el criterio de flujo de fondos descontados para medir bienes en desarrollo y permite la utilización del costo histórico cuando la obtención de valores corrientes sea imposible o muy costosa. Sin embargo, y si bien una normativa específica para la actividad agropecuaria suele ser bienvenida por la profesión contable y más aún cuando ésta se materializa como consecuencia del proceso de armonización de la legislación Argentina con la normas internacionales contables, autores como Rudi expresan que “la RT 46 lamentablemente queda a mitad de camino al permitir el criterio dual de valores corrientes según sea el destino de los bienes y por contemplar la posibilidad de valuar a costo histórico de maneras sumamente permisivas”.⁽²⁰⁾

Aspectos centrales de comparación de normativas contables para la actividad agropecuaria (NIC 41 vs. RT 46):

⁽¹⁹⁾ Resolución Técnica N° 46, sección 5.

⁽²⁰⁾ RUDI, E. R., Actividad agropecuaria y la contabilidad de gestión, Editorial IAPUCO, (Buenos Aires, 2006), pág. 257.

Concepto	Normativa	
	NIC 41	RT 46
Concepto actividad agropecuaria	Define por características: capacidad de cambio, gestión del cambio, medición del cambio	Producir bienes económicos por la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación y/o crecimiento.
Alcance	Argentina: empresas que cotizan en bolsa (a partir de enero 2013).	Aplicación por defecto de la NIC 41.
Ámbito de aplicación	<ul style="list-style-type: none"> • Activos biológicos • Productos agropecuarios (hasta el punto de cosecha o recolección) • Subvenciones del gobierno 	<ul style="list-style-type: none"> • Activos biológicos • Productos agropecuarios (hasta disposición o utilización) • Subvenciones del gobierno • Resultados de la producción
Método de valuación	Valor razonable menos costos de venta (menos permisivo a la utilización del costo histórico)	<ul style="list-style-type: none"> • Valor razonable menos gastos de venta (activos destinados a venta) • Costo de reposición para los activos destinados al uso (más permisivo a la utilización del costo histórico)

Ejemplos de Activos Biológicos, sus correspondientes Productos Agropecuarios y Productos resultantes de su procesamiento

ACTIVOS BIOLÓGICOS	PRODUCTOS AGROPECUARIOS	PRODUCTOS RESULTANTES DEL PROCESAMIENTO TRAS LA COSECHA O RECOLECCIÓN
Bovinos	Reses faenadas	Hamburguesas, chacinados
Ovinos	Lana	Hilo de lana
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, maderas
Ganado lechero	Leche	Quesos
Porcinos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Plantas de algodón	Algodón cosechado	Hilo de algodón, vestidos
Caña de azúcar	Caña cortada	Azúcar
Plantas de tabaco	Hojas recolectadas	Tabaco curado
Plantas Productoras de té	Hojas recolectadas	Té
Plantas Productoras Viñedos	Uvas vendimiadas	Vino
Plantas Productoras frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Sementera de trigo	Trigo Cosechado	Harina
Plantas Productoras Olivo	Aceitunas recolectadas	Aceite de oliva

CAPITULO III

TRATAMIENTO CONTABLE

Sumario: 1.- Consideraciones generales. 2.- Reconocimiento. 3.- Medición. 4.- Contratos de venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro. 5.- Otros rubros vinculados en la actividad agropecuaria. 6.- Exposición. 7. Manuales de cuentas vinculados.

1.- Consideraciones generales

Para comenzar a hablar del tratamiento contable, cabe mencionar la normativa aplicable a la actividad agropecuaria en nuestro país. Además de las resoluciones técnicas vigentes para el común de las actividades, la actividad agropecuaria posee en la RT 46 su tratamiento especial.

La resolución mencionada, 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.

La RT 46 alcanza únicamente a los activos biológicos, productos agropecuarios y resultados atribuibles a la producción agropecuaria, por lo tanto los procesos posteriores no estarán sujetos al tratamiento aplicable en dicha resolución técnica. Por lo cual, a los rubros no mencionados

anteriormente les serán aplicables las restantes normas contables profesionales pertinentes.

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

2.- Reconocimiento

La normativa señala que deben satisfacerse determinados requisitos para el reconocimiento de activos biológicos o productos agropecuarios. Los requisitos se encuentran descritos 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)

Continuando con los lineamientos de la RT 16, en su sección 5 (reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables) describe 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 “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”⁽²¹⁾

De la definición previa podemos extraer las características esenciales para dar reconocimiento a un activo:

- Control de los beneficios económicos.

⁽²¹⁾ Resolución Técnica N° 16, sección 4.

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.

Con respecto al primer punto, podemos expresar que puede darse el reconocimiento de activos a bienes que no sean propiedad del ente, siempre que controle sus beneficios económicos, como por ejemplo el caso de bienes incorporados bajo la modalidad de leasing financiero.

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

Por último, en cuanto a la tangibilidad, se observa 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), la misma nos remite a las condiciones mencionadas anteriormente y además 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”.⁽²²⁾

Observando la mencionada resolución técnica, en su sección 3.1.2. (Confiabilidad), se puede ver 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 puntos refiere a que las descripciones y mediciones guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que

⁽²²⁾ Resolución Técnica N° 17, sección 2.1.

pretendan describir, basados en su realidad económica sin estar sesgados o modificados para favorecer al emisor de la información. El requisito de verificabilidad implica que la información debe ser capaz de ser comparada.

3.- Medición

Para comenzar a analizar los diversos criterios de medición, debemos considerar el destino de los bienes a los que se someterá a medición. Puede ocurrir que algunos bienes no tengan definido el destino mientras se encuentra en etapa de crecimiento, por lo que el destino será definido en base al criterio profesional.

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

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

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

3.1.- Activos Biológicos y Productos Agropecuarios destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad

El criterio general para este tipo de bienes es aplicar valores corrientes al cierre del ejercicio.

Este tratamiento tiene su fundamento 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 no sería adecuado.

En primer lugar debemos analizar si los bienes sujetos a valuación poseen un mercado activo o no. Luego de determinar esto cabe dividirlos en las siguientes categorías, según el grado de desarrollo:

- Activos biológicos para los que existe un mercado activo en su condición actual.
- Productos Agropecuarios.
- Activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado.
- Activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado.

3.1.1.- Activos biológicos para los que existe un mercado activo en su condición actual.

A la fecha de medición en que el activo biológico satisfaga la condición del título y de cierre del período contable, su medición se efectuará a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

Se entiende por valor razonable “el precio que se recibiría por la venta de un activo en el mercado principal (o más ventajoso en caso de no existir un mercado principal) en la fecha de la medición, en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida), independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración. Si no existen precios directamente observables en el mercado se deben utilizar las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables. El valor razonable debe considerar la ubicación física de los activos y por ende los costos de transportarlos hasta los mercados que se utilicen como referencia. No se considerarán para la medición a valor

razonable los contratos de venta a futuro que se hubieran celebrado con ánimo de entregar los productos en cumplimiento del contrato.”⁽²³⁾

Los gastos estimados en el punto de venta son aquellos gastos directos relacionados con la venta en que incurre el vendedor desde el momento en que los bienes están en condiciones de ser vendidos hasta que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes vendidos a su comprador. Incluye entre otras comisiones, impuestos sobre la venta y seguros. Los fletes para llevar los productos al mercado en que se comercializan no se incluyen porque ya son considerados en la medición del valor razonable.

Es común dentro de actividades agropecuarias, la existencia de mercados centrales desde los cuales es posible obtener precios de referencia. Por ejemplo, para el caso de cereales y oleaginosas, es habitual que el valor de cotización que se toma como base para la determinación del valor razonable es el precio de pizarra de los puertos de Rosario, de Buenos Aires o de Bahía Blanca.

3.1.2.- Productos Agropecuarios

Los productos agropecuarios en el momento de su cosecha o recolección y los que se encuentren a la fecha de la medición controlados por los productores agropecuarios para su venta se medirán a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

En caso de que la entidad que los produce utilice los productos agropecuarios como insumo de su producción agropecuaria o industrial, los mismos se medirán de acuerdo con las Normas contables profesionales que fueran pertinentes.

⁽²³⁾ Resolución Técnica N° 46, sección 5.

3.1.3.- Activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado.

Aunque la RT 46 no lo especifique, este tratamiento especial parece dirigido al caso de plantaciones en crecimiento, ya que para otro tipo de bienes, como por ejemplo animales, aun en el caso en que el proceso de crecimiento no esté completo pueden encontrarse mercados activos.

El criterio general para este tipo de activos es medirlos a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

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 los 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 el caso en que la obtención del costo de reposición sea imposible o dificultosa, la medición se efectuara considerando el costo histórico.

Los bienes que se encuentren en la etapa posterior de la inicial, se medirán a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

En caso de utilizar técnicas de valoración por no existir precios directamente observables en el mercado, el valor razonable se determinará:

(i) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valoración que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo, flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); o

(ii) al importe estimado a partir de una técnica de valoración que refleje el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la

capacidad de servicio de un activo similar (conocido como costo de reposición).

La diferencia en el tratamiento a aplicar a los 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 el rendimiento del activo en cuestión. Por lo tanto, en una etapa temprana del crecimiento del activo en la que no pueda estimarse el volumen de producción se elige el valor de reposición, mientras que para aquellos que se encuentren en un proceso más avanzado se opta por emplear un valor razonable.

Lo mencionado también puede explicarse teniendo en cuenta los riesgos que implica la actividad agropecuaria. Se toma una posición prudencial al asignarse este método de valuación a bienes que seguramente requieran más tiempo para producir, y por lo tanto estén expuestos a más riesgos, un valor de reposición en lugar de estimar un volumen de operación futuro.

3.1.4.- Activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado.

Aunque resulta poco probable encontrar bienes que no sean comercializados en mercados activos, esta situación puede presentarse en aquellos casos en que el ejercicio comercial de un ente cierre en fechas distintas de las fechas en las cuales se comercialicen. También pueden encontrarse casos de bienes con mercados que poseen pocas transacciones o muy alejadas en el tiempo entre sí.

Si bien no es frecuente que esta condición se verifique en los activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria, existen casos en donde las frecuencias de las transacciones son muy bajas, registrándose

períodos muy prolongados en los que no se producen transacciones que permitan calificar a dichos mercados como activos.

Si el ente puede obtener valores de mercado en la fecha de la medición contable o en fechas cercanas a ellas y estos valores representan razonablemente los valores a los que pueden ser comercializados sus bienes, deberá utilizar dichos valores como bases para la valuación a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta tanto de la producción como de los bienes en existencia, según corresponda.

En el caso en que la opción descrita anteriormente sea imposible o muy costosa, se utilizará el costo original, descrito en la RT 17 (Mediciones contables de los costos)

3.2.- Activos Biológicos no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad

Este tipo de bienes no está destinado a ser comercializado sino que se utilizan en el proceso productivo de la actividad, dentro de estos bienes podríamos mencionar por ejemplo el ganado reproductivo, plantaciones de las cuales se recolecten sus frutos, etc.

3.2.1.- Animales reproductores

Para estos bienes se toma, como criterio básico, el costo de reposición. Cabe 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. Esta aplicación se realiza debido a que al no estar destinados a la venta no es procedente asignarles valores de salida (valor razonable).

Se medirán a su costo de reposición en el mercado, (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente).

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

a) Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual.

En 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.

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

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

Con respecto al tratamiento que se aplica a estos tipos de bienes, 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. La ventaja de este tratamiento se ve reflejada en la simplicidad y la existencia de información externa (valores directos de mercado) que respalden el valor asignado a cada bien, aunque existan ocasiones en 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.

b) 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 tomando 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 anterior, para estos bienes si 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 se hace más complejo 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.

Citando lo expresado por Enrique Rudi citado por Carlos Federico Torres, 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 valor razonable, 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)”⁽²⁴⁾

Analizando la cita previa, 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, compartimos el tratamiento explicado por Carlos Federico Torres:

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 considerará un valor de recupero no depreciable el que surgirá del VNR (Valor Neto de Realización) suministrado por el mercado para toros destinados a faena, el que surgirá del peso alcanzado por el animal y el mencionado valor razonable 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.”⁽²⁵⁾

c) Bienes para los que no existe un mercado activo en ninguna de sus etapas:

⁽²⁴⁾ RUDI, Enrique, op.cit., pág. 85.

⁽²⁵⁾ TORRES, Carlos Federico, op.cit., pág. 85.

En los raros casos de activos no destinados a la venta sino a su utilización como factor de producción para los que no existe un mercado activo en ninguna de sus etapas y dada la imposibilidad o dificultad para obtener valores de mercado, incluyendo aquellos animales de características especiales que no son fungibles con los de similar raza que se cotizan en mercados activos, el ente procurará información que, de un modo fiable y verificable, le permita determinar el valor razonable de acuerdo con el punto 7.1.4 de la Resolución Técnica 46.

En caso de que no pudiera obtenerla, la medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el animal comience la etapa de producción, se debe comenzar el cálculo de la depreciación.

Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación descrito en la Resolución Técnica N° 17.

3.2.2.- Plantas productoras

Son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan durante más de un periodo y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. Son activos biológicos en desarrollo mientras no alcanzan la capacidad de producir sus frutos en cantidades y calidades aptas para su comercialización y son activos biológicos en producción a partir de dicha etapa. No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo los bosques cultivados para producir madera o pasta para papel)

La medición inicial se efectuará al costo original.

A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de frutos, se debe comenzar el cálculo de la depreciación.

Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación que se describe en la RT 17.

4.- Contratos de venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro

Los contratos que se hubieran celebrado con la intención de cancelar la obligación mediante la entrega de los productos objeto del mismo, no se reconocerán a menos que sean contratos onerosos. Estos últimos se deben medir, a la fecha de cierre del período contable, por el valor actual de la erogación mínima necesaria para cancelarlo: a) pago de las penalidades contenidas en el contrato para su cancelación o, b) neto entre los importes a percibir y el valor de los activos a entregar objeto del contrato. Cuando no se hubieran celebrado con la intención de cancelar la obligación mediante la entrega de los productos objeto del mismo, estos contratos podrían calificar como instrumentos derivados y, en consecuencia, deberán reconocerse y medirse de acuerdo con la Resolución Técnica N° 18.

5.- Otros rubros vinculados en la actividad agropecuaria.

Como se mencionó previamente, el tratamiento descrito en la RT 46, 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 tratamientos descritos en la RT 16, y para su valuación lo prescrito en la RT 17.

En el caso de bienes de cambio que sean insumos en el proceso productivo, los mismos deben valuarse a costo de reposición de acuerdo a lo normado por la RT 17.

Continuando con el tratamiento dispensado por la RT 17, los bienes que serán utilizados en un proceso productivo posterior deberían medirse considerando el costo necesario (insumos) para obtener los productos.

Sobre este debate adherimos a la conclusión de Carlos Federico Torres quien explica lo siguiente:

“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.”⁽²⁶⁾

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.

Debemos 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.

⁽²⁶⁾ TORRES, Carlos Federico, op.cit., pág. 123.

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 la tierra sufriera la pérdida de condiciones necesarias para la producción, entre las cuales podríamos mencionar algunos nutrientes o propiedades de las mismas, necesarias para algunos cultivos, debería considerarse como un activo sujeto a depreciación. En este caso debe estimarse un nivel de producción por toda la vida útil y deducir anualmente una cuota de esa producción estimada.

En cuanto a pasivos, podemos mencionar obligaciones a cancelar mediante la entrega de productos agropecuarios. Esta situación no está contemplada en la RT 46, por lo tanto debemos remitirnos a la RT 17. En la sección 5.17 “Pasivos en especie”, 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.”⁽²⁷⁾

6.- Exposición

En esta sección, analizaremos los aspectos más importantes sobre la exposición de los rubros característicos de la actividad agropecuaria:

6.1.- Exposición en el Estado de Situación Patrimonial

6.1.1.- Activos Biológicos

⁽²⁷⁾ 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.

Se incluirán en el Estado de situación patrimonial en un rubro específico de “Activos Biológicos”, con excepción de las Plantas Productoras que se incluirán dentro del rubro de bienes de uso, y clasificados en corrientes y no corrientes, según corresponda. En la información complementaria:

a. Se presentarán las plantas productoras por separado de los restantes bienes de uso.

b. Se presentará una apertura en categorías según el grado de desarrollo y las definiciones de esta resolución técnica, en: Activos biológicos en desarrollo; Activos biológicos terminados; y Activos biológicos en producción.

c. Dentro de cada una de las categorías descriptas deberán exponerse como activo corriente o no corriente según corresponda, y la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas.

d. Se informará el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de bienes valuados de acuerdo con lo prescripto por la sección 7.1.3 de esta resolución técnica.

e. Si los activos biológicos o la producción de los mismos se hubieren medido, utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado como mercado activo (sección 7.1.4.), deberá informarlo, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

6.1.2.- Productos Agropecuarios

Los productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios, que están destinados a ser vendidos o utilizados como insumos del proceso de producción agropecuario o industrial, deben exponerse como Bienes de Cambio.

6.2.- Exposición en el Estado de Resultados

6.2.1.- Reconocimiento de Ingresos por producción

En los entes dedicados a la actividad agropecuaria el hecho sustancial de generación de sus ingresos es el desarrollo biológico, denominado en esta actividad “producción”.

El fundamento del concepto «producción» es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en éstos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor del bien.

Este concepto está reconocido en la sección 4.2.2 (Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas) de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales).

El ingreso por producción comprenderá la valorización de los productos agropecuarios obtenidos al momento de la cosecha, recolección o faena desde la última medición anterior a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.

También incluirá la variación registrada durante el período en la valorización de los activos biológicos, resultante de su transformación biológica, a partir de la etapa posterior de desarrollo biológico hasta la medición al cierre del período si es anterior al momento de la cosecha, recolección o faena. (Ejemplo: Activos biológicos de ciclos pluri-anales)

6.2.2.- Resultado de la producción Agropecuaria

El resultado de la producción agropecuaria, resultante de considerar el ingreso por la producción y sus costos asociados, se incluirá obligatoriamente en el cuerpo del estado, a continuación del resultado bruto por la venta de bienes y la prestación de servicios y antes del resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización. En aquellos entes en que la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del

conjunto de las restantes actividades, este rubro deberá exponerse como el primero del estado de resultados.

El resultado de la Producción Agropecuaria estará compuesto por:

a) el valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención (cosecha, tala, recolección, etc.), más

b) la valorización registrada por los activos biológicos (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período, menos

c) la desvalorización registrada por los activos biológicos (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período, menos

d) los costos devengados durante el período atribuible a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.

Los resultados generados por el cambio de valor en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta de los productos agropecuarios controlados por sus productores y destinados a su venta, con posterioridad al momento de su cosecha, recolección o faena, no forman parte del resultado de la producción agropecuaria y deben exponerse en un rubro separado del estado de resultados a continuación de la determinación del margen bruto, denominado "Resultados por medición a su Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta".

En la información complementaria deberá incluirse la composición de los ingresos por producción. Los costos de producción se referenciarán con las notas o anexos que reflejen la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su función.

Los activos biológicos medidos a su costo de reposición permiten determinar los resultados de tenencia generados por los mismos por comparación con sus costos originales, desde su fecha de adquisición hasta la fecha de medición.

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**
- Más:**
- 2) **Compra de activos biológicos**
- 3) **Costos devengados atribuibles a la transformación biológica, su recolección y adecuación (detallados en un anexo de gastos)**
- 4) **Revalúo de costos a valores de reposición.**
- Menos:**
- 5) **Existencia de activos biológicos al cierre del periodo contable.**

Con la sanción y puesta en vigencia de la RT 41, la posibilidad de determinar el Costo de Ventas mediante fórmula quedó restringida para los Entes Pequeños y Medianos definidos como tales por dicha norma.

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 casi nulo.

El efecto casi 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 64, dispone que el estado de resultados debe exponer el ingreso obtenido por las ventas agrupados por tipo de actividad.

Debe tenerse en cuenta además que 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.

Por lo tanto, 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.

7.- Manuales de cuentas vinculados

Los registros constituyen una herramienta fundamental para comenzar con el proceso de gestión de una empresa ganadera. Un registro contable es “la afectación o asiento que se realiza en los libros de contabilidad de un ente económico, con el objeto de proporcionar los elementos necesarios para elaborar la información financiera del mismo”. Elementos o datos tales como animales vendidos o comprados, mortandad, consumo, vacas en servicio o preñadas, terneros nacidos y destetados, cambios de categoría, etc.

Tratándose la ganadería de una actividad con procesos biológicos continuos, es decir el crecimiento o decrecimiento se produce en forma continuada, la medición de la producción resulta más representativa y menos costosa (relación costo - beneficio positiva) si se efectúa en una fecha determinada, como por ejemplo al cierre del ejercicio.

La incorporación de la producción de hacienda a los registros contables se hará en base a su VNR/Kg. para cada categoría al momento de la medición contable (cierre del ejercicio).

Para el análisis de las cuentas que componen el plan de cuentas de una empresa ganadera, es importante identificar el plantel de hacienda vacuna en el que podemos encontrar dos tipos de activos biológicos:

- Bienes de cambio: Son aquellos bienes destinados a la venta, los que serán medidos al cierre a su VNR por tratarse de un mercado activo.
- Bienes de uso: Utilizados como factor de producción, estos se medirán al cierre a su costo de reposición directo (neto de amortizaciones acumuladas).

Los manuales operativos de las cuentas específicas de la explotación ganadera son:

Hacienda Vacuna

Ubicación: Cuenta patrimonial del activo, rubro: Bienes de cambio. Algunas explotaciones muy grandes utilizan una cuenta por cada una de las categorías de ganado con las que cuentan (Terneros, Terneras, Novillos, Vaquillonas, Vacas, Toritos y Toros).

Concepto: Representa la existencia de hacienda vacuna a la fecha de la lectura de la información contable, que se destinará a la venta o consumo.

Tipo de Saldo: Deudor

Se debita:

- Por el ingreso a la contabilidad al momento de la yerra o marca con crédito a la cuenta *Producción de Hacienda* (de ingreso). El comprobante fuente es la planilla de yerra.

Hacienda Vacuna Terneros	A Producción de Hacienda
-----------------------------	--------------------------

- Por la compra, con crédito a la cuenta *Proveedores* y débito conjunto a la cuenta correspondiente del IVA-CF. El comprobante fuente es la factura del proveedor.

Hacienda Vacuna	
Terneros	
IVA CF	
	A Proveedores

- Por el pase de categoría en el momento de la yerra con crédito a la cuenta *Hacienda Vacuna* del estado anterior del animal y la cuenta de ingresos *Producción de Hacienda*. El comprobante fuente es la planilla de yerra o marca.

Hacienda Vacuna	
Novillos	
Vaquillonas	
	A Hacienda Vacuna
	Terneros/Terneras
	A Producción de Hacienda

Se acredita:

- Por el pase de categoría a la cuenta *Hacienda Vacuna* del estado posterior del animal y crédito conjunto a la cuenta de ingresos *Producción de Hacienda*. El comprobante fuente es la planilla de yerra.

Hacienda Vacuna	
Novillos	
Vaquillonas	
	A Hacienda Vacuna
	Terneros/Terneras
	A Producción de Hacienda

- Por el costo de venta de la hacienda vacuna. El comprobante fuente es la factura emitida por la venta a precio de costo o comprobante de liquido producto.

CV Hacienda Vacuna	A Hacienda Vacuna
--------------------	-------------------

- Por muerte (disminución del ingreso por Producción de Hacienda), con débito a las cuentas que integran el costo de explotación de hacienda vacuna. El comprobante fuente es la minuta contable al momento de detectar el hecho.

Producción de Hacienda Mortandad	A Hacienda Vacuna
-------------------------------------	-------------------

- Por el consumo por faenamiento de la hacienda vacuna, según minuta contable.

Producción de Hacienda Consumo por faenamiento	A Hacienda Vacuna
---	-------------------

Vacas/Toros reproductores

Ubicación: Activo biológico, rubro: Bienes de uso

Concepto: Representa el conjunto de animales que pertenecen a la empresa y que están destinados a ser utilizados como reproductores en el proceso de producción.

Tipo de saldo: Deudor

Se Debita: En el caso de una explotación que los compra, se debita por la adquisición de alguno de los animales con crédito a Proveedores, y débito junto a la cuenta correspondiente de IVA-CF. En el caso de una

- Gastos de Administración.
- Gastos Financieros.

Costo de producción de hacienda vacuna

Ubicación: Cuenta de resultados, de egresos operativos ordinarios.

Concepto: Representa el total de los costos incurridos para la formación de la hacienda vacuna. Estarán agrupadas en las siguientes cuentas:

- Productos y honorarios veterinarios: comprenderán aquellos específicos utilizados por los rodeos en servicio.
- Forrajes: suplementaciones con silos forrajeros, fardos, alimentos balanceados, etc.
- Sueldos y jornales más cargas sociales: Comprende las remuneraciones al personal que desarrolla tareas relacionadas directamente con la actividad.
- Repuestos y reparaciones.
- Combustibles y lubricantes.
- Servicios de terceros (inseminación): Semen producido (congelado o enfriado) o comprado. En el caso de producción de semen únicamente para su utilización en factores de producción propias, todos los gastos del proceso de inseminación artificial serán cargados a este centro de costos.
- Amortización de bienes de uso: Incluyen aquellos bienes de uso de utilización exclusiva por los rodeos afectados a servicio.
- Mortandad/Desaparición: a valores netos contables, previa deducción de la depreciación acumulada.

Tipo de saldo: Deudor.

Se debita: Por los gastos incurridos con crédito a las cuentas que correspondan.

CAPITULO IV

CASO PRACTICO: LA DELFINA S.A.

Sumario: 1.- Consideraciones generales. 2.- Información de la empresa. 3.- Balances de la empresa. 4.- Asientos contables. 5.- Conclusión.

1.- Consideraciones generales

Para desarrollar el tema vamos a ver la aplicación mediante un ejemplo práctico de la empresa La Delfina S.A., cuya explotación para la producción y venta de ganado es efectuada en una Hacienda de Invernada, por el ejercicio anual finalizado el 31 de diciembre de 2018.

- Presentando parte del Estado de Situación Patrimonial y el Estado de Resultado al 31 de diciembre de 2018.
- Composición y evolución durante el ejercicio anual finalizado en la misma fecha.
- Suponemos que no es necesario reconocer los efectos de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda.
- No vamos a considerar reproductores.
- Trabajaremos con bienes de cambio para ver la aplicación práctica de la RT. 46 la cual se aprobó con vigencia obligatoria para los ejercicios iniciados a partir del 1 de Enero de 2018.
- La adaptación de la información del 2017 a los mismos criterios a la del 2018 era opcional para las empresas, o sea si alguna empresa

quería hacer el 2017 con adaptación de la RT. 46 lo podía hacer pero como un comparativo del año 2018.

2.- Información de la empresa

Teniendo en cuenta la información previa, describimos a continuación los activos que posee la empresa y sus movimientos.

Descripción	Existencia Inicial
Terneros/as	500
Vaquillonas	625
Novillitos	750
Vacas	1.250
Novillos	750
Total Cabezas	3.875

En el ejercicio se compraron 750 terneros por un importe de \$6.345.000 (neto de IVA), nacimientos 1.000 terneros y conforme al cambio de categoría tuvimos bajas de 2.563.

Descripción	Cambios de Categoría	
	Altas	Bajas
Terneros/as		(1.250)
Vaquillonas	800	(600)
Novillitos	450	(713)
Vacas	600	
Novillos	713	
Total Cabezas	2.563	(2.563)

Descripción	Mortandad
Terneros/as	(50)
Vaquillonas	(25)
Novillitos	(37)
Vacas	(25)
Novillos	(12)
Total Cabezas	(149)

Para poder analizar mejor la información dada presentamos el siguiente cuadro de movimiento de hacienda en unidades, el cual refleja el total de ventas por cabezas durante el ejercicio, permitiéndonos determinar una existencia final de 4.151 cabezas, dato fundamental para poder establecer el resultado por valuación.

MOVIMIENTO FÍSICO EJERCICIO 2018								
Descripción	Existencia Inicial	Compras	Nacimientos	Cambios de Categoría		Mortandad	Ventas	Existencia Final
				Altas	Bajas			
Terneros	500	750	1.000		(1.250)	(50)		950
Vaquillonas	625			800	(600)	(25)		800
Novillitos	750			450	(713)	(37)		450
Vacas	1.250			600		(25)	(575)	1.250
Novillos	750			713		(12)	(750)	701
Total Cabezas	3.875	750	1.000	2.563	(2.563)	(149)	(1.325)	4.151

Para valorizar la hacienda extrajimos los datos del Mercado de Liniers S.A a la fecha de inicio y cierre del ejercicio:



Fecha Inicial 24/11/2017

Final 24/12/2017

Ver consulta

Volver



MERCADO de LINIERS S.A.

22:46

Buenos Aires, lunes 25 de noviembre de 2019

PRECIOS POR CATEGORIA DESDE EL VIERNES 24/11/2017 AL DOMINGO 24/12/2017
PRECIOS DEFINITIVOS

Categoria	Precios				Cabezas	Totales		Prom. Kgs
	Mínimo	Máximo	Promedio	Mediana		Importe	Kgs	
NOVILLOS Mest.EyB 431/460	22,000	37,200	32,604	33,000	3,802	\$55.215.239,00	1.693.490	445
NOVILLOS Mest.EyB 461/490	20,000	37,200	31,424	31,000	2,884	\$43.048.590,00	1.369.930	475
NOVILLOS Mest.EyB 491/520	24,000	35,000	30,850	31,000	1,273	\$19.842.224,00	643.190	505
NOVILLOS Mest.EyB + 520	19,000	35,000	27,935	28,000	1,264	\$19.888.737,00	711.960	563
NOVILLOS Regulares Liv.	20,000	34,000	27,754	27,000	1,177	\$15.003.742,00	540.590	459
NOVILLOS Regulares Pes.	19,000	32,700	26,277	25,000	1,176	\$16.246.738,00	618.290	526
NOVILLOS Overos N.	15,000	35,000	24,898	25,000	1,650	\$19.744.390,00	793.000	481
NOVILLOS Cruza Cebu h.440	30,000	30,000	29,042	30,000	29	\$369.120,00	12.710	438
NOVILLOS Cruza Cebu + 440	27,000	33,000	28,188	27,000	39	\$515.835,00	18.300	469
NOVILLOS Cruza Euro.h.470	30,000	30,000	28,752	28,500	10	\$128.520,00	4.470	447
			29,661		13,304	\$190.003.135,00	6.405.930	482
NOVILLITOS EyB M. 300/390	21,000	38,100	34,386	35,000	11,269	\$143.624.332,00	4.176.880	371
NOVILLITOS EyB P. 391/430	20,000	37,200	33,550	34,000	9,122	\$125.075.499,00	3.728.040	409
NOVILLITOS Regulares	17,000	34,500	27,319	27,500	1,834	\$19.872.234,00	727.420	397
			33,429		22,225	\$288.572.065,00	8.632.340	388
VAQUILLONAS EyB M.270/390	20,000	35,500	31,191	32,000	5,207	\$59.630.563,00	1.911.780	367
VAQUILLONAS EyB P.391/430	16,000	34,200	28,638	29,000	1,513	\$17.580.555,00	613.880	406
VAQUILLONAS Regulares	19,000	34,500	27,325	27,000	1,522	\$15.943.858,00	583.490	383
			29,962		8,242	\$93.154.976,00	3.109.150	377
TERNEROS	14,000	39,000	34,636	35,500	8,879	\$101.236.716,80	2.922.850	329
TERNERAS	21,000	39,000	33,684	34,000	19,578	\$210.923.701,70	6.261.920	320
			33,987		28,457	\$312.160.419,00	9.184.770	323
VACAS Buenas	12,000	32,800	22,646	22,500	16,676	\$182.817.693,00	8.072.960	484
VACAS Regulares	10,500	30,000	19,364	20,000	7,864	\$72.288.271,00	3.733.040	475
VACAS Conserva Buena	12,000	22,000	16,989	17,000	4,402	\$34.430.587,00	2.026.650	460
VACAS Conserva Inferior	10,000	24,000	15,331	15,000	5,177	\$33.898.200,00	2.211.100	427
			20,160		34,119	\$323.434.751,00	16.043.750	470
TOROS Buenos	15,000	34,500	21,363	21,000	2,859	\$39.730.279,00	1.859.740	650
TOROS Regulares	12,000	22,200	16,980	18,000	806	\$8.203.138,00	483.100	599
			20,460		3,665	\$47.933.417,00	2.342.840	639
MEJ EyB	10,000	325,000	31,715	30,000	1,005	\$11.113.419,00	350.410	349
MEJ Regulares	18,000	27,000	20,032	18,000	94	\$586.548,00	29.280	311
			30,815		1,099	\$11.699.967,00	379.690	345
Totales			27,484		111,111	\$1.266.958.730,00	46.098.470	415

NOTA: A partir del 16/06/2010 se utiliza una base 6 cabezas para calcular los precios mínimos por categoría



Fuente: <http://www.mercadodeliniars.com.ar/indexnuevo.htm> (16/10/2019).



Fecha Inicial 24/11/2018

Final 24/12/2018

Ver consulta

Volver



MERCADO de LINIERS S.A.

22:42

Buenos Aires, Lunes 25 de noviembre de 2019

PRECIOS POR CATEGORIA DESDE EL SÁBADO 24/11/2018 AL LUNES 24/12/2018
PRECIOS DEFINITIVOS

Categoria	Precios				Cabezas	Totales		Prom. Kgs
	Mínimo	Máximo	Promedio	Mediana		Importe	Kgs	
NOVILLOS Mest.EyB 431/460	36,000	50,500	45,431	45,000	3,588	\$72.382.771,00	1.593.240	444
NOVILLOS Mest.EyB 461/490	38,000	49,000	44,397	44,000	2,142	\$45.078.375,00	1.015.340	474
NOVILLOS Mest.EyB 491/520	36,000	49,200	43,785	43,000	1,252	\$27.650.532,00	631.510	504
NOVILLOS Mest.EyB + 520	34,000	48,000	41,881	41,000	1,296	\$30.243.464,00	722.130	557
NOVILLOS Regulares Liv.	34,000	46,000	39,529	39,000	529	\$9.493.797,00	240.170	454
NOVILLOS Regulares Pes.	30,000	42,000	36,918	36,000	406	\$7.920.800,00	214.550	528
NOVILLOS Overos N.	28,000	44,000	36,990	37,000	1,176	\$21.122.550,00	571.030	486
NOVILLOS Cruza Cebu h.440	39,000	44,000	41,838	42,000	56	\$1.020.010,00	24.380	435
NOVILLOS Cruza Cebu + 440	35,000	43,000	39,271	42,000	20	\$369.540,00	9.410	471
			42,870		10,465	\$215.281.839,00	5.021.760	480
NOVILLITOS EyB M. 300/390	32,000	54,000	47,290	47,300	12,846	\$225.141.249,00	4.760.870	371
NOVILLITOS EyB P. 391/430	33,000	52,200	46,290	46,000	9,626	\$182.277.295,50	3.937.705	409
NOVILLITOS Regulares	32,000	49,000	38,637	38,000	667	\$10.094.247,00	261.260	392
			46,598		23,139	\$417.512.792,00	8.959.835	387
VAQUILLONAS EyB M.270/390	30,000	51,700	43,216	43,000	7,452	\$118.006.447,00	2.730.620	366
VAQUILLONAS EyB P.391/430	32,000	46,800	40,285	40,000	1,659	\$27.231.894,00	675.985	407
VAQUILLONAS Regulares	25,000	46,000	36,198	36,000	746	\$10.407.065,00	287.500	385
			42,133		9,857	\$155.645.406,00	3.694.105	375
TERNEROS	30,000	56,200	47,990	48,000	8,739	\$139.612.929,00	2.909.190	333
TERNERAS	20,000	54,500	45,772	46,000	20,881	\$310.876.364,50	6.791.782	325
			46,438		29,620	\$450.489.293,00	9.700.972	328
VACAS Buenas	24,000	46,000	34,772	35,000	15,736	\$263.190.170,00	7.569.036	481
VACAS Regulares	23,000	45,000	31,786	32,000	9,218	\$138.462.295,00	4.356.064	473
VACAS Conserva Buena	23,000	36,200	29,937	30,000	6,808	\$91.925.793,30	3.070.669	451
VACAS Conserva Inferior	15,000	34,000	27,213	27,000	4,949	\$56.829.790,30	2.088.348	422
			32,218		36,711	\$550.408.048,00	17.084.117	465
TOROS Buenos	28,000	46,200	34,832	34,500	2,914	\$64.057.381,20	1.839.035	631
TOROS Regulares	25,000	38,000	30,527	30,000	685	\$12.077.349,00	395.630	578
			34,070		3,599	\$76.134.730,00	2.234.665	621
MEJ EyB	33,000	49,800	43,007	42,000	1,246	\$19.454.171,00	452.350	363
MEJ Regulares	10,000	41,000	30,876	31,000	46	\$449.864,00	14.570	317
			42,628		1,292	\$19.904.035,00	466.920	361
Totales			39,976		114,683	\$1.885.376.143,00	47.162.374	411

NOTA: A partir del 16/06/2010 se utiliza una base 6 cabezas para calcular los precios mínimos por categoría



Fuente: <http://www.mercadodeliniers.com.ar/indexnuevo.htm> (16/10/2019).

Descripción	Peso promedio	\$/Kg 2017 mercado liniers.24/12/17	Valuación 2017	\$/Kg 2018 mercado liniers.24/12/18	Valuación 2018
Terneros	80	35,00	\$ 2.100,00	47,00	\$ 3.012,00
Vaquillonas	200	30,00	\$ 4.300,00	40,00	\$ 6.200,00
Novillitos	220	31,00	\$ 4.939,00	44,00	\$ 7.656,00
Vacas	450	19,00	\$ 4.972,50	31,00	\$ 10.102,50
Novillos	400	29,00	\$ 8.220,00	41,00	\$ 12.780,00

Las ventas del ejercicio se efectuaron a la localidad de Banda del Rio Salí, que abona con cheque, operación a la fecha no contabilizada. Los gastos de comercialización representan un 5% de las ventas y el flete \$7 por Kg. Este último valor se mantiene constante durante todo el ejercicio económico.

A continuación, presentamos el cuadro de gastos

Gastos devengados durante el Ejercicio 2018	
Conceptos	\$
Sueldos y Jornales+ CS	7.200.000
Honorarios Profesionales Veterinarios	600.000
Medicamentos Veterinarios	200.000
Arrendamiento Rural	1.497.300
Raciones	300.000
Amortización de Bienes de Uso (campo)	310.000
Maíz	9.756.450
Totales	19.863.750

2.1.- Aclaraciones adicionales

La empresa La Delfina S.A cuenta con

1. 12 empleados con una remuneración costo promedio mensual de \$36.300 por empleado.
2. el precio del maíz para consumo de la hacienda se toma de la Cámara Arbitral de cereales de la Bolsa de Comercio de Rosario al momento de la compra, en este caso las compras del año se efectuaron en enero de 2018.
3. El arrendamiento rural está calculado en base a las siguientes consideraciones
 - 2 hectáreas por vaca.
 - El cual se paga generalmente 23 kg. por hectárea por año de novillo vivo. Es decir 23 kg. por la cantidad de hectáreas, por el precio de Liniers del kilo de novillito vivo al inicio del ejercicio.

En cuanto a la composición de los bienes de cambio, detallamos

Año 2017

La Proporción Corriente de activos biológicos es de 48,50%

La proporción No Corriente de activos biológicos es de 51,50%

Año 2018

La Proporción Corriente de activos biológicos es de 75,46%

La proporción No Corriente de activos biológicos es de 24,54%

	2017		2018	
Proporción Corriente	48,50%	9.613.852	75,46%	24.790.974
Proporción No Corriente	51,50%	10.208.523	24,54%	8.062.531
			Exist. Inicial	Exist. Final
Asignación No Corriente:				
Terneros			1.050.000	2.861.400
Vaquillonas			2.687.500	4.960.000
Novillitos			3.704.250	3.445.200
Vacas			2.766.773	(3.204.069)
			10.208.523	8.062.531

Respecto de la existencia inicial (2017) de hacienda vacuna, los bienes de cambio no corrientes están compuesto por los Terneros/as

(\$1.050.000), Vaquillonas (\$2.687.500), Novillitos (\$3.704.250) y parte del plantel de Vacas (\$2.766.773). En tanto, los activos biológicos corrientes eran las restantes Vacas (\$3.448.852) y el stock de Novillos (\$6.165.000).

Del inventario final (2018) de hacienda vacuna, corresponden a no corrientes el stock de terneros/a (\$2.861.400), Vaquillonas (\$4.960.000), parte de los Novillitos (\$3.445.200). En tanto, como corrientes se expondrían el resto del plantel de novillos (\$8.958.780), parte de stock de Novillitos (\$3.204.069) y vacas (\$12.628.125).

La Producción agropecuaria la cual es el incremento de valor en los activos biológicos, por cambios cuantitativos o cualitativos -volumen físico y/o calidad-, como consecuencia de su transformación biológica. El ingreso por producción comprenderá la valorización de los productos agropecuarios obtenidos al momento de la cosecha, recolección o faena desde la última medición anterior a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta. También incluirá la variación registrada durante el período en la valorización de los activos biológicos, resultante de su transformación biológica, a partir de la etapa posterior de desarrollo biológico hasta la medición al cierre del período si es anterior al momento de la cosecha, recolección o faena.

En la actividad ganadera, por tratarse de un proceso biológico continuo, la medición de la producción agropecuaria se determina según sea la política contable que defina el ente, no como sucede en la actividad agrícola que puede determinarse un momento preciso (cosecha). Por convención, definimos para la ganadería que la medición de resultado antes mencionado se realiza al cierre del ejercicio.

PRODUCCION AGROPECUARIA				
	Nacimientos	Cambios de Categoría	Mortandad	TOTAL
Hacienda vacuna Rodeo Gral.	3.012.000	10.635.112	(994.795)	12.652.318
PRODUCCIÓN	3.012.000	10.635.112	(994.795)	12.652.318

3.- Estados contables de la empresa

Vamos a trabajar para poder confeccionar los Estados Contables de la empresa, para ello determinamos la producción de la hacienda, donde el costo de venta es el Valor Razonable el cual es definido por la RT. 46 de la siguiente manera

Es el precio que se recibiría por la venta de un activo en el mercado principal (o más ventajoso en caso de no existir un mercado principal) en la fecha de la medición, en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida). Si no existen precios directamente observables en el mercado se deben utilizar las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable. El valor razonable debe considerar la ubicación física de los activos y por ende los costos de transportarlos hasta los mercados que se utilicen como referencia. No se considerarán para la medición a valor razonable los contratos de venta a futuro que se hubieran celebrado con ánimo de entregar los productos en cumplimiento del contrato.

COSTO DE VENTAS				
	Ventas	FLETES	Gastos estimados en el PV	Costo de Ventas
Vacas	7.130.000	1.811.250	356.500	4.962.250
Novillos	11.685.000	2.100.000	584.250	9.000.750
Total	18.815.000	3.911.250	940.750	13.963.000

En base a todo lo detallado anteriormente, los Estados Contables quedan conformados de la siguiente manera:

<p><u>LA DELFINA S.A.</u></p> <p>Estado de Situación Patrimonial al 31/12/18</p>
--

Activo

Activos Corrientes

	Ej.Actual	Ej.Anterior
	\$	\$
Bienes de Cambio (Nota 2.1.1)	24.790.974	9.613.852
Total del Activo Corriente	24.790.974	9.613.852

Activos No Corrientes

Bienes de Cambio (Nota 2.1.2)	8.062.531	10.208.523
Total del Activo no Corriente	8.062.531	10.208.523

LA DELFINA S.A.

ESTADO DE RESULTADOS

Por el ejercicio anual finalizado el 31/12/18

	\$
Resultado de la Produccion Agropecuaria (Nota 2.3)	(7.211.433)
Ventas de Bienes y Servicios	18.815.000
Costo de las Ventas y Servicios (Anexo B)	<u>(13.963.000)</u>
Ganancia (Pérdida) Bruta	4.852.000
Resultado por valuación a VNR	7.996.813
Gastos de Comercializacion	(4.852.000)
Gastos de Administracion	<u>(2.356.147)</u>
Resultado Financiero y por Tenencia	980.576
Ganancia (Pérdida) del ejercicio	<u>(590.191)</u>

A continuación exponemos la siguiente nota donde reflejamos la composición y evolución de los siguientes rubros:

NOTA 2.- COMPOSICION Y/O EVOLUCION DE LOS PRINCIPALES RUBROS

2.1 Bienes de Cambio

Se componen al cierre del ejercicio de la siguiente manera:

	Ej.Actual \$	Ej.Anterior \$
2.1.1 Corrientes		
<u>Activos Biológicos</u>		
Hacienda vacuna Terminada	8.958.780	6.165.000
Hacienda vacuna en Producción	15.832.194	3.448.852
Totales	<u>24.790.974</u>	<u>9.613.852</u>
2.1.2 No Corrientes		
<u>Activos Biológicos</u>		
Hacienda vacuna en Desarrollo	11.266.600	7.441.750
Hacienda vacuna en Producción	(3.204.069)	2.766.773
Totales	<u>8.062.531</u>	<u>10.208.523</u>

2.3 Resultado de la Producción Agropecuaria

Se componen al cierre del ejercicio de la siguiente manera:

	<u>Hacienda Vacuna</u>	<u>Total</u>
Producción Agropecuaria	12.652.318	12.652.318
Gastos de Producción	(19.863.750)	(19.863.750)
Resultado Producción Agropecuaria	<u>(7.211.433)</u>	<u>(7.211.433)</u>

El resultado de la producción agropecuaria es de (\$ 7.211.433), cabe destacar que en la actualidad este es el principal motivo de queja que tienen los agropecuarios, porque los costos son tan elevados que no llegan a ser cubiertos por la producción de la hacienda.

Determinación Resultado por Tenencia por Valuación de Bienes de Cambio a Valor Neto de Realización (mediante Fórmula de Valores de Salida menos Valores de Entrada)

Descripción	DETERMINACIÓN DEL RESULTADO POR TENENCIA POR VALUACIÓN A V.N.R.										Resultado por Tenencia Valuación VNR
	VALORES DE ENTRADA					VALORES DE SALIDA					
	Existencia Inicial	Compras	Nacimientos	Producción de Hacienda Vacuna		Mortandad	Costo de Ventas	Existencia Final			
				Altas	Bajas						
Terneros	\$ 1.050.000,00	\$ 6.345.000,00	\$ 3.012.000,00		-\$ 3.765.000,00	-\$ 150.600,00		\$ 2.861.400,00			-\$ 3.630.000,00
Vaquillonos	\$ 2.687.500,00			\$ 4.960.000,00	-\$ 3.720.000,00	-\$ 155.000,00		\$ 4.960.000,00			\$ 1.187.500,00
Novillitos	\$ 3.704.250,00			\$ 3.445.200,00	-\$ 5.458.728,00	-\$ 283.272,00		\$ 3.445.200,00			\$ 2.037.750,00
Vacas	\$ 6.215.625,00			\$ 6.061.500,00	\$ 0,00	-\$ 252.562,50		\$ 12.628.125,00		-\$ 4.962.250,00	\$ 5.565.812,50
Novillos	\$ 6.165.000,00			\$ 9.112.140,00	\$ 0,00	-\$ 153.360,00		\$ 8.958.780,00		-\$ 9.000.750,00	\$ 2.835.750,00
Total Valores	\$ 19.822.375,00	\$ 6.345.000,00	\$ 3.012.000,00	\$ 23.578.840,00	-\$ 12.943.728,00	-\$ 994.794,50		\$ 32.853.505,00		-\$ 13.963.000,00	\$ 7.996.812,50

4.- Asientos Contables

<u>Al 31/12/18.</u>		
Valores a Depositar	18.815.000	
a Venta Hacienda Vacuna		18.815.000
<hr/> Costo de Vta. Hacienda Vacuna	13.963.000	
a Hacienda Vacuna		13.963.000
<hr/> Costo de Produccion	19.863.750,00	
a S y J mas CS		7.200.000,00
a Hon.Vet Prof.		600.000,00
a Medicamentos Vet.		200.000,00
a Arrendamiento Rural		1.497.300,00
a Raciones		300.000,00
a Am.Bs Uso Campo		310.000,00
a maiz		9.756.450,00
<hr/> Hacienda Vacuna	12.652.318	
a Produccion Hac.Vacuna		12.652.318
<hr/> Produccion Hacienda Vacuna	12.652.318	
Rdo. Prod. Agrop.	7.211.433	
a Costos de Produccion		19.863.750
<hr/> Hacienda Vacuna	7.996.813	
a Resultado por Tenencia		7.996.813

5.- Conclusión

La actividad agropecuaria tiene un carácter especial y/o de excepcionalidad fruto de la naturaleza de los activos que la componen. Señalamos que esa excepcionalidad había suscitado normativas que en cierta medida planteaban un quiebre o ruptura respecto de criterios de contabilidad tradicional, y propusimos un interrogante que actuaba como disparador del análisis: ¿en qué medida la aplicación de las normativas

recientes que regulan la actividad agrícola en materia de contabilidad venían a dar respuesta a los problemas de medición y exposición de los estados financieros de las entidades agropecuarias para lograr generar información razonable y útil para sus usuarios? En ese contexto, propusimos identificar algunas situaciones problemáticas que la literatura reciente (nacional e internacional) había señalado sobre estos aspectos y que aquí las articulamos alrededor de un nuevo disparador: ¿constituyen las nuevas normativas una ruptura novedosa, incluso útil, para resolver problemas de aplicación y adaptación de la información contable en las entidades agropecuarias que regula? Un aspecto que parece entreverse del repaso realizado es que ambas normativas, nacional e internacional, brindan herramientas para que la contabilidad patrimonial se acerque más a una contabilidad de gestión, y por lo tanto, que la información producida sea más útil, tanto para la gerencia como para los usuarios externos de esa información. Sin embargo, existen aún muchos aspectos que requieren avanzar en una mejor operatividad (practicidad) para que sean más eficientes en su uso en las empresas agrícolas medianas y pequeñas y en aquellas en que la “especificidad” de su proceso productivo requiere de una atención especial sin apartarse o contradecir a la normativa general.

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 esfuerzo 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° 46. 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. Además observamos que uno de los problemas que recaía en la RT 22 sobre la falta de regulación de las subvenciones del gobierno fue subsanada por la RT 46, tomando como punto de referencia la NIC 41 que ya regulaba esta figura.

En el caso de estudio planteado, 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 pensamos 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 compartimos el hecho de que al realizar la valuación teniendo en cuenta la RT 46 sea tan permisivo el uso de costos históricos, lo cual no sucede con la NIC 41, ya que:

- La actividad agropecuaria posee un nivel de riesgo considerable, y no parece correcto valuar a costos históricos un concepto que esté afectado a importantes niveles de incertidumbre.

- No existen mecanismos que provean la información exacta del grado de avance de un bien en proceso.

Por último, y dada la importancia que posee el hecho de la existencia de un mercado activo, pensamos 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.

No queremos olvidar mencionar la experiencia de este trabajo de investigación que a nivel intelectual y profesional, nos resultó muy enriquecedora y a la vez nos introdujo en una temática muy interesante y compleja, asunto sobre el que resulta difícil encontrar gran cantidad de información.

ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

a) **General** :

FOWLER NEWTON, Enrique, Contabilidad superior, Editorial La Ley, (Buenos Aires, 2010).

BAVERA, M. Josefina, CIACCI, Mónica A., FUNES, Alejandro y MENTUCCI, Cintia, Contabilidad agropecuaria, Editorial Errepar, (Buenos Aires, 2006).

RUDI, E. R., Actividad agropecuaria y la contabilidad de gestión, Editorial IAPUCO, (Buenos Aires, 2006).

b) **Especial** :

LEFTER, V. & GETA ROMAN, A., Agricultura: Valor razonable contable. Teoría y práctica económica, Editorial ISB, (Londres, 2007).

TORRES, Carlos Federico, Normas contable para la Actividad Agropecuaria, Editorial Omar Buyatti, (Buenos Aires, 2010).

SILVA, B. & AZUA ÁLVAREZ, D., Alcances sobre el concepto de valor razonable, Editorial Astra, (Buenos Aires, 2006).

RODRIGUEZ BAREA, F. J., La aplicación del valor razonable en la actividad agrícola ganadera. La NIC41, Técnica contable, (2004), pág. 36.

c) **Otras Publicaciones** :

Norma Internacional de Contabilidad N° 41.

Resolución Técnica N° 46, FACPCE.

Resolución Técnica N° 26, FACPCE.

Resolución Técnica N° 16, FACPCE.

Resolución Técnica N° 17, FACPCE.

Resolución Técnica N° 23, FACPCE.

Norma Internacional de Información Financiera N° 13.

REARTE, D., Perspectivas de las cadenas cárnicas en Argentina, Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria, (Buenos Aires, 2007).

RODRIGUEZ GONZALEZ, R. & DI LAURO, G., Problemática de la aplicación de la NIC 41, Partida Doble, (Buenos Aires, 2007).

Mercado de Liniers, en Internet:
<http://www.mercadodeliniers.com.ar/indexnuevo.htm> (02/04/2017).

ÍNDICE

	<u>Págs.</u>
Introducción.....	1.-

CAPÍTULO I

ACTIVIDAD AGROPECUARIA

1.- Definición de actividad agropecuaria.....	3.-
2.- Actividades agropecuarias en particular.....	5.-
3.- Actividad ganadera en Argentina.....	10.-

CAPÍTULO II

NORMATIVAS APLICABLES A LA ACTIVIDAD

1.- Normas Internacionales de Información Financiera.....	14.-
2.- Diferencias entre la RT 46 y la NIC 41.....	22.-
3.- El nuevo método de valuación de la act. agropecuaria..	24.-

CAPÍTULO III

TRATAMIENTO CONTABLE

1.- Consideraciones generales.....	30.-
2.- Reconocimiento.....	31.-
3.- Medición.....	33.-
4.- Contratos de venta de activos biológicos a futuro.....	43.-
5.- Otros rubros vinculados en la actividad agropecuaria...	43.-
6.- Exposición.....	45.-
7.- Manuales de cuentas vinculados.....	50.-

CAPÍTULO IV

CASO PRACTICO: LA DELFINA S.A.

1.- Consideraciones generales.....	57.-
2.- Información de la empresa.....	58.-
3.- Estados contables de la empresa.....	65.-
4.- Asientos contables.....	70.-
5.- Conclusión.....	70.-
Índice Bibliográfico.....	74.-
Índice.....	76.-