

CONTABILIDAD AGROPECUARIA

Resolución Técnica N° 22

MARCELO BUSTINDUY

Este artículo puede ser visualizado en su versión digital en www.aplicacion.com.ar¹

A los fines de esbozar una breve síntesis sobre los aspectos contables relacionados con esta actividad tan compleja, realizaremos el análisis de la Resolución Técnica N° 22 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, obra que debe ser leída detenidamente por toda persona que trabaje en este tipo de entes. Trataremos específicamente el aspecto referido a los bienes de cambio y la obtención del costo en dichas empresas.

Para comenzar con el análisis de la Resolución Técnica N° 22, debemos comentar que la finalidad de la misma esta dada en la necesidad de elaborar normas contables profesionales armonizadas con las Normas Internacionales de Contabilidad, en este caso se tuvo en cuenta las Normas Internacionales de Contabilidad N° 41 y el Informe 19 del Área Contabilidad del C.E.C.y T..

Esta resolución se dirige en particular a aquellos entes que desarrollen actividades agropecuarias.

1. RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 16 (F.A.C.P.C.E.)

A modo de introducción de este tema, debemos recordar algunos aspectos que menciona la Resolución Técnica N° 16 (F.A.C.P.C.E.) sobre normas contables profesionales.

1.1. Concepto de ganancia

Con respecto al concepto de ganancia, el punto 4.2.2 de la Resolución Técnica N° 16 (F.A.C.P.C.E.) expresa que:

*“Son **ingresos** los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente.*

¹ Sólo para suscriptores.

Los ingresos resultan generalmente de venta de bienes y servicios pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria.”

1.2. Concepto de gastos

La norma mencionada en el punto anterior da la siguiente definición del concepto gastos:

“Son gastos las disminuciones del patrimonio neto relacionadas con los ingresos.”

1.3. Modelo contable

Según la Resolución Técnica N° 16 (F.A.C.P.C.E.) el modelo contable utilizado para preparar los estados contables estará determinado por los criterios que se empleen en lo que se refiere a:

- a) El concepto de capital a mantener (para que exista ganancia),
- b) La unidad de medida a emplear, y
- c) Los criterios de medición contable.

1.3.1. Capital a mantener

La Resolución Técnica N° 16 (F.A.C.P.C.E.) dispone que se considera capital a mantener al financiero, es decir el invertido en moneda.

Se entiende por el concepto de capital financiero lo establecido en el punto 4.1.3 de la Resolución Técnica N° 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas que expresa:

“En este documento se considera aportes al conjunto de los aportes de los propietarios, incluyendo tanto al capital suscripto (aportado o comprometido a aportar) como a los aportes no capitalizados cuando tienen el carácter de irrevocables y han sido efectivamente ingresados.

Esto implica la adopción del criterio de que el capital a mantener es el financiero y no el que define un determinado nivel de actividad (habitualmente denominado capital físico).”

1.3.2. Unidad de medida

Los estados contables deben expresarse en moneda homogénea de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden. La moneda homogénea a utilizar en un contexto de estabilidad monetaria, es la moneda nominal.

1.3.3. Criterios de medición

Las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para reconocerse en los estados contables, podrían basarse en distintos atributos, a saber:

- Activos:
 - Su costo histórico.
 - Su costo de reposición.
 - Su valor neto de realización.
 - El importe descontado del flujo neto de fondos a percibir (valor actual).
 - El porcentaje de participación sobre las mediciones contables de bienes o del patrimonio.
- Pasivos:
 - Su importe.
 - Su costo de cancelación.
 - El importe descontado del flujo neto de fondos a percibir (valor actual).
 - El porcentaje de participación sobre las mediciones contables de pasivos.

1.3.3.1. Activos

Se dice que un ente tiene un activo cuando controla los beneficios socioeconómicos que genera un bien –material o inmaterial– con valor de cambio o de uso para la empresa.

Para que un bien tenga valor de cambio debe existir la posibilidad de:

- Canjearlo por efectivo o por otro activo;
- Utilizarlo para extinguir una obligación; o
- Distribuirlo a los propietarios de la sociedad.

Por otra parte, podemos decir que un bien tiene valor de uso, si la sociedad o empresa puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En ambos casos, un bien tiene valor para una sociedad o empresa cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene la aptitud para generar un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo, por si o en combinación con otros bienes. Si no se da este requisito, no existe un activo para la empresa o sociedad que estamos analizando.

Debemos tener en cuenta la contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, pudiendo ser directa o indirecta. Entre las formas de realizarse tenemos:

- a) Su conversión directa en efectivo;
- b) Su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta;
- c) Su canje por otros activo;
- d) Su utilización para la cancelación de una obligación;
- e) Su distribución a los propietarios.

Por lo tanto, el carácter de Activo de un bien no depende ni de su tangibilidad, ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra), ni de la posibilidad de venderlo por separado, ni de la erogación previa de un costo, ni del hecho de que el ente tenga la propiedad.

Aquellos Activos que dejen de cumplir con las definiciones antes referidas, deben ser excluidos de los estados contables.

Para el reconocimiento contable de los Activos podrán basarse en las siguientes condiciones para su reconocimiento en los estados contables:

- a) Su costo histórico;
- b) Su costo de reposición;
- c) Su valor neto de realización;
- d) El importe del flujo neto de fondos a percibir (valor actual);
- e) El porcentaje de participación sobre las mediciones contables de bienes o del patrimonio.

2. MEDICIÓN CONTABLE EN GENERAL (RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 17)

El punto 4 de la Resolución Técnica N° 17 (F.A.C.P.C.E.) menciona que para la medición contable de activos, pasivos y de los resultados se deben aplicar los criterios generales de valuación que se indican a continuación:

- **Bienes destinados a venta o a ser consumidos en el proceso de obtención de bienes o servicios destinados a la venta:** Valores corrientes;
- **Bienes de uso y otros activos no destinados a la venta, excepto los correspondientes a activos biológicos:** Costo histórico (menos depreciaciones, cuando corresponda).

- **Activos biológicos:** Conforme las normas de la Resolución Técnica N° 22 (F.A.C.P.C.E.).

El valor corriente se determina considerando, en cada caso, el avance de los correspondientes procesos de generación de resultados y procurando que representen adecuadamente la riqueza poseída.

Para los activos que no requieran esfuerzos significativos, se procederá así:

- a) Si los bienes están en condiciones de ser entregados, se deberá emplear un valor corriente de salida.
- b) En caso contrario, se deberá utilizar el valor neto de realización proporcionado según el grado de avances de la producción o construcción del bien y del correspondiente proceso de generación de resultados, excepto los activos biológicos, los que deben valuarse conforme a lo dispuesto por la Resolución Técnica N° 22.

En el caso de activos, se deberá considerar los límites de los valores recuperables.

Para los restantes activos se debe utilizar en general el valor corriente de entrada o costo de reposición que consiste en:

- Utilizar los precios de contado correspondientes a volúmenes de compra habituales o, cuando las mismas no fueran representativas, a volúmenes similares a los adquiridos.
- Los precios en moneda extranjera serán convertirse a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.
- Los precios deben ser cercanos al cierre del período. Deben ser obtenidos de fuentes directas confiables, como ser:
 - 1) Cotizaciones o listas de precios de proveedores;
 - 2) Costos de adquisición y producción reales;
 - 3) Órdenes de compra colocadas pendientes de recepción;
 - 4) Cotizaciones de oferta y demanda en mercados públicos o privados, publicado en boletines periódicos o revistas.

Si lo comentado anteriormente no fuera posible, pueden utilizarse aproximaciones basadas en:

- 1) Reexpresiones basadas en la aplicación de índices específicos de los precios de los activos de que se trate o de los insumos que componen su costo.
- 2) Presupuestos actualizados de costos.

Por último, para casos especiales se puede recurrir a tasaciones efectuadas por peritos independientes.

3. VALOR NETO DE REALIZACIÓN

A los fines de determinar el **valor neto de realización** se deberá considerar:

- a) Los precios de contado de las transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;
- b) Los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí;
- c) Los costos ocasionados por la venta (por ejemplo: comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares).

Además, se deberá comparar con el valor límite de los activos. Para lo cual se tienen que tener en cuenta las indicaciones de las normas establecidas en el punto 4.4 de la Resolución Técnica N° 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, que transcribimos a continuación:

“Ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendiendo como el mayor importe entre:

- a) Su valor neto de realización, determinado de la manera indicada en la Sección 4.3.2. (Determinación de valores netos de realización);*
- b) Su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían seguir el uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (o su venta anticipada, si ella hubiera sido resuelta) y determinado aplicando las normas de las secciones 4.4.4 y 4.4.5.”*

3.1. Bienes de cambio

En lo referente a los bienes de cambio se deben valorar:

- Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo: Se valorarán al valor neto de realización, determinado conforme a los valores netos de realización antes mencionados.
- Bienes de cambio en producción o construcción mediante un proceso prolongado –excepto activos biológicos–: Se mediarán a su valor neto de realización proporcionado de acuerdo con el grado de avance de la producción o construcción y del correspondiente proceso de generación de resultados, cuando:
 - Se hayan recibido anticipos que fijan precio;

- Las condiciones contractuales de la operación aseguren la efectiva concreción de la venta;
- El ente tenga la capacidad financiera para finalizar la obra; y
- Exista certidumbre respecto de la concreción de la ganancia.

Para los restantes bienes de cambio: se utilizará el costo de reposición de los bienes con similar grado de avance de la producción o construcción, tomado de un mercado activo. Cuando esto no fuera posible, se valuarán a su costo de reproducción; y si este fuera imposible o impracticable, a su costo original.

- Activos biológicos: La medición contable se hará conforme a la Resolución Técnica N° 22.

4. RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 22 (F.A.C.P.C.E.)

La Resolución Técnica N° 22 tiene como objetivo definir los criterios de medición y pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria.

Brinda un concepto de actividad agropecuaria indicando:

“La actividad agropecuaria consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento.”

El alcance de sus normas se aplica a la medición y exposición de los siguientes rubros:

1. Activos biológicos;
2. Productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo;
3. Resultados atribuidos a la producción agropecuaria.

Aclara la misma norma que no incluye el tratamiento de otros rubros que hacen a la actividad agropecuaria, pero que no tienen o no tuvieron desarrollo biológico, tales como la tierra agropecuaria. A estos rubros les corresponden las restantes norma profesionales que le fueran pertinentes.

No obstante, cuando el factor de producción tierra afectada a uso agropecuario, disminuya sus condiciones productivas precedentes, por su utilización en la actividad agropecuaria, se deberá considerar como activo sujeto a depreciación, deduciendo de su medición la estimación del valor del deterioro e imputando el mismo como un costo atribuible a la producción agropecuaria en el correspondiente período contable.

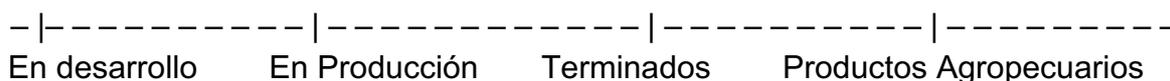
Se resalta que Resolución Técnica N° 22 no comprende el tratamiento del procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a su obtención, como por ejemplo el procesamiento de uvas para la obtención de vinos y mosto, etcétera.

4.1. Definiciones

Se brindan a continuación algunas definiciones de términos utilizados:

- **Activos biológicos:** Comprende los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria, pudiendo estar en crecimiento, en producción o terminados.
- **Activos biológicos en desarrollo:** Son aquellos que aun no han completado el proceso de desarrollo hasta el nivel de poder ser considerado como “*en producción*”. A modo de ejemplo se pueden mencionar: los árboles frutales, bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etcétera, cuyo proceso biológico de crecimiento no haya concluido, aunque se puedan obtener del mismo bienes secundarios comercializables.
- **Activos biológicos en producción:** Se los define como aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos como por ejemplo: los animales, plantas destinadas a funciones reproductivas, árboles frutales y florales en producción, vacas lecheras, ovejas que producen lana, etcétera.
- **Activos biológicos terminados:** Son aquellos que han terminados su proceso de desarrollo y están en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en procesos productivos, como por ejemplo novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etcétera.
- **Obtención de productos agropecuarios:** Consiste en la separación de los frutos de un activo biológico o la cesación de un proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias se la denomina cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección, etcétera.
- **Productos agropecuarios:** Es el producido de la acción descrita en el punto anterior, como por ejemplo: cereales cosechados, leche, lana, madera, frutos cosechados, etcétera.

A modo de resumen podemos describir los distintos momentos de los activos biológicos de la siguiente forma:



- **Mercado activo:** A los fines de ser considerado activo, el mercado debe reunir las siguientes condiciones:
 - a) Los productos que se comercializan en él, deben ser homogéneos;

- b) Deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables; y
 - c) Los precios de las transacciones tienen que ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.
- **Etapa inicial de desarrollo biológico:** Es la etapa que va desde:
 - a) Las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta
 - b) El momento en que razonablemente pueda realizarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo, utilizando estimaciones técnicas adecuadas, y que esta medición sea superior al valor de los costos necesarios para obtenerlo.
 - **Etapa siguiente al inicial de desarrollo biológico:** Comprende a aquel que va desde el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo mediante estimaciones técnicas adecuadas.
 - **Producción:** Es el incremento de valor por cambios cualitativos o cuantitativos, como ser volumen físico y/o calidad en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de procesos biológicos.

4.2. Medición

A los fines de efectuar la medición de los activos biológicos y productos agropecuarios se deberán emplear los siguientes criterios:

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

La medición se debe realizar al valor neto de realización conforme a lo indicado en la Resolución Técnica N° 17, punto 4.3.2., que expresa:

“En la determinación de los valores netos de realización se considerarán:

- a) Los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;*
- b) Los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí (por ejemplo: un reembolso de exportación);*
- c) Los costos que sean ocasionados por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares).”*

b) Bienes 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:

- 1. Bienes en etapa inicial de su desarrollo biológico:** Estos bienes se deben medir al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar conforme a los lineamientos de la Resolución Técnica N° 17, punto 4.3.3, que exponemos a continuación:

“Deberán utilizarse precios de contado correspondiente a los volúmenes habituales de compra o, si éstas no fueran representativas, a volúmenes similares a los adquiridos.

Los precios que estén medidos en moneda extranjera, deben convertirse a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.

Los precios deben ser cercanos al cierre del período. En lo posible, deben ser obtenidos de fuentes directas confiables, como las siguientes:

- Cotizaciones o listas de precios de proveedores;*
- Costos de adquisición y producción reales;*
- Órdenes de compra colocadas y pendientes de recepción;*
- Cotizaciones que resulten de la oferta y la demanda en mercados públicos o privados, publicadas en boletines, periódicos o revistas.*

Cuando lo anterior no sea factible, podrán emplearse aproximaciones basadas en:

- Reexpresiones basadas en la aplicación de índices específicos de los precios de los activos de que se trate o de los insumos que componen su costo.*
- Presupuestos actualizados de costos.*

En casos especiales podrá recurrirse a tasaciones efectuadas por peritos independientes.”

Para el caso hipotético que el costo de reposición fuera imposible o muy costosa su obtención, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la Resolución Técnica N° 17, punto 4.2., que dice:

“El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector producción), además de los materiales e insu-

mos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.”

2. Bienes que se encuentren después de la etapa inicial de su desarrollo biológico:

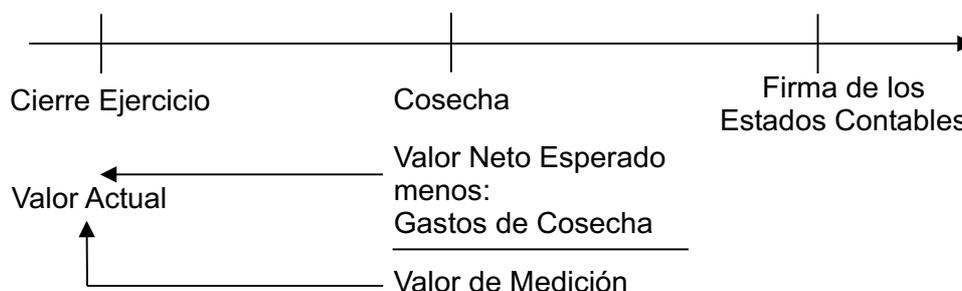
Estos bienes se deben medir por medio del valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir, siempre que los siguientes elementos a considerar para la determinación del mencionado flujo puedan estimarse en forma confiable y verificable:

- Precio de venta esperado: Cuando el ente no comercialice sus activos biológicos que produce en dicha condición sino que los reemplace por una proporción de los productos que se obtienen a través de un proceso industrial, normalmente denominado “*maquila*”, se debe utilizar como base para la medición del ingreso esperado el valor neto a obtener de la realización del producto a recibir;
- Costos y gastos adicionales hasta la venta: Que no se hayan devengado aun en el período;
- Momentos de los flujos monetarios: Tanto de los ingresos como de las erogaciones;
- Riesgo asociado con la culminación del proceso de desarrollo necesario para poder ser comercializado en un mercado activo: Esto incluye el riesgo de los precios, los del desarrollo biológico futuro, los climatológicos, así como los derivados de plagas o elementos similares.

Para aquellos procesos de muy largo plazo, los riesgos asociados a la futura obtención por lo general son demasiados elevados en los primeros años de vida del activo biológico, por lo que no es procedente para ellos su valuación al valor neto del flujo futuro de fondos.

- Tasa de descuento: Que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y que no considere el efecto del impuesto a las ganancias, es decir debe utilizarse una tasa libre de riesgos debido a que la consideración de los mismos ya se encuentran incluidos con anterioridad.

Si lo expresamos en un eje de tiempo, tenemos:



Cuando los requisitos de confiabilidad y verificabilidad de los datos a emplearse no pudieran satisfacerse, estos activos se medirán a costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado según lo establecido en la sección 4.3.3. de la Resolución Técnica N° 17.

Si este costo de reposición fuere imposible o muy costoso su calculo, se debe utilizar como sucedáneo el costos original determinado según lo dispuesto por la sección 4.2. de la Resolución Técnica N° 17, ya comentado anteriormente.

3. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso por más avanzado o completado:

Esta condición es raro que ocurra, no obstante, si la empresa puede obtener los valores de mercado a la fecha de la medición contable o cercanas a ellas, y estos valores representa razonablemente los valores a los que pueden ser comercializados sus bienes, deben utilizarse estos valores.

c) Bienes que no se destinen a la venta sino a ser utilizados como factor de la producción en el curso normal de la actividad:

Podemos dividir a este ítem en dos partes:

- Bienes para los que existe un mercado activo
- Bienes para los que no existe dicho mercado en la condición actual.

1) Bienes con mercado activo:

Estos bienes se valuarán:

- 1) En su condición actual: Costo de reposición directo de un bien similar que se haya adquirido a terceros en el mercado donde habitualmente opere la empresa. Sin interesar si el bien fue producido o comprado por la empresa. Estos bienes no son susceptibles de depreciación alguna, ya que en su valuación se considera el desarrollo biológico y la desvalorización dada por el deterioro biológico u otras causas.
- 2) Para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales: Al costo de reposición directo de un bien similar pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente, con prescindencia de si el mismo fue adquirido o producido por la empresa, neto de depreciaciones acumuladas determinadas según lo dispuesto en el punto 7.2.3. de la Resolución Técnica N° 22, que comentaremos más adelante.

2) Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual:

- 1) Medición desde el inicio desde el inicio de las actividades preparatorias hasta que finaliza el proceso de crecimiento o desarrollo: Costo de reposición de los bienes y

servicios necesarios para la obtención de un bien similar, determinado según la sección 4.3.3. de la Resolución Técnica N° 17.

Cuando el costo de reposición sea imposible de determinar o muy costoso su cálculo, se utilizará el costo original determinado según la sección 4.2. de la Resolución Técnica N° 17.

- 2) Medición desde el inicio de la producción hasta la obtención de una producción en volúmenes y calidad comercial: Costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, menos el importe neto obtenido por la realización de los productos.

Si el costo de reposición no se puede obtener o es muy costosa su obtención, se utilizará el costo original.

- 3) Medición de los valores originales sin depreciación desde que se logre la producción hasta el fin del proceso de desarrollo biológico: Se deben medir al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. A partir del inicio de este período, solamente se incluirán los costos atribuibles al mantenimiento del activo biológico.

Los demás costos deben asignarse a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

- 4) Medición de los valores originales sin depreciación desde que finaliza el desarrollo biológico y hasta el fin de la vida útil del bien: Al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar acumulado hasta la finalización del proceso de desarrollo biológico. Los costos asociados posteriores a dicha fecha deben asignarse a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Cuando la obtención del costo de reposición sea imposible o costosa, se utilizará el costo original.

Depreciaciones acumuladas:

Cabe recordar que son susceptibles de depreciación:

- Los bienes no destinados a la venta para los que existe un mercado activo para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comercial.
- Los bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual.

Las depreciaciones acumuladas comienzan a partir del momento en que inicia la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de los activos biológicos.

A los fines de su calculo se debe proceder:

$$\text{Depreciación Acumulada} = \frac{A - B}{C} \times D =$$

Donde:

- A = Valor original sin depreciación.
- B = Valor residual estimado al fin de vida útil.
- C = Producción total del bien (producción obtenida más producción esperada hasta el fin de la vida útil).
- D = Producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición contable.

Las variaciones producidas en el período contable se deben imputar al resultado de acuerdo con:

- a) Variación atribuible a cambios en la medición residual del bien al inicio del período contable: Se imputa a resultado por tenencia.
- b) Variaciones atribuibles al volumen de producción obtenida durante el período contable. Se imputa al costo de producción de los frutos que el bien produce.

Cuando no se pueda o no sea razonable realizar el cálculo de las depreciaciones según el método comentado, se podrá utilizar otro método que sea razonable a aplicar al caso particular y que cumpla con los requisitos de la información contable, de acuerdo a lo dispuesto por la sección 3 de la Resolución Técnica N° 16.

d) Activos biológicos con procesos productivos continuos:

La producción de los activos biológicos, puede ser medida al momento de su ocurrencia, en forma mensual o por un período mayor, predeterminado y explicitado en información complementaria.

Como el proceso de generación de resultados por crecimiento o decrecimiento (producción) se da en forma continua, la medición periódica es más representativa que si se la efectúa solo al cierre del período contable. No obstante, puede adoptarse este último criterio cuando el proceso de medición sea muy costo, imposible o se considere que no se generarán diferencias sustanciales con la cuantificación periódica.

Una vez adoptado el criterio de medición, ya sea al momento de la ocurrencia o en forma periódica, la misma debe ser ajustada en función del crecimiento o decrecimiento que ocurra entre la fecha de medición y el cierre de los estados contables.

Siempre el activo biológico subyacente que le dio origen y sustento debe ser medido al cierre del período contable.

Si se producen cambios en los valores del mercado con respecto a los valores asignados a la producción, serán considerados como resultado por tenencia o como resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización, según lo dispuesto por la sección 8.2.2. de la Resolución Técnica N° 22.

4.3. Exposición contable

Para la exposición de los rubros específicos de la actividad agropecuaria se deben seguir las pautas establecidas en la sección 8. de la Resolución Técnica N° 22, que comentaremos a continuación.

4.3.1. Exposición en el Estado de Situación Patrimonial

Los activos biológicos se exponen como información complementaria formando parte de los bienes de cambio o bienes de uso, según corresponda, y por separado de los demás que integren el rubro.

A su vez, debe especificarse su composición de acuerdo al grado de desarrollo evidenciado dentro del proceso, en las siguientes categorías:

- 1) En desarrollo.
- 2) Terminados.
- 3) En producción.

Dentro de cada categoría deberá exponerse como activo corriente o no corriente, según corresponda, y como información complementaria la composición en función a la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de bienes valuados según lo dispuesto en la sección 7.1.2.2. de la Resolución Técnica N° 22.

Cuando la empresa mide los bienes destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad, mediante alguno de los criterios anteriormente descriptos sobre medición de bienes para los que no existe un mercado activo, deberá exponer las causas por las cuales no le permitieron la utilización de ninguna de las opciones previstas en la sección de medición con mercado activo.

Además se deben exponer las causas que determinaron la utilización del costo original en lugar del costo de reposición.

En el caso que la empresa mida sus activos biológicos o la producción de los mismos según lo indicado en el punto sobre bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en su estado ni con un proceso más avanzado o completado, utilizando un valor de un mercado que no reúna las condiciones necesarias para ser considerado activo,

debe exponerse dicha situación así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

Podemos definir las siguientes clasificaciones de los activos específicos del sector agropecuario:

- Bienes de cambio:
 - Corrientes:
 - Activos biológicos:
 - En desarrollo
 - En producción (árboles, frutales, bosques, terneros, etcétera)
 - Terminados (según intención de la empresa)
 - Productos agropecuarios:
 - Frutos, granos, etcétera
 - No corrientes:
 - Activos biológicos:
 - En desarrollo
 - En producción
 - Terminados (según intención de la empresa)
 - Productos agropecuarios: Según la Resolución Técnica N° 8:
- Bienes de uso:
 - No corrientes:
 - Activos biológicos:
 - En desarrollo
 - En producción

4.3.2. Exposición en el Estado de Resultados

4.3.2.1. Reconocimiento de ingresos por producción

Para las empresas que se dedican a la actividad agropecuaria, el hecho sustancial para la generación de ingresos es el crecimiento vegetativo, el cual se denomina “*producción*”.

Esta resolución técnica, denomina **producción** al incremento de valor producido por cambios cuantitativos o cualitativos –volumen físico y/o calidad– en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.

El término producción se funda en la variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión de 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.

El concepto de producción, esta reconocido en la sección 4.2.2. de la Resolución Técnica N° 16, donde expresa:

“Son ingresos los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente.

Los ingresos resultan generalmente de ventas de bienes y servicios pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria.”

4.3.2.2. Resultado de la producción agropecuaria

El resultado neto por la producción agropecuaria se debe incluir en el cuerpo del estado de resultados en un rubro específico, ubicado entre el costo de los bienes vendidos y servicios prestados y el resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización. En las empresas en que la actividad agropecuaria resulte predominante respecto del conjunto de las restantes actividades, este rubro se debe exponer como primer rubro del estado de resultados.

El resultado neto está compuesto por:

- a) El valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención (cosecha, tala, recolección, etcétera), más
- b) La valorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos
- c) La desvalorización registrada por los activos biológicos 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.

A su vez, en la información complementaria debe incluirse la composición del cálculo del valor así obtenido. Los costos incluidos en el cálculo –si corresponde– se deben referenciar con el cuadro anexo que refleje la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su función. Los costos devengados de los productos agropecuarios obtenidos detallados en el punto a) pueden determinar:

- Si son calculados al costo de reposición a dicha fecha: Los resultados de tenencia generados por los activos representados por dichos costos aplicados, desde la fecha de adquisición por el ente hasta la fecha de la obtención de los productos agropecuarios.
- Si son calculados sobre la base de costos históricos: El resultado de tenencia queda incluido en el resultado neto por la producción agropecuaria.

Los resultados generados por el cambio de valor de los productos agropecuarios con posterioridad al momento de su obtención, resultando éstos medidos contablemente a su valor neto de realización por aplicación de las pautas contenidas en la sección 7 de la Resolución Técnica N° 22, se deben exponer como resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización conforme a la sección B.4 del Capítulo IV de la Resolución Técnica N° 9, en el renglón correspondiente del estado de resultados. En la información complementaria se debe discriminar la composición de estos resultados en función de la naturaleza de los productos que le dieron origen.

Cuando la empresa utilice un método de depreciación diferente al que establece como preferible la sección 7.2.3 de la Resolución Técnica N° 22, se debe exponer en la información complementaria dicha situación, acompañada de la descripción del criterio alternativo utilizado como base para el cálculo de las depreciaciones.

4.4. Resumen de la determinación de los resultados por producción

El **resultado por tenencia** tiene su origen en:

- **Activos biológicos:**

1. Bienes para los que existe un mercado activo:

Bienes
terminados
(valuados a
valor neto de
realización)

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> – Frutos y hortalizas, recolectados – Maderas – Leche – Lanás – Cueros – Granos cosechados – Semillas de propia producción – Pastillas de semen de propia producción – Forrajes y raciones de propia producción |
|---|

Según Informe
N° 19

2. Bienes para los que no existe un mercado activo:

- Bienes en desarrollo y producción: Valuados a:
 - Valor neto de realización:

<ul style="list-style-type: none"> – Semillas y pastillas de semen adquiridas – Forrajes y raciones adquiridos – Agroquímicos y fertilizantes – Productos veterinarios, combustibles y lubricantes 	<p>Etapa inicial Desarrollo</p>
--	-------------------------------------

- A Costo Original: Si el valor de realización no fuera posible obtenerlo.
- Valor Neto descontado del Flujo de Fondos (V.N.D.F.F.):

<ul style="list-style-type: none"> – Sementeras – Granos y oleaginosas – Praderas plurianuales – Verdeos, hortalizas otros – Plantas praderas plurianuales – Verdeos, hortalizas, otros – Animales bovinos 	<p>Etapa Producción</p>
---	-----------------------------

3. Bienes sin mercado activo en su condición actual: Al valor de mercado obtenible (es un caso poco frecuente).

4. Bienes utilizados en la producción:

a) Con mercado Activo:

- Costo reposición (C.R.):
 - Valor compra directo.
 - Suma de insumos necesarios para obtener el producto.

b) Sin mercado activo:

- Hasta inicio producción: Costo de reposición
- Hasta obtener producto:

$$\text{Precio de venta} - \text{Costo de reposición} = \text{Resultado bruto}$$

- Mantenimiento posterior:
 - Hasta fin de desarrollo: Costo reposición + Costo =
 - Hasta fin de vida útil:
$$\text{Costo reposición} + \text{Diferencia cotización} - \text{Depreciación acumulada} =$$

5. BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA

- **G. H. Maino y L.A. Martínez;** *“La empresa agropecuaria”*, Ediciones Macchi, 1980.
- **Castle, Becker, Smith;** *“Administración de Empresas Agropecuarias”*, Editorial el Ateneo, 1972, segunda edición.
- **Luis María Domínguez;** *“Costos Especiales”*, Editorial Cangallo, 1981.
- Informe N° 19 – Área Contabilidad – Actividad Agropecuaria preparación y exposición de estados contables – Federación Argentina de consejos profesionales de ciencias económicas – Centro de Estudios Científicos y Técnicos (C.E.C.y T.).
- **Backer, Jacobsen, Ramírez Padilla;** *“Contabilidad de Costos”*, 1988, segunda edición.
- Resolución Técnica N° 22.