

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS
(FACPCE)

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECyT)

INFORME DEL ÁREA
CONTABILIDAD DEL CECyT N° 25

**CASOS PRÁCTICOS SOBRE LA
RESOLUCIÓN TÉCNICA 22:
ACTIVIDAD AGROPECUARIA**

Autores:
Domingo Marchese
Carlos Federico Torres

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
1. Caso referido a la agricultura	7
a. Información obtenida	7
b. Solución propuesta	8
b.1. Normas aplicadas (Resolución Técnica 22, Segunda parte)	8
b.2. Resultados a la fecha de la cosecha	11
b.3. Registros contables	15
b.4. Estados Contables	19
2. Caso referido a la actividad ganadera	25
a. Información obtenida	25
b. Solución propuesta	27
b.1. Normas aplicadas	27
b.2. Producción de hacienda vacuna	30
b.3. Resultado por tenencia de hacienda vacuna destinada a la venta	31
b.4. Resultado por venta de hacienda vacuna	32
b.5. Resultados provenientes de toros reproductores	32
b.6. Registros contables	33
b.7. Estados contables	36
3. Caso explotación de frutales (limones y naranjas)	41
3.1. Información de la empresa	41
3.2. Solución	49

CASOS PRÁCTICOS SOBRE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 22: ACTIVIDADES AGROPECUARIAS

Introducción

El objetivo de este informe es exponer aplicaciones prácticas sobre casos de la actividad agropecuaria.

Los temas han sido preparados por los Dres. Carlos Torres y Domingo Marchese, y se refieren a:

Caso 1: Actividad agropecuaria: trigo (preparado por el Dr. C. Torres);

Caso 2: Actividad ganadera (preparado por el Dr. C. Torres); y

Caso 3: Actividad agropecuaria: frutales (preparado por el Dr. D. Marchese)

En todos los casos el abordaje se realiza con un criterio práctico, buscando la simplificación de la aplicación de las normas de la Resolución Técnica 22 (Normas contables profesionales: actividad agropecuaria).

En ellos se podrá observar:

- a. datos obtenidos de la realidad de la explotación agropecuaria;
- b. desarrollo de los asientos contables que correspondan;
- c. planteos de los criterios de medición de los distintos rubros de activo, pasivo y resultados; y
- d. presentación de la información contable.

Estos trabajos fueron expuestos, analizados y se recibieron opiniones para su mejoramiento, en el ámbito académico, en el CECyT, en los Consejos Profesionales y en cursos académicos y profesionales.

Entendemos que es un aporte de gran calidad para el ejercicio profesional y para su utilización en los ámbitos académicos.

Dr. Jorge José Gil
Director General del CECyT

1. Caso referido a la agricultura

a) Información obtenida

Estancia El Refugio S.A. es un establecimiento dedicado a la agricultura. Durante el ejercicio iniciado el 1° de febrero de x3 y finalizado el 31 de enero de x4 debe considerarse la siguiente información referida a esa actividad:

1. A la fecha de inicio del ejercicio indicado, posee una existencia de semillas y fertilizantes cuya medición al costo de reposición es de \$ 27.000.
2. Se cultivaron 400 hectáreas de trigo, consumiéndose la totalidad de las existencias iniciales de semillas y fertilizantes. Además, durante el ejercicio se insumieron en dicha producción, los conceptos que se indican a continuación:

Semillas		106.000
Costos de diversos servicios vinculados con las sementeras: Desarrollados por la misma empresa (en 200 has.):		
Jornales y cargas sociales	12.690	
Labranza y trilla:	51.910	
Subtotal	64.600	
Prestados por terceros (las restantes 200 has.)	76.400	141.000
		247.000

Las adquisiciones se efectuaron mediante operaciones de pago al contado.¹

3. 30/11/x3: Se cosechan las 400 hectáreas sembradas de trigo con un rinde de 3.700 kgs./ha. El VNR del trigo a esta fecha es de \$/kg, 0,32. El valor de reposición total de las sementeras a esta fecha, incluidos los productos existentes al inicio del ejercicio consumidos en su producción durante el ejercicio y las nuevas erogaciones detalladas precedentemente, alcanza a \$307.860, faltando considerar aún la depreciación de las maquinarias e implementos agrí-

¹ Puede considerarse la posibilidad de contabilizar la ganancia por el ahorro de costo generado por el desarrollo de trabajos por cuenta propia en reemplazo de su tercerización. En este caso, ese resultado es de \$11.800 (76.400 – 64.600) y de ser contabilizado, absorbería en ese importe al resultado por tenencia que se determinará luego a fecha de la cosecha, al revaluar la medición de sementeras a su costo de reposición como paso previo a su baja como costo de producción.

colas afectados a la actividad, sobre la que se informa en el punto 7 de este planteo.²

4. Venta del 70 % de la producción de trigo a \$/kg. 0,37, precio que incluye los gastos directos inherentes a la operación. El precio por kg. neto de estos gastos alcanzó a \$0,35, porque el Mercado interviniente retuvo impuestos y comisiones, a razón de \$0,012 y \$0,008 por kg., respectivamente. La venta se concretó al contado, por un importe neto de \$ 362.600 (400 has. x 3.700 kgs. x 0,35 x 0,70).
5. 10/01/x4: Compra de semillas y fertilizantes destinados a la próxima siembra, cuyo precio de contado según factura es de \$ 31.000. El pago se concretará en oportunidad de la próxima cosecha de trigo, mediante la entrega de 100 toneladas del producto.
6. 31/01/x4: Fecha de cierre del ejercicio. Deben considerarse a esta fecha los siguientes valores vigentes en el mercado:
 - a) VNR de las existencias del trigo cosechado: \$ 0,34. Dichas existencias alcanzan al 30 % de la cosecha obtenida el 30/11/x3.
 - b) A los efectos de la medición de la deuda que surge del punto 5, la que deberá cancelarse mediante la entrega de trigo, se informa que el precio de venta por kg. en el mercado, antes de deducir los gastos directos de venta para la determinación del VNR indicado en el inciso a), alcanzaba a \$ 0,357.
7. La depreciación de maquinarias e implementos agrícolas afectados a la producción de trigo contabilizada hasta la fecha de la cosecha de este cereal alcanzó a \$ 15.650.

b) Solución propuesta

b.1. Normas aplicadas (Resolución Técnica 22, Segunda parte)

Medición de activos específicos de la actividad agropecuaria (activos biológi-

² Se contempla en la Resolución Técnica 22 la alternativa de mantener las sementeras al costo histórico de sus insumos, cuando la obtención del costo de reposición resulta dificultosa. En este caso, el importe que hubiese sido reconocido como resultado por tenencia, formará parte del resultado de producción.

cos, productos agrícolas y bienes que serán consumidos en la producción de bienes destinados a la venta).

Los bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad de la empresa (trigo y hacienda vacuna) cuentan con un mercado activo en su condición actual, por lo que su medición contable se efectuará a su valor neto de realización, conforme surge de la sección 7.1.1.

7.1.1. Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual
Su medición contable se efectuará a su valor neto de realización determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización) de la Resolución Técnica N° 17.

Cabe destacar que la empresa no cuenta a fecha de cierre del ejercicio con "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, como lo son, por ejemplo, las sementeras, debido a que en el caso que se plantea el cereal se encuentra totalmente cosechado a dicha fecha. De existir, le hubiesen sido aplicables las normas contenidas en la sección 7.1.2..

7.1.2. 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

7.1.2.1. Bienes que se encuentren en la etapa inicial de su desarrollo biológico

Los bienes que se encuentren en la etapa inicial de su desarrollo biológico se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica 17.

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica 17. El término costosa se utiliza en esta norma en el sentido de la no satisfacción del equilibrio entre costos y beneficios en los términos de la sección 3.2.2 de la Resolución Técnica 16.

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

Los bienes que se encuentren a posteriori de la etapa inicial, se medirán al valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir siempre que los siguientes elementos a considerar para la determinación del referido flujo puedan estimarse en forma confiable y verificable:

- (1) Precio de venta esperado. En aquellos casos en donde el ente no comercialice los 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" deberá utilizar como base para la medición del ingreso esperado el valor neto a obtener de la realización del producto a recibir;
- (2) costos y gastos adicionales hasta la venta que no se hayan devengado aún en el período;
- (3) momentos de los flujos monetarios, tanto de los ingresos como de las erogaciones;
- (4) riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo necesario para poder ser comercializados en un mercado activo. Este concepto incluirá tanto los riesgos de precios, los de desarrollo biológico futuro, los climáticos, así como los derivados de plagas o elementos similares. Será un elemento esencial en la evaluación del riesgo asociado al desarrollo biológico futuro, el grado de desarrollo actual en relación con el necesario para ser comercializado en un mercado activo. La introducción del concepto de riesgos asociados a cada uno de los elementos que se utilizan para la medición, se logra de la manera más adecuada cuando se utiliza el promedio ponderado que surge de computar cada una de las alternativas posibles de magnitudes a alcanzar por la probabilidad de que dicha magnitud se verifique, todo ello medido de acuerdo con la información disponible a la fecha de la medición contable. Para aquellos procesos de muy largo plazo (varios años) los riesgos asociados a la futura obtención generalmente son demasiado elevados en los primeros años de vida del activo biológico por lo que no resulta en dicho caso procedente su valuación al valor neto del flujo futuro de fondos;
- (5) tasa de descuento que refleje las evaluaciones que el mer-

cado 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 que la consideración de los mismos ya se encuentran incluidos en el punto (4) anterior.

Si los requisitos de confiabilidad y verificabilidad de los datos a emplear no pudieran satisfacerse, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica 17.

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica 17.

Cuando el ente incluya entre sus activos biológicos bienes similares entre sí, algunos de los cuales estén destinados a la venta en el curso habitual de los negocios y otros destinados a ser utilizados como factores de la producción en el curso normal de la actividad y no resulte posible o razonablemente factible su separación en virtud de su destino, deberá valorar la totalidad de dichos bienes de acuerdo con las pautas de este punto, es decir como si todo el conjunto de los bienes estuviere destinado a la venta en el curso normal de los negocios.

b.2. Resultados a la fecha de la cosecha

b.2.1. Resultado por tenencia generado por el revalúo del costo de producción a su valor de reposición a fecha de la cosecha

Mediciones	Importe
Medición contable de las sementeras antes de su revalúo a fecha de la cosecha (27.000 + 247.000)	274.000
Costo de reposición a fecha de la cosecha, antes de considerar la depreciación de maquinarias e implementos agrícolas afectados a la actividad	307.860
Resultado por tenencia	33.860

Este resultado se incorpora a la medición contable de las sementeras inmediatamente antes de la baja de éstas por la cosecha del trigo, disminuyendo al resultado de producción que se reconocerá con motivo de la recolección del mencionado cereal.

b.2.2. Resultado por producción

Este resultado se determina por diferencia entre el valor de los productos obtenidos, según el VNR de los mismos a fecha de la cosecha y el costo de producción surgido de la medición contable asignada a esa fecha a las sementeras que los contenían, incluyendo en dicho costo la depreciación de las maquinarias e implementos utilizados en esta producción:

Producción: (400 has. x 3.700 kgs. x \$ 0,32)		473.600
Menos: Costo de producción: (medición contable de sementeras a fecha de la cosecha)		
a) Costo de insumos a valor de reposición, según cuadro anterior	307.860	
b) Depreciación de maquinarias e implementos agrícolas afectadas a la producción de trigo	15.650	323.510
Resultado de producción		150.090

b.2.3. Resultado de la venta de trigo

El resultado de la venta determina en primer término la ganancia bruta sobre ventas, surgida por diferencia entre el precio de venta antes de deducir los gastos directos de la operación y su costo, medido sobre la base del VNR del trigo vendido, calculado luego de dicha deducción. Por lo tanto, esa ganancia bruta es coincidente con los mencionados gastos directos, los que son expuestos en el estado de resultados dentro de los gastos de comercialización. En definitiva, el resultado de la venta en esta actividad es neutro, pero sus distintos componentes deben ser expuestos en dicho estado y en los anexos relacionados con él.

Precio de venta antes de gastos: \$ 0,37 x 400 has. x 3.700 kgs. x 0,70	383.320
Costo de ventas (a VNR): \$ 0,35 x 400 has. x 3.700 kgs. x 0,70	-362.600
Ganancia bruta sobre ventas	20.720
Menos: Gastos de comercialización:	
Impuestos: \$ 0,012 x 400 has. x 3.700 kgs. x 0,70	-12.432
Comisiones: \$ 0,08 x 400 has. x 3.700 kgs. x 0,70	-8.288
Neto resultante	0

b.2.4. Resultados a fecha de cierre del ejercicio

b.2.4.1. Por revalúo de bienes a ser consumidos en el proceso de producción del trigo

Estos bienes revisten el carácter de bienes de cambio, por lo que corresponden de su medición a costos de reposición (Resolución Técnica 17 sección 5.5.4).

Precio de contado de semillas y fertilizantes a fecha de adquisición	31.000
Precio de contado de semillas y fertilizantes a fecha de cierre del ejercicio	37.980
Ganancia por tenencia	6.980

b.2.4.2. Resultado por tenencia de trigo

Para el cálculo de este resultado deben cotejarse las cifras por las que originalmente se produjeron los distintos movimientos de los bienes que determinan ese resultado y las mediciones de esos movimientos computándolos a los valores vigentes a fecha de cierre del ejercicio.

Teniendo en cuenta que los productos agrícolas que originan este resultado deben ser medidos a V.N.R., las cifras a comparar para determinarlo son las siguientes:

Conceptos	VNR original	VNR al cierre	Resultado x tenencia
Producción a fecha de la cosecha	473.600	503.200	29.600
Ventas	(362.600)	(352.240)	10.360
Totales	111.000	150.960	39.960

Este resultado se puede determinar también del siguiente modo:

Producción de trigo a VNR de fecha de la cosecha:	473.600
Ventas, a VNR de fecha de la transacción:	(362.600)
Subtotal (Ver su contenido en la fórmula desarrollada a continuación)	111.000
Existencia real al cierre (120 has. 3.700 kgs. x \$ 0,34)	150.960
Ganancia por tenencia	39.960

Este segundo cálculo se basa en la fórmula empleada habitualmente para determinar el resultado por tenencia de bienes de cambio, la que se desarrolla a continuación:

1. Existencia al inicio del ejercicio (medida a valores corrientes de esa fecha)	
	MAS
2. Compras del ejercicio (medidas al costo original de las adquisiciones)	
	MAS
3. Producción del ejercicio (medidas al valor por la que originalmente fue ingresada)	
	MENOS
4. Costo de lo vendido (medido a valores corrientes de la fecha de las ventas efectuadas)	
	IGUAL
5. Subtotal (Incluye en forma global la existencia de bienes al final del ejercicio antes de su revalúo a valores corrientes de esta fecha y el resultado por tenencia de los bienes vendidos durante el ejercicio)	
	COTEJO
6. Este subtotal con la existencia de bienes al final del ejercicio medida a valores corrientes de esta fecha.	
	DIFERENCIA ENTRE 6 Y 5 IGUAL A
7. Resultado por tenencia de estos bienes	

b.2.4.3. Resultado por el revalúo de obligaciones a cancelar mediante la entrega de trigo

La Resolución Técnica 17 en su sección 5.17, establece la norma de medición de los pasivos en especie, considerando diversas situaciones, tales como:

- a) La obligación consiste en entregar bienes que se encuentran en existencia.
- b) La obligación consiste en entregar bienes que pueden adquirirse.
- c) La obligación consiste en entregar bienes que deben ser producidos.

Estrictamente, en el caso planteado la obligación se ubica en esta última categoría, dado que se ha comprometido la entrega de trigo a obtener en la próxima cosecha, cuya siembra aún no se ha efectuado.

Sin embargo, también es posible considerar que la obligación responde a la primera de las situaciones contempladas, dado que en el activo se incluye una existencia de trigo ya cosechado (120 hectáreas de trigo no vendido con un rinde de 3.700 kgs./ha.= 444.000 kgs.) que supera a la cantidad comprometida con motivo de la compra de semillas y fertilizantes (110.000 kgs.). Se trata por otra parte de bienes fungibles, lo que avala este último criterio.

Conforme con la Resolución Técnica en la sección 5.17. primer párrafo, "Cuando la obligación consista en entregar bienes que se encuentran 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".

En consecuencia, la medición de esta obligación se efectuará sobre la base del VNR que se ha asignado al trigo en existencia más los aludidos costos adicionales. El VNR asignado al trigo es de \$ 0,34 el kg., pero para su determinación se partió de un precio de venta por kg. de \$ 0,357, tal como se indica en el planteo en el punto 6. inc. a). Por lo tanto, este último precio es anterior a la deducción de los gastos directos de venta practicada para determinar el VNR de este activo, es decir los que constituyen los costos adicionales a los que refiere la Resolución Técnica 17 y debe ser entonces el precio a considerar para la medición de este pasivo.

Esta medición a fecha de cierre alcanza entonces a \$ 35.700 (100.000 kgs. x \$ 0,357).

Como la medición anterior de esta deuda, basada en el precio de contado de las semillas y los fertilizantes recibidos alcanzaba a \$ 31.000, debe contabilizarse una pérdida por \$4.700.

b.3. Registraciones contables

Considerando que ya se encuentra contabilizada la existencia inicial de semillas y fertilizantes por \$ 27.000 a través del asiento de apertura de saldos del ejercicio, los otros asientos contables relacionados con la actividad agrícola son:

Cuentas	Débitos	Créditos
Semillas y fertilizantes (106.000 + 31.000) Jornales y cargas sociales Labranza y trilla Trabajos de terceros en sementeras Banco Agropecuario S.A., cuenta corriente Proveedores <i>01/02/×3 a 31/01/×4: Compras de bienes y servicios inherentes a la actividad, efectuadas durante el ejercicio.</i>	137.000 12.690 51.910 76.400	247.000 31.000
Sementeras Semillas y fertilizantes Jornales y cargas sociales Labranza y trilla Trabajos de terceros en sementeras <i>30/11/×3: (fecha de la cosecha) Imputación de los insumos incurridos en la implantación de sementeras a la medición de éstas.</i>	274.000	133.000 12.690 51.910 76.400
Sementeras Ganancia por tenencia de sementeras <i>30/11/×3: Revalúo de los costos de producción a su valor de reposición a fecha de la cosecha.</i>	33.860	33.860
Sementeras Depreciaciones acumuladas maquinarias e implementos <i>30/11/×3: Depreciación de las maquinarias e implementos agrícolas computadas hasta la fecha de la cosecha, a fin de completar la medición de las sementeras a esta fecha.</i>	15.650	15.650
Trigo Producción trigo <i>30/11/×3: Reconocimiento de la producción obtenida.</i>	473.600	473.600
Costo producción trigo Sementeras <i>30/11/×3: Costo de producción del trigo recolectado, considerado a costo de reposición conforme al revalúo realizado a esta fecha y la depreciación de</i>	323.510	323.510

<i>maquinarias e implementos agrícolas afectados a su producción.</i>		
Recaudaciones a depositar	362.600	
Impuestos sobre ventas	12.432	
Comisiones sobre ventas	8.288	
Ventas - Trigo <i>31/12/×3: Venta de del 70 % del trigo cosechado.</i>		383.320
Costo venta trigo Trigo <i>31/12/×3: Costo del trigo vendido en la fecha, a VNR del momento de la transacción.</i>	362.600	362.600
Trigo Ganancia por tenencia trigo <i>31/01/×4: Revalúo del trigo y correlativo reconocimiento del resultado por tenencia a fecha de cierre del ejercicio.</i>	39.960	39.960
Semillas y fertilizantes Ganancia por tenencia de semillas y fertilizantes <i>31/01/×4: Revalúo de bienes a ser consumidos en el proceso de obtención de productos destinados a la venta y correlativo reconocimiento del resultado por tenencia a fecha de cierre del ejercicio.</i>	6.980	6.980
Pérdida por revalúo de obligaciones en especie Proveedores <i>31/01/×4: Revalúo de la obligación asumida por compra de semillas y fertilizantes y correlativo reconocimiento del resultado por tenencia a fecha de cierre del ejercicio</i>	4.700	4.700

Con el fin de establecer con mayor claridad los saldos que se incluirán en los estados contables, se presentan a continuación los movimientos en los mayores de las cuentas representativas de los activos específicos de la actividad agrícola de esta empresa:

Sementeras			
Debe			Haber
Imputación de insumos	274.000	Baja por recolección del ce-	
Revalúo a fecha de cosecha	33.860	real (Medición al costo de re-	
Imputación depreciación bie-		posición de sementeras y de-	
nes afectados a la producción	15.650	preciación de bienes de uso	
		afectados a su producción)	323.510
Suma	323.510	Suma	323.510

Semillas y fertilizantes			
Debe			Haber
Existencia inicial	27.000	Insumos en sementeras	
Compras (106.000 + 31.000)	137.000	(27.000 + 106.000)	133.000
Revalúo a costo de reposición	6.980	Suma	133.000
Suma	170.980		
Saldo (Existencia final a cos-	37980		
to de reposición)			

Semillas y fertilizantes			
Debe			Haber
Producción obtenida	473.600	Venta (contabilizada a VNR	
Revalúo (Medición VNR de		de la fecha de la misma)	362.600
la fecha de cierre de ejercicio)	39.960		
Suma	513.560	Suma	362.600
Saldo (Existencia final a	150.960		
VNR)			

Por otra parte, los saldos arrojados por las cuentas que conformarán el resultado de esta actividad son los que se indican a continuación:

Cuentas	Saldos	
	Deudores	Acreedores
Producción trigo		473.600
Costo producción trigo	323.510	
Ganancia por tenencia de sementeras		33.860
Ganancia por tenencia trigo		39.960
Ganancia por tenencia de semillas y fertilizantes		6.980
Pérdida por revalúo de obligaciones en especie	4.700	
Ventas - Trigo		383.320
Costo de ventas trigo	362.600	
Impuestos sobre ventas	12.432	
Comisiones sobre ventas	8.288	
Totales	711.530	937.720

Por lo tanto, la actividad agrícola de esta empresa arrojó una ganancia neta de \$ 226.190.

b.4. Estados contables

b.4.1. Estado de situación patrimonial al 31 de enero de x4

El estado de situación patrimonial del ejercicio, en lo referente exclusivamente a los conceptos considerados en este caso, incluirá:

ACTIVO	
Activos corrientes	
Bienes de cambio - Nota n°	188.940

El detalle de la composición de este rubro en la correspondiente nota es el siguiente:

Bienes de cambio	150.960
Productos agrícolas:	
Trigo cosechado (medidos a valor neto de realización)	
Bienes destinados a ser consumidos en el proceso de producción de trigo: (medidos a su costo de reposición)	37.980
Semillas y fertilizantes:	188.940
Total	

b.4.2.Estado de Resultados

Reproducimos las normas referidas a exposición en el estado de resultados incluidas en la sección 8.2. de la Resolución Técnica 22:

8.2.1. Reconocimiento de Ingresos por producción

En los entes dedicados a la actividad agropecuaria el hecho sustancial de generación de sus ingresos es el crecimiento vegetativo, denominado en estas actividades "producción". La producción, para esta Resolución Técnica, es el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos - volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.

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 16).

8.2.2. Resultado de la producción Agropecuaria

El resultado neto por la producción agropecuaria se incluirá en el cuerpo del estado en un rubro específico, entre el costo de los bienes vendidos y servicios prestados y el resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización. En aquellos entes en que la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades, este rubro deberá exponerse como primer rubro del estado de resultados.

El resultado neto 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 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.

En la información complementaria deberá incluirse la composición

del cálculo del valor así obtenido. Los costos incluidos en el cálculo -si corresponde- se referenciarán con el cuadro anexo que refleje la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su función. Los costos devengados correspondientes a los productos agropecuarios obtenidos detallados en el punto a. anterior, si son calculados al costo de reposición a dicha fecha, permiten determinar 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 dichos costos devengados son determinados sobre la base de los costos históricos correspondientes, dicho resultado de tenencia quedará 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, tanto sean estos medidos contablemente a su costo de reposición o a su valor neto de realización por aplicación de las pautas contenidas en la sección 7 de esta resolución técnica, serán expuestos como resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización (sección B.4 del capítulo IV de la Resolución Técnica 9), en el renglón correspondiente del estado de resultados. En la información complementaria deberá discriminarse la composición de dicha cifra en función de la naturaleza de los productos que le dieron origen.

Si el ente hubiere utilizado un método de depreciación diferente al que establece como preferible la sección 7.2.3 de esta norma, deberá exponer en la información complementaria dicha situación, acompañada de la descripción del criterio alternativo utilizado como base para el cálculo de las depreciaciones.

La aplicación de estos criterios al caso planteado es la siguiente:

1. Siendo la actividad de la empresa predominantemente agropecuaria, el resultado neto de la producción debe exponerse como primer rubro del estado de resultados.
2. A continuación, se expondrán las operaciones de ventas realizadas en el ejercicio. Si bien estas transacciones no arrojan resultado alguno dada la previa medición de los productos y animales vendidos a valor neto de realización de la fecha de las respectivas transacciones, su exposición está prevista en el In-

forme para dar cumplimiento a requerimientos de índole legal.

3. Los resultados provenientes de la medición del trigo a su VNR se exhibirán, conforme a lo establecido en la sección B.4 del capítulo IV de la Resolución Técnica 9, inmediatamente después de los resultados de operaciones de ventas, en el renglón correspondiente del estado de resultados. En consecuencia, el estado de resultados que se propone para el caso planteado, en lo referente solamente a los conceptos considerados en el mismo, incluirá:

Estado de Resultados	
Producción trigo	473.600
Menos: Costo de producción trigo - Anexo 2	323.510
Ganancia por producción trigo	150.090
Ventas - Trigo	383.320
Costo de ventas - Anexo 1	362.600
Ganancia bruta sobre venta de trigo	20.720
Resultado de la medición de bienes de cambio a valor neto de realización:	
Ganancia por tenencia trigo	39.960
Gastos	
De comercialización - Anexo 3	-20.720
Resultados financieros y por tenencia - Nota n°	36.140
Ganancia neta de la actividad agrícola (150.090 + 39.960 + 36.140)	226.190

La ganancia neta proveniente de la actividad agrícola coincide con los saldos que arrojan las cuentas de resultados luego de las registraciones contables practicadas en este mismo planteo. Dichos saldos se detallan inmediatamente después de dichas registraciones.

La nota referida a la composición de los resultados financieros y por tenencia, presentados en el estado de resultados en una sola línea, es la siguiente:

Nota N° - Resultados financieros y por tenencia	
El detalle de los resultados financieros y por tenencia es el siguiente:	
Generados por activos	
Ganancia por tenencia semillas y fertilizantes	6.980
Ganancia por tenencia sementeras	33.860
Generados por pasivos	
Pérdida por revalúo de obligaciones a cancelar en especie	-4.700
Total	36.140

(a) El resultado por tenencia generado por el trigo es expuesto en el capítulo de resultados financieros y por tenencia que se incluye luego de los gastos operativos y no a continuación de los resultados de producción, dado que dicho resultado se determinó con posterioridad a la fecha en la que se reconocieron estos resultados de producción.

Anexo 1. Costo de ventas de trigo

Conceptos	Trigo
Existencias al inicio del ejercicio	0
Compras del ejercicio	0
Producción	473.600
Resultados por tenencia	139.960
Subtotal	513.560
Existencias al final del ejercicio	150.960
Costo de ventas del trigo	362.600

Anexo 2. Costo de producción de trigo

Conceptos	Trigo
Existencias al inicio del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	27.000
Compras del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción (106.000 + 31.000)	137.000

Gastos - Anexo 3.	
Resultados por tenencia (b)	156.650
Subtotal	40.840
Existencias al final del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción (semillas y fertilizantes a costo de reposición)	361.490
	-37.980
Costo de producción de trigo en el ejercicio	323.510

(b) El resultado por tenencia incluido en el costo de producción de trigo está constituido por los siguientes conceptos:

Resultado por revalúo de sementeras a fecha de la cosecha	33.860
Resultado por tenencia de semillas y fertilizantes	6.980
Total	40.840

Anexo 3. Gastos y su aplicación (parte pertinente al caso planteado)

Conceptos	Total	Costo producción trigo	Gastos de comercialización
Jornales y cargas sociales	12.690	12.690	
Trabajos de terceros	76.400	76.400	
Impuestos sobre ventas	12.432		12.432
Depreciación bienes de uso	15.650	15.650	
Labranza y trilla	51.910	51.910	
Comisiones sobre ventas	8.288		8.288
Totales	177.370	156.650	20.720

2. Caso referido a la actividad ganadera

a. Información obtenida

Estancia El Remanso S.A. es un establecimiento dedicado a la ganadería. Se considera a continuación el desarrollo de esta actividad durante su ejercicio iniciado el 1° de febrero de x3 y terminado el 31 de enero de x4.

a.1. Existencia inicial de hacienda vacuna (1° de febrero de x3)

Categorías	Cantidad	Total en kilogramos	\$/kg.	V.N.R.
Terneros y terneras	155	26.350	1,90	50.065
Vacas y vaquillonas	115	19.550	1,60	31.280
Novillos	130	51.350	1,70	87.295
Totales		97.250		168.640

Además existen toros reproductores cuyo costo directo de mercado en el estado en el que se encontraban a esta fecha de acuerdo al total de servicios ya realizados en relación con el total estimado para la vida útil de estos reproductores era de \$ 16.380. La empresa ya había computado a esta fecha depreciaciones de los mismos por el 70 % de los costos de reposición a esta, es decir por \$ 7.020, sobre la base de esas estimaciones. En consecuencia, a esta fecha los saldos contables de las cuentas representativas de estos activos biológicos son los siguientes:

Cuentas	Importes
Toros reproductores - Costo de reposición antes de computar servicios	23.400
Depreciaciones acumuladas	-7.020
Medición neta al inicio del ejercicio	16.380

a.2. Información del ejercicio

a.2.1. Transacciones con terceros

Se efectuaron las siguientes transacciones con terceros:

Fecha	Operación	Cantidad y categoría de hacienda	Kgs. por cabeza	Importe de la transacción
15/09/x3	Compra al contado	110 terneros	145	15.950 x \$ 2.00 = 31.900
15/12/x3	Venta al contado	120 novillos	400	48.000 x \$ 1,94 = 93.120
	Impuestos sobre la venta			-3.415
	Comisiones			-1.865
	Importe neto percibido			87.840

a.2.2. Evolución de las categorías de hacienda vacuna

La evolución de las categorías de hacienda vacuna destinadas a la venta en número de cabezas ha sido la que se indica en la siguiente planilla:

Conceptos	Terneros y terneras	Vaca y vaquillonas	Novillos	Totales
Existencia inicial	155	115	130	400
Compras	110			110
Ventas			(120)	(120)
Nacimientos	32			32
Mortandad		(7)		(7)
Cambios de categoría (animales de 280 kgs.)	(155)	70	85	
Existencia final	142	178	95	415
kgs./cabezas	x 185	x 290	x 415	
Total en kilogramos	26.270	51.620	39.425	117.315
\$/kg. a fecha de cierre	x 2,10	x 1,95	x 2,00	x 2,00(a)
VNR a fecha de cierre	55.167	100.659	78.850	234.676(b)

(a) Precio promedio ponderado por kilogramo resultante a fecha de cierre del ejercicio.

(b) Medición contable de la hacienda a incluir en el estado de situación patrimonial al 31 de enero de x4.

a.2.3. Otros datos

• Los toros reproductores en existencia al inicio del ejercicio tienen al cierre del mismo un costo de reposición directo de mercado de \$ 26.880. Este costo se basa en el valor de reproductores similares, antes de su entrada en servicios. Al cierre del ejercicio anterior, y tal como se informó anteriormente, las depreciaciones acumuladas representaban el 30 % del costo de reposición a esa fecha de activos biológicos similares antes de ser afectados a producción. Sobre el nuevo costo de reposición a fecha de cierre del ejercicio, se ha calculado para el mismo una depreciación de \$ 2.840 de acuerdo a la cantidad de servicios realizados durante el ejercicio respecto del total previsto para la vida útil total de estos reproductores.

• La actividad ganadera requirió durante el ejercicio las siguientes compras, pagadas totalmente al cierre del mismo:

Conceptos	Importes		
	Total facturado por proveedores	Consumido en el ejercicio	En existencia a fecha de cierre
Forrajes	3.900	2.720	1.180
Productos veterinarios	6.400	4.850	1.550
Totales	10.300	7.570	2.730

• El costo de reposición de los productos veterinarios experimentó a las fechas en los que ellos fueron consumidos un incremento promedio del 20 % respecto a sus costos originales.

• La existencia al final del ejercicio de estos productos tiene un costo de reposición de \$ 1.930. El precio de adquisición de los forrajes no ha variado significativamente desde la fecha de sus distintas adquisiciones.

• Se pagaron honorarios a un médico veterinario por un total de \$ 1.900.

• Se imputará también al costo de producción de la hacienda vacuna la suma de \$10.800 en concepto de depreciación de bienes de uso afectados a la actividad.

b. Solución propuesta

b.1. Normas aplicadas

Para la hacienda vacuna destinada a la venta se aplicará el criterio de medición que surge de la sección 7.3. de la Resolución Técnica 22.

7.3. Activos biológicos con procesos productivos continuos

La producción generada por estos activos biológicos, podrá ser determinada al momento de su ocurrencia, en forma mensual o por un período mayor, predeterminado y explicitado en la información complementaria.

Dado que el proceso de generación de resultados por crecimiento o decrecimiento (producción) se produce generalmente en forma continua, su medición periódica resulta más representativa que si se efectúa al cierre del período contable.

Sin embargo podrá adoptarse este último criterio, -medición al cierre del periodo contable- cuando el proceso de medición pueda resultar imposible o muy costoso, o cuando se considere que no se generarán diferencias sustanciales respecto de su cuantificación periódica.

Adoptado el criterio de medir la producción al momento de su ocurrencia o periódicamente, la misma deberá ser ajustada en función del crecimiento o decrecimiento ocurrido entre la fecha de su medición y el cierre del período contable.

En todos los casos, el activo biológico subyacente que le dio origen y sustento deberá ser medido al cierre del período contable.

Cualquier cambio en los valores del mercado con respecto al valor asignado a la producción será considerado como un resultado de tenencia y expuesto de acuerdo con las pautas de la sección B.10 (Resultados financieros y por tenencia) del Capítulo IV (Estado de Resultados) de la Resolución Técnica 9.

Para los bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad también cuentan con un mercado activo en su condición actual, por lo que su medición contable se efectuará sobre la base del costo de reposición directo de bienes similares, conforme a la Resolución Técnica 22, sección 7.2.1.1., cuyo texto es el siguiente:

7.2. Bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad

7.2.1. Bienes para los que existe un mercado activo

7.2.1.1. En su condición actual

Se medirán al costo de reposición directo de un bien similar, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de

la Resolución Técnica N° 17.

Se admitirá la determinación del costo de reposición en el mercado de bienes similares, aunque no exista una medición directa del mismo, cuando puedan hacerse estimaciones técnicamente fundadas que permitan aproximar razonablemente dicho valor sobre la base del valor de bienes análogos, aunque de variedades, edades u otras características diferentes

También se admitirá dicha determinación de costo de reposición directo cuando pudiere efectuarse razonablemente sobre la base de la medición de conjuntos en los cuales bienes similares se encuentren incluidos, y de los que pudieran excluirse los restantes bienes que integran el conjunto.

Los bienes que se incluyen en este grupo, no son sujetos a depreciación, ya que la valuación de los mismos considera no sólo la valorización producida por el desarrollo biológico sino también la desvalorización como consecuencia del deterioro biológico u otras causas.

Además, en lo referido a la depreciación de estos activos biológicos, son aplicables las normas de la sección 7.2.3.

7.2.3. Depreciaciones acumuladas

A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de activos biológicos valuados de acuerdo con el punto 7.2.2 anterior, se considerará en su medición contable la correspondiente depreciación acumulada que se calculará de la siguiente forma:

- (1) Importe del valor original sin depreciación, menos el valor residual estimado al finalizar la vida útil, dividido por la producción total del bien (producción obtenida más producción esperada hasta el fin de su vida útil) y multiplicado por la producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición contable;
- (2) la variación producida en el período contable se imputará a resultados de acuerdo con:
 - (a) la variación atribuida a cambios en la medición residual del bien al inicio del período contable, se imputará a Resultados por tenencia;
 - (b) la variación atribuida a los volúmenes de producción obtenida durante el período contable se imputará al costo de producción de los frutos que el bien produce.

Si el ente no pudiere, o no resultare razonable en virtud de las particulares características del bien, efectuar el cálculo de las depreciaciones si-

guiendo el método descrito en el párrafo anterior, podrá utilizar algún otro método alternativo que resulte razonable aplicar al caso particular y que satisfaga los requisitos de la información contable que establece la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los Estados Contables) de la Resolución Técnica N° 16.

b.2. Producción de hacienda vacuna

Conceptos	Terneros y terneras	Vaca y vaquillonas	Novillos	Total
	Kgs.	Kgs.	Kgs.	Kgs.
Existencia inicial	26.350	19.550	51.350	97.250
Compras	15.950			15.950
Ventas			-48.000	-48.000
Cambios de categorías	-43.400	19.600	23.800	0
Existencia final teórica	- 1.100	39.150	27.150	65.200
Existencia final real	26.270	51.620	39.425	117.315
Producción en kgs.	27.370	12.470	12.275	52.115
VNR/Kg a fecha de cierre	x 2,10	x 1,95	x 2,00	x 2,028
Producción en \$	57.477	24.316,50	24.550	106.343,50
Pérdida computable por cambio de categoría. (a)		-2.940	-2.380	-5.320
Producción en \$ total	57.477	21.376,50	22.170.	101.023,50

(a) El resultado por cambios de categoría, corresponde al siguiente cálculo:

Terneras que pasan a vaquillonas: $19.600 \text{ kgs.} \times (1,95 - 2,10) = - 2.940.$

Terneros que pasan a novillos: $23.800 \times (2,00 - 2,10) = - 2.380.$

b.3. Resultado por tenencia de hacienda vacuna destinada a la venta

Conceptos	Valores al origen	Valores al cierre	Result. por tenencia
Existencia inicial	168.640,00	196.157,50	27.517,50
Compras	31.900,00	33.495,00	1.595,00
Ventas	-87.840,00	-96.000,00	-8.160,00
Resultado por tenencia - 1° cálculo			20.952,50
Existencia final a valores de origen	112.700,00	133.652,50	
Existencia final a VNR de cierre ³	234.676,00		(b)
Resultado total	121.976,00	(a)	
Imputado a resultado de producción	101.023,50		
Resultado por tenencia - 2° cálculo	20.952,50		
	(b)		

(a) Cálculo de los importes a VNR vigente a fecha de cierre del ejercicio:

b.3.1. De la existencia inicial de hacienda vacuna:

Terneros y terneras: 26.350 x \$ 2,10	55.335,00
Vacas y vaquillonas: 19.550 x \$ 1,95	38.122,50
Novillos: 51.350 x \$ 2,00	102.700,00
Existencia inicial. a VNR de fecha de cierre	196.157,50

b.3.2. De la compra:

$$15.950 \text{ kgs.} \times \$ 2,10 = \$ 33.495$$

b.3.3. De la venta:

$$48.000 \text{ kgs.} \times \$ 2,00 = \$ 96.000$$

(b) Se verifica que el cálculo del resultado por tenencia responde a cualquiera de los dos desarrollos propuestos.

En el primer cálculo de este resultado, desarrollado en los cuatro primeros renglones de la planilla anterior, se han cotejado las cifras por las que originalmente

³ Obsérvese que la diferencia entre las cifras de la primera y segunda columnas de este renglón corresponde al resultado de la producción determinado en la planilla anterior.

te se produjeron los distintos movimientos de los bienes que determinan dicho resultado y las mediciones de esos movimientos computándolos a los valores vigentes a fecha de cierre del ejercicio. Estas mediciones se comparan según los correspondientes valores netos de realización vigentes a las respectivas fechas, dado que el mencionado valor es el criterio de medición aplicable a estos bienes.

En el caso de la hacienda vendida, se observa en ese cálculo que el resultado es computado como pérdida. En efecto, si la venta se hubiese efectuado a los valores vigentes a fecha de cierre del ejercicio, se habría obtenido un importe mayor en \$ 8.160 que el que realmente se obtuvo a la fecha de la referida transacción.

En el segundo cálculo, que es el desarrollado sólo en la primera columna de la planilla anterior, este resultado se determina sobre la base de la fórmula empleada habitualmente para determinar el resultado por tenencia de bienes de cambio, tal como se indicara en el caso referido a la agricultura (ver punto b.2.4.2 Caso 1).

b.4. Resultado por venta de hacienda vacuna

A los efectos de su exposición, deben considerarse los siguientes conceptos:

Importe de la venta antes de gastos:	93.120
Costo de ventas:	87.840
Ganancia bruta sobre venta:	5.280
Gastos directos de venta: Impuestos y comisiones, a exponer como gastos de comercialización	-5.280
Neto	0

b.5. Resultados provenientes de toros reproductores

De acuerdo con los datos indicados en el planteo, durante el ejercicio el movimiento contable de toros reproductores es el siguiente:

Causas	Medición al inicio del ejercicio	Medición al final del ejercicio	Rdo. por tenencia
Costo de reposición directo, antes de depreciaciones	23.400	26.880	3.480
Depreciaciones acumuladas al cierre anterior (30 %)	-7.020	8.040	-1.020

Medición contable antes de la depreciación del ejercicio	16.380	18.840	2.460
Depreciación contabilizada en el ejercicio		2.840	
Medición contable a fecha de cierre del ejercicio		16.000	

b.6. Registros contables

Considerando que ya se encuentra contabilizada las existencias iniciales de toros y hacienda destinada a la venta a través del asiento de apertura de saldos al comienzo del ejercicio, los movimientos contables de las cuentas relacionadas con la actividad ganadera durante el ejercicio son los que se reflejan en los siguientes asientos:

Cuentas	Débitos	Créditos
Forrajes	3.900	
Productos veterinarios	6.400	
Honorarios veterinario	1.900	
Hacienda vacuna	31.900	44.100
Banco Agropecuario S.A., cuenta corriente <i>01/02/x3 a 31/01/x4: Compras relacionadas con la actividad efectuada en el ejercicio.</i>		
Costo producción hacienda vacuna	9.470	
Forrajes		2.720
Productos veterinarios		4.850
Honorarios veterinarios		1.900
<i>01/02/x3 a 31/01/x4: Imputación al costo de producción de hacienda vacuna de los distintos consumos y servicios aplicados a dicha producción.</i>		
Banco Agropecuario S.A., cuenta corriente	87.840	
Impuestos sobre ventas	3.415	
Comisiones sobre ventas	1.865	
Ventas - Hacienda <i>15/12/x3: Venta al contado.</i>		93.120

Cuentas	Débitos	Créditos
Costo venta hacienda vacuna Hacienda vacuna <i>15/12/×3: Costo de la hacienda vendida en la fecha, computado a su VNR de transacción.</i>	87.840	87.840
Hacienda vacuna Producción hacienda vacuna Ganancia por tenencia hacienda vacuna <i>31/01/×4: Resultados de producción y de tenencia de la actividad ganadera.</i>	121.976	101.023,50 20.952,50
Toros reproductores Costo producción hacienda vacuna Ganancia por tenencia toros reproductores Depreciación acumulada toros reproductores <i>31/01/×4: Revalúo y depreciación del ejercicio de los toros reproductores.</i>	3.480 2.840	2.460 3.860
Costo producción hacienda vacuna Productos veterinarios Ganancia por tenencia de productos veterinarios <i>31/01/×4: Revalúo a costo de reposición de los productos veterinarios consumidos en el ejercicio y en existencia a la finalización del mismo.</i>	970 380	1.350
Costo producción hacienda vacuna Depreciaciones acumuladas maq. e implementos <i>31/01/×4: Depreciación de máquinas e implementos afectados a la ganadería durante el ejercicio ×1/×2.</i>	10.800	10.800

Se presentan a continuación los movimientos en los mayores de las cuentas representativas de los activos biológicos de la actividad ganadera de esta empresa:

Hacienda vacuna			
Debe			Haber
Saldo inicial	168.640	Venta	87.840
Compra	31.900		
Revalúo a fecha de cierre	121.976		
Suma	322.516	Suma	87.840
Saldo (existencia final a VNR)	234.676		

Toros reproductores			
Debe			Haber
Costo de reposición al inicio	23.400		
Revalúo a costo de reposición	3.480		
Suma	26.880		
Saldo	26.880		

Depreciación acumulada toros reproductores			
Debe			Haber
		Acumulada al inicio	7.020
		Revalúo a costo de reposición	1.020
		Depreciación del ejercicio	2.840
		Suma	10.880
		Saldo	10.880

La diferencia de saldos de estas dos últimas cuentas, determina la medición neta de los toros reproductores a costo de reposición, por \$ 16.000.

Por otra parte, los saldos arrojados por las cuentas que conformarán el resultado de esta actividad son los que se indican a continuación:

Cuentas	Saldos	
	Deudores	Acreedores
Producción hacienda vacuna		101.023,50
Ganancia por tenencia hacienda vacuna		20.952,50
Costo producción hacienda vacuna	24.080	
Ganancia por tenencia toros reproductores		2.460
Ganancia por tenencia de productos veterinarios		1.350
Venta - Hacienda vacuna		93.120
Costo venta hacienda vacuna	87.840	
Impuestos sobre ventas	3.415	
Comisiones sobre ventas	1.885	
Totales	17.200	218.906

En consecuencia, la actividad ganadera de esta empresa arrojó una ganancia neta de \$101.706.

b.7. Estados contables

Los estados contables del ejercicio incluirán, en lo referente exclusivamente a este planteo, los siguientes conceptos:

b.7.1. Estado de situación patrimonial al 31 de enero de x4

ACTIVO	
Activos corrientes	
Bienes de cambio - Nota N°	237.786
Activos no corrientes	
Bienes de uso - Anexo 1.	16.000

El detalle de la composición de estos rubros es el siguiente:

Nota N° - Bienes de cambio Bienes destinados a ser consumidos en el proceso de producción de bienes destinados a la venta: (medidos a su costo de reposición) Forrajes	1.180	
--	-------	--

Productos veterinarios	1.930	3.110
Activos biológicos:		
Hacienda vacuna:		
• En crecimiento (terneros, terneras y vaquillonas)	155.826	
• Terminada: (novillos)	78.850	234.676
Total del rubro		237.786
Bienes de uso		16.000
Activos biológicos: Toros en producción		

b.7.2. Estado de Resultados

Las normas sobre este estado de la Resolución Técnica N° 22, reproducidas con anterioridad, en el planteo referido al caso de agricultura, con relación a la exposición de los resultados por tenencia de bienes de cambio específicos de la actividad agropecuaria establecen:

Los resultados generados por el cambio de valor de los productos agropecuarios posterior a su obtención, si éstos son medidos contablemente a su costo de reposición serán expuestos en el renglón resultados financieros y por tenencia. Si fueran medidos a su valor neto de realización por aplicación de las pautas contenidas en la sección 7 de esta resolución técnica, serán expuestos como resultado por valuación de bienes de cambio al valor neto de realización.

La aplicación de estos criterios al caso de ganadería planteado es la siguiente:

- Como la actividad de la empresa es predominantemente agropecuaria, el resultado neto de la producción debe exponerse como primer rubro del estado de resultados.
- A continuación, se expondrán las operaciones de ventas realizadas en el ejercicio. Si bien estas transacciones no arrojan resultado alguno dada la previa medición de los productos y animales vendidos a valor neto de realización de la fecha de las respectivas transacciones, su exposición está prevista, para cumplimentar requerimientos de índole legal.
- Los resultados provenientes de la medición de la hacienda a su VNR se expondrán inmediatamente después, como resultados por valuación de bienes de cambio al valor neto de realización.

En consecuencia, el estado de resultados en lo que refiere exclusivamente a la actividad ganadera que corresponde a este caso, será:

Estado de Resultados correspondiente al ejercicio finalizado el 31 de enero de x4

Producción hacienda vacuna	101.023,50
Costo de producción de hacienda vacuna - Anexo 3	-24.080,00
Ganancia producción hacienda vacuna	76.943,50
Ventas - Hacienda vacuna	93.120,00
Costo - Anexo 2	-87.840,00
Ganancia bruta sobre ventas	5.280,00
Resultado de la medición de bienes de cambio a valor neto de realización:	
Ganancia por tenencia hacienda vacuna	20.952,50
Subtotal: Resultados de producción y por tenencia de bienes destinados a la venta (76.943,50 + 5.280,00 + 20.952,50)	103.176,00
Gastos	
De comercialización - Anexo 3	-5.280,00
Resultados financieros y por tenencia - Nota N° (a)	3.810,00

La ganancia neta arrojada por la actividad ganadera por \$ 101.706 (103.176 - 5.280 + 3.810) coincide con el saldo neto que arrojan las cuentas de resultados luego de las registraciones contables practicadas en este mismo planteo y que fueran detalladas a continuación de las mismas.

(a) La nota en la que se detalla el contenido de los restantes resultados financieros y por tenencia es la siguiente:

Resultados financieros y por tenencia	
Generados por activos	
Ganancia por tenencia productos veterinarios	1.350
Ganancia por tenencia toros reproductores	2.460
Total	3.810

Anexo 1. Bienes de uso

Rubros	Costo de reposición al inicio del ejercicio	Cambios de precios durante el ejercicio	Costo de reposición al cierre del ejercicio	Depreciaciones acumuladas				Medición contable al final del ejercicio
				Al inicio del ejercicio	Cambios de precios durante el ejercicio	Del ejercicio	Al cierre del ejercicio	
Toros reproductores	23.400	3.480	26.880	7.020	1.020	2.840	10.880	16.000

Anexo 2. Costo de ventas de hacienda vacuna

Conceptos	Hacienda vacuna
Existencias al inicio del ejercicio	168.640,00
Compras del ejercicio	31.900,00
Producción	101.023,50
Resultados por tenencia	20.952,50
Subtotal	322.516,00
Existencias al final del ejercicio	-234.676,00
Costo de ventas del ejercicio	87.840,00

Anexo 3. Costo de producción de hacienda vacuna

Conceptos	De Hacienda vacuna
Existencias al inicio del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	0
Compras de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	10.300
Gastos - Anexo 4.	15.540
Resultados por tenencia	1.350
Subtotal	27.190
Existencias al final del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	-3.110
Costo de producción del ejercicio	24.080

Anexo 4. Gastos y su aplicación (parte pertinente al caso planteado)

Conceptos	Total	Costos producción hacienda vacuna	Gastos de comercialización
Honorarios veterinarios	1.900	1.900	
Impuestos sobre ventas	3.415		3.415
Depreciación máquinas e implementos	10.800	10.800	
Depreciación toros reproductores	2.840	2.840	
Comisiones sobre ventas	1.865		1.865
Totales	20.820	15.540	5.280

3. Caso explotación de frutales (limones y naranjas)

3.1. Información de la empresa

La Empresa Citrus Norteños S.A., dedicada a la explotación de citrus (Limones y Naranjas) en el noroeste argentino, presenta la siguiente información al cierre de su ejercicio 30/04/X0:

Plantaciones en Desarrollo

Al inicio del período, 30/04/X0, los saldos estaban compuestos como sigue:

CONCEPTO	LIMONEROS			NARANJOS			Total
	Plantas	\$/u	\$	Plantas	\$/u	\$	
Plantaciones 2 años	1.000	12,50	12.500	600	12,00	7.200	19.700
Plantaciones 1 año	1.000	8,50	8.500	0	7,00	0	8.500
Plantaciones Nuevas	1.000	4,00	4.000	1.200	3,00	3.600	7.600
	3.000		25.000	1.800		10.800	35.800

Las plantaciones en desarrollo son aquellas que van desde la fecha de su implantación hasta el momento en que comienza la producción en volúmenes y calidad comerciales. En el caso particular de los citrus explotados por la firma, eso ocurre a partir del tercer año de su implantación, no obteniéndose producción cuantificable durante los años anteriores. Debido a ello, la firma transfiere al cierre del ejercicio todas aquellas plantaciones con tres años de desarrollo a Plantaciones en Producción.

La valuación se efectúa a Costo de Reposición debido a que se trata de bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad y para los que no existe un mercado activo en su condición actual o en un estado posterior más avanzado.

A tal efecto se aplica la disposición de la Resolución Técnica 22 que dice:

7.2.2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual

Se incluirán dentro de este grupo solamente aquellos bienes para los que no fuere posible, o económicamente factible sin un inapropiado costo o esfuerzo, la determinación de su valor de mercado en forma directa haciendo uso de algunas de las alternativas que se exponen en el punto 7.2.1 anterior.

7.2.2.1. Medición contable desde el inicio de las actividades preparatorias hasta que finaliza el proceso de crecimiento o desarrollo

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinados de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica 17.

Si la obtención del valor de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica 17.

7.2.2.2. Medición contable desde el inicio de la producción hasta que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinados de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica 17 menos el importe neto obtenido por la realización de los productos obtenidos.

Si la obtención del valor de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica 17.

Durante el ejercicio que va desde el 01/05/X0 hasta el 30/04/X1, se aplicaron a estas plantas en desarrollo costos de acuerdo con el siguiente detalle:

CONCEPTO	LIMONEROS			NARANJOS			Total
	Plantas	\$/u	\$	Plantas	\$/u	\$	
Plantaciones 3 años	1.000	3,50	3.500	600	2,70	1.620	5.120
Plantaciones 2 años	1.000	3,50	3.500	0	2,70	0	3.500
Plantaciones 1 año	1.000	3,50	3.500	1.200	2,70	3.240	6.740
Plantaciones Nuevas	2.000	4,00	8.000	0	3,00	0	8.000
	5.000		18.500	1.800		4.860	23.360

Al cierre del ejercicio (30/04/X1), de acuerdo con lo expresado anteriormente, las Plantaciones de tres años se transfieren desde Plantaciones en Desarrollo a Plantaciones en Producción. Las restantes Plantas en desarrollo, valuadas al costo de reposición de los insumos (bienes y servicios) necesarios para obtener un activo similar, mostraban la siguiente situación:

CONCEPTO	LIMONEROS			NARANJOS			Total
	Plantas	\$/u	\$	Plantas	\$/u	\$	
Plantaciones 2 años	1.000	12,20	12.200	0	10,00	0	12.200
Plantaciones 1 año	1.000	7,70	7.700	1.200	5,80	6.960	14.660
Plantaciones Nuevas	2.000	4,10	8.200	0	3,00	0	8.200
	4.000		28.100	1.200		6.960	35.060

En lo relativo a las Plantaciones en Producción, los saldos al inicio del ejercicio eran:

<i>Valores Sin Depreciación</i>							
CONCEPTO	LIMONEROS			NARANJOS			Total
	Plantas	\$/u	\$	Plantas	\$/u	\$	
Plantaciones 11 años	4.000	16,00	64.000	3.000	14,50	43.500	107.500
Plantaciones 7 años	2.000	16,00	32.000	0	14,50	0	32.000
	6.000		96.000	3.000		43.500	139.500

<i>Depreciación acumulada</i>							
CONCEPTO	LIMONEROS			NARANJOS			Total
	Plantas	\$/u	\$	Plantas	\$/u	\$	
Plantaciones 11 años	4.000	31 %	19.840	3.000	31%	13.485	33.325
Plantaciones 7 años	2.000	15%	4.800	0	15%	0	4.800
	6.000		24.640	3.000		13.485	38.125
Residual Neto			71.360			30.015	101.375

Tal como se expresara, las Plantaciones en Producción son aquellas que van desde el inicio de la producción comercial al fin del tercer año hasta el fin de la vida útil de la planta, en la que las mismas son eliminadas.

La valuación se efectúa a Costo de Reposición debido a que se trata de bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad y para los que no existe un mercado activo en su condición actual o en un estado posterior más avanzado.

A tal efecto se aplica la disposición de la Resolución Técnica 22 que dice:

7.2.2.4. Medición contable de los valores originales sin depreciación desde que finaliza el proceso de desarrollo biológico hasta el fin de la vida útil del bien

Su medición contable se efectuará al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinados de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica 17 acumulados hasta la finalización del proceso de desarrollo biológico. La totalidad de los costos asociados posteriores a dicha fecha deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Si la obtención del valor de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la

sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica 17.

7.2.3. Depreciaciones acumuladas

A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de activos biológicos valuados de acuerdo con el punto 7.2.2 anterior, se considerará en su medición contable la correspondiente depreciación acumulada que se calculará de la siguiente forma:

- (1) Importe del valor original sin depreciación, menos el valor residual estimado al finalizar la vida útil, dividido por la producción total del bien (obtenida más esperada hasta el fin de la vida útil) y multiplicado por la producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición contable;
- (2) la variación producida en el período contable se imputará a resultados de acuerdo con:
 - (a) la variación atribuida a cambios en la medición residual del bien al inicio del período contable, se imputará a "Resultados por tenencia";
 - (b) la variación atribuida a los volúmenes de producción obtenida durante el período contable se imputará al "Costo de producción" de los frutos que el bien produce.

Si el ente no pudiere, o no resultare razonable en virtud de las particulares características del bien, efectuar el cálculo de las depreciaciones siguiendo el método descrito en el párrafo anterior, podrá utilizar algún otro método alternativo que resulte racionalmente aplicable al caso particular y que también satisfaga los requisitos de la información contable que establece la Resolución Técnica 16 (Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales).

En el caso particular de estos citrus, la empresa determinó que el costo de reposición se determinara para el equivalente de una planta de tres años con máximo potencial productivo, ya que en ese momento concluye prácticamente el desarrollo biológico de dichas plantaciones.

La producción obtenida hasta el inicio del ejercicio, la obtenida durante el ejercicio, y la que se espera obtener hasta el fin de la vida útil productiva de cada una de las plantaciones en producción (en % sobre la producción total esperada), fue la siguiente:

	Anterior	Ejercicio	Acumulada	Proyectada	Total
Plantaciones 11 años	31%	5%	36%	64%	100%
Plantaciones 7 años	15%	6%	21%	79%	100%
Plantaciones 3 años	0%	0%	0%	100%	100%

Las cifras que muestran al cierre del ejercicio (30/04/X1) de acuerdo con las pautas de valuación expuestas son las siguientes:

<i>Valores Sin Depreciación</i>							
	Plantas	\$/u	Limoneros	Plantas	\$/u	Naranjos	Total
Plantaciones 12 años	4.000	16,50	66.000	3.000	15,00	45.000	111.000
Plantaciones 8 años	2.000	16,50	33.000	0	15,00	0	33.000
Plantaciones 3 años	1.000	16,50	16.500	600	15,00	9.000	25.500
	7.000		115.500	3.600		54.000	169.500
<i>Depreciación Acumulada</i>							
Plantaciones 12 años	4.000	36%	23.76 0	3.000	36%	16.200	39.960
Plantaciones 8 años	2.000	21%	6.930	0	21%	0	6.930
Plantaciones 3 años	1.000	0%	0	600	0%	0	0
	7.000		30.690	3.600		16.200	46.890
Residual Neto			84.810			37.800	122.610

Los restantes activos biológicos relacionados con la actividad productiva de la empresa, son los frutos en producción.

Se trata de activos que a la fecha de cierre del ejercicio tienen un grado de desarrollo para el que no existen mercados activos en los que se los pueda comercializar. Dichos mercados existen para dichos activos biológicos al momento de su cosecha que ocurre a los dos meses posteriores al cierre del ejercicio. La valuación se efectúa al Valor Actual Neto de los ingresos que producirá la realización de los frutos netos de los costos de producción, cosecha y comercialización a devengar en el futuro, descontados a una tasa determinada en función del costo del dinero, el grado de avance en el proceso biológico y los riesgos agrícolas inherentes a la producción de la campaña.

Los saldos por estos conceptos al inicio del ejercicio (30/04/X0) eran los siguientes:

Concepto	\$
Limones en Proceso	12.800
Naranjas en Proceso	8.400
Total	21.200

La valuación se efectúa al Valor Actual Neto de los flujos netos de fondos a percibir por su realización en el futuro al momento de la Cosecha.

A tal efecto se aplica la disposición de la Resolución Técnica 22 que dice:

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

Los bienes que se encuentren a posteriori de la etapa inicial, es decir a partir del momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas, se medirán al importe neto descontado del flujo neto de fondos a percibir siempre que los siguientes elementos a considerar para la determinación del referido flujo puedan estimarse en forma confiable y verificable:

- (1) Precio de venta esperado. En aquellos casos en donde el ente no comercialice los 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" deberá utilizar como base para la medición del ingreso esperado el valor neto a obtener de la realización del producto a recibir;
- (2) costos y gastos adicionales hasta la venta que no se hayan devengado aún en el período;
- (3) momentos de los flujos monetarios, tanto de los ingresos como de las erogaciones;
- (4) riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo necesario para poder ser comercializados en un mercado activo. Este concepto incluirá tanto los riesgos de precios, los de desarrollo biológico futuro, los climáticos, así como los derivados de plagas o elementos similares. Será un elemento esencial en la evaluación del riesgo asociado al desarrollo biológico futuro, el grado de desarrollo actual en relación con el necesario para ser comercializado en un mercado activo;
- (5) 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 un tasa libre de riesgos debido que la consideración de los mismos ya se encuentran incluidos en el punto (4) anterior.

La introducción del concepto de riesgos asociados a cada uno de los elementos que se utilizan para la medición, se logra de la manera más adecuada cuando se utiliza el promedio ponderado que surge de compu-

tar cada una de las alternativas posibles de magnitudes a alcanzar por la probabilidad de que dicha magnitud se verifique, todo ello medido de acuerdo con la información disponible a la fecha de la medición contable.

Si los requisitos de confiabilidad y verificabilidad de los datos a emplear no pudieran satisfacerse, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinados de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica 17.

Si la obtención del valor de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica 17.

Cuando el ente incluya entre sus activos biológicos bienes similares entre sí, algunos de los cuales estarán destinados a la venta en el curso habitual de los negocios y otros destinados a ser utilizados como factores de la producción en el curso normal de la actividad y no resulte posible o razonablemente factible su separación en virtud de su destino, deberá valuar la totalidad de dichos bienes de acuerdo con las pautas de este punto, es decir como si todo el conjunto de los bienes estuviere destinado a la venta en el curso normal de los negocios.

Los costos devengados durante el ejercicio para la producción de los frutos X0 fueron:

Concepto	\$
Limonos en Proceso	3.700
Naranjas en Proceso	2.400
Total	6.100

Los costos devengados durante el ejercicio para la producción de los frutos X1 fueron:

Concepto	\$
Limonos en Proceso	3.900
Naranjas en Proceso	2.700
Total	6.600

A la fecha de la cosecha, Junio X0 el valor actual neto de los frutos en planta eran:

Concepto	\$
Limones en Planta	28.400
Naranjas en Planta	12.900
Total	41.300

Los frutos fueron comercializados durante los meses de Junio a Agosto de X0 a los siguientes VNR:

Concepto	VNR	Ventas	Gs. Cosecha	Gs. Comer
	\$	\$	\$	\$
Limones en Planta	29.100	42.100	(11.800)	(1.200)
Naranjas en Planta	11.400	23.800	(11.700)	(700)
Total	40.500	65.900	(23.500)	(1.900)

Los saldos acumulados al cierre del ejercicio eran:

Concepto	\$
Limones en Proceso	14.300
Naranjas en Proceso	9.100
Total	23.400

Los mismos fueron determinados de acuerdo con los cálculos siguientes:

	Limones	Naranjas
Flujos proyectados		
Máxima	34.560	25.790
Mínima	30.670	22.360
Promedio Ponderada	32.447	23.897
Erogaciones	(18.004)	(14.706)
Valor Nominal Neto	14.443	9.191
Valor Descontado	14.300	9.100

Tal como surge de la norma aplicable, se han calculado los datos básicos para la elaboración del flujo de fondos neto, determinado para cada uno de los componentes el valor esperado, que surge de calcular el valor ponderado de las diferentes alternativas de producción física, calidad, precio de venta, costos variables y fijos, etc. por las probabilidades de que dichas magnitudes se verifiquen, medidas a la fecha de cierre del ejercicio.

A título de ejemplo se incluye la determinación efectuada para determinar el ingreso esperado por la realización de limones:

Producción Esperada Limones	Cantidad	Probabilidad
Máxima	7.260	20%
Media	7.000	55%
Mínima	6.930	25%
Esperado	7.035	
Precio Esperado Limones		
Máximo	4,7603	20%
Medio	4,6923	45%
Mínimo	4,4257	35%
Esperado	4,6126	
Ingreso Esperado	32.447	

La determinación de los costos se hace determinando el valor nominal y fechas de los costos fijos y los variables consistentes con la cantidad esperada determinada de acuerdo con lo descrito en el cuadro anterior. Luego se calcula el valor actual descontando a la tasa libre de riesgos determinada previamente.

3.2. Solución

3.2.1. Papeles de trabajo

A efecto de preparar la información a fin de confeccionar la parte pertinente de los estados contables de acuerdo con la Resolución Técnica N° 22 aplicable a la Actividad Agropecuaria que desarrolla la empresa, sugerimos la elaboración de los siguientes Papeles de Trabajo:

Activos biológicos en desarrollo: (plantaciones)

CONCEPTO	REF	PLANTACIONES		
		Limoneros	Naranjos	Total
Existencia al inicio		25.000	10.800	35.800
Costos devengados	(1)	18.500	4.860	23.360
Valorización (Desvalorización)	(2)	600	120	720
Transferencias	(3)	(16.000)	(8.820)	(24.820)
Existencia al cierre		28.100	6.960	35.060

Referencias:

- (1) Importe de los costos aplicados durante el ejercicio a las tareas agrícolas correspondientes a las plantaciones de hasta 3 años de desarrollo desde su implantación.
- (2) Importe determinado por diferencia entre los valores calculados al cierre del ejercicio a su valor de costo de reposición y los saldos al inicio más los costos erogados durante el ejercicio. Las diferencias determinadas corresponden a cambios en los valores corrientes de los bienes y servicios necesarios para su obtención, ya que no se reconoce en estos casos desarrollo biológico alguno.
- (3) Importe de los saldos al inicio de plantas que durante el ejercicio cumplieron tres años de permanencia en este grupo, con más los costos aplicados a las mismas durante el ejercicio.

Activos biológicos en desarrollo: (frutos en proceso)

ACTIVOS BIOLÓGICOS EN DESARROLLO:				
CONCEPTO	REF	FRUTOS EN PROCESO		
		Limones	Naranjas	Total
Existencia al inicio		12.800	8.400	21.200
Costos devengados	(4)	7.600	5.100	12.700
Desarrollo Biológico	(5)	22.300	8.500	30.800
Transferencias	(6)	(28.400)	(12.900)	(41.300)
Existencia al cierre		14.300	9.100	23.400

Referencias:

- (4) Importe de los costos aplicados durante el ejercicio a las tareas agrícolas correspondientes a la obtención de los frutos. Normalmente estos son determinados como la diferencia entre los costos totales erogados durante el ejercicio en las plantaciones de frutales y los costos necesarios para el desarrollo de la plantación propiamente dicha determinada por los técnicos del área.
- (5) Importe determinado por la diferencia entre el valor de los frutos cosechados y los que se han determinado como en existencia al cierre del período con respecto a los saldos iniciales y costos aplicados.
- (6) Importe de los frutos cosechados, valuados a VNR.

Activos biológicos terminados: (frutos cosechados)

ACTIVOS BIOLÓGICOS EN DESARROLLO:				
CONCEPTO	REF	FRUTOS EN PROCESO		
		Limones	Naranjas	Total
Existencia al inicio		12.800	8.400	21.200
Costos devengados	(4)	7.600	5.100	12.700
Desarrollo Biológico	(5)	22.300	8.500	30.800
Transferencias	(6)	(28.400)	(12.900)	(41.300)
Existencia al cierre		14.300	9.100	23.400

Referencias:

- (7) Importe correspondiente al cambio de valor neto de realización de los productos obtenidos entre la fecha de la cosecha y la fecha de su efectiva comercialización. No implica por ende reconocimiento de desarrollo biológico, ya que este grupo comprende sólo activos biológicos que han completado su desarrollo.
- (8) Importe de los frutos cosechados valuados a VNR transferidos desde el grupo de los activos en desarrollo al momento de la cosecha.
- (9) VNR correspondiente a los frutos vendidos en el momento de su efectiva comercialización.

Activos biológicos en producción: (plantas en producción)

ACTIVOS BIOLÓGICOS EN PRODUCCIÓN:				
CONCEPTO	REF	EN PRODUCCIÓN		TOTAL
		Plantas Limón	Plantas Naranja	
Existencia al inicio		71.360	30.015	101.375
Valorización (Desvalorización)	(10)	2.730	1.215	3.945
Transferencias	(11)	16.000	8.820	24.820
Depreciación	(12)	(5.280)	(2.250)	(7.5 30)
Existencia al cierre		84.810	37.800	122.610

Referencias:

- (10) Importe correspondiente al cambio de valor neto residual no correspondiente a las depreciaciones del período. No implica por ende reconocimiento de desarrollo biológico, ya que este grupo comprende sólo activos biológicos que se valúan a Costo de reposición de los bienes y servicios necesarios, menos la depreciación acumulada calculada sobre las mismas bases. El resultado de valorización o desvalorización corresponde a los cambios en el valor de reposición de los distintos componentes del costo, ponderados por su participación relativa.
- (11) Importe transferido desde Plantaciones en desarrollo correspondiente a las plantaciones que cumplen tres años de implantadas en el ejercicio.
- (12) Importe del porcentaje correspondiente a la depreciación del período aplicado sobre los valores al cierre previamente calculados a Costo de reposición.

3.2.2. Exposición

La presentación de los rubros pertinentes en el Estado de Situación Patrimonial, debe efectuarse de acuerdo con lo siguiente:

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL		
	\$	\$(Ej Ant)
ACTIVOS CORRIENTES		
Bienes de Cambio (Nota w)	23.400	21.200
ACTIVOS NO CORRIENTES		
Bienes de Uso (Nota x)	157.670	137.175

En la información complementaria, debe presentarse la composición de cada uno de los rubros pertinentes del Estado de Situación Patrimonial de la siguiente manera:

	\$	\$(Ej Ant)
Nota w: Bienes de Cambio		
Activos Biológicos		
En desarrollo:		
Cultivos en proceso Limones	14.300	12.800
Cultivos en proceso Naranjas	9.100	8.400
	23.400	21.200
Nota x: Bienes de Uso		
Activos Biológicos		
En desarrollo:		
Plantas de Limón	28.100	25.000
Plantas de Naranja	6.960	10.800
	35.060	35.800
En producción:		
Plantas de Limón	84.810	71.360
Plantas de Naranja	37.800	30.015
	122.610	101.375
Total	157.670	137.175

También debe exponerse el grado de certidumbre que se obtiene en el proceso de valuación de los frutos en proceso al Valor Actual de los flujos de fondos esperados, en una nota de tenor similar al siguiente:

Nota.....: Frutos en Proceso: La valuación de los mismos se efectúa al Valor Actual Neto de los flujos de fondos esperados por su realización al momento de la cosecha, considerando los riesgos asociados al período futuro que va desde el cierre del ejercicio hasta la fecha de efectiva comercialización de los frutos. Debido al avanzado estado de desarrollo de la producción y a la experiencia recogida al respecto tanto por la empresa como por las cámaras empresarias del sector, el valor esperado determinado muestra un significativo grado de certeza, por lo que no es esperable que existan distorsiones de significación a la fecha de la cosecha.

Nota....: Plantaciones en Desarrollo y en Producción: La valuación de los mismos se efectúa al Costo corriente de reposición de los bienes y servicios necesarios para la obtención de un bien similar, neto de la depreciación correspondiente en su caso. Este criterio fue adoptado por la empresa debido a que no existe un mercado activo para dichas plantaciones que permita obtener valores confiables de su costo de reposición directa en forma regular que contemple por lo tanto el desarrollo biológico de las mismas.

Se transcribe a continuación la parte pertinente de la norma aplicable:

8.1. Exposición en el Estado de Situación Patrimonial

Activos Biológicos: estos activos se incluirán en la información complementaria en Bienes de cambio o bienes de uso, según corresponda, y por separado de los restantes bienes integrantes del rubro. Deberá especificarse además, su composición en las siguientes categorías, en función del grado de desarrollo evidenciado dentro del proceso y considerando las definiciones incluidas en la sección 5 de esta Resolución Técnica:

- a. En desarrollo
- b. Terminados
- c. En producción

Dentro de cada una de las categorías descriptas deberá exponerse como activo corriente o no corriente según corresponda, y adicionalmente en la información complementaria la composición en función de 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 de acuerdo con lo prescripto por el punto 7.1.2.2 de esta norma.

Cuando el ente hubiere adoptado a efecto de la valuación de los bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad alguno de los criterios que se incluyen en el acápite 7.2.2 anterior deberá exponer las causas que no le permitieron la utilización de ninguna de las opciones previstas en el acápite 7.2.1 de esta norma.

También deberá exponer las causas que determinaron la utilización de costos originales en lugar de costos de reposición cuando este fuera el caso.

Si el ente hubiere adoptado a efecto de la valuación de sus activos biológicos o la producción de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en

el acápite 7.1.3 de esta norma un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado activo, deberá exponer esta situación, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

La exposición de los rubros de resultados en el Estado correspondiente, debe efectuarse de la siguiente manera:

ESTADO DE RESULTADOS		
	\$	\$(Ej Ant)
Res. Prod. Agropecuaria (Nota y)	30.800	
Ventas	65.900	
Costo de Ventas	(64.000)	
Ganancia (Pérdida) Bruta	1.900	0
Gastos de Comercialización	(1.900)	
Resultados Financ. y Por Tenencia Generados por Activos (Nota z) Ganancia (Pérdida)	3.865	

Debe adicionalmente brindar la siguiente información complementaria:

	\$	\$(Ej Ant)
Nota y Res.Prod. Agropecuaria:		
Ingresos por Desarrollo Biológico		
Limonas	29.900	
Naranjas	13.600	
Costos Devengados		
Limonas	(7.600)	
Naranjas	(5.100)	
Resultado Neto Producc. Agropecuaria	30.800	0

Nota z Res.Fin. y por Tcia. Activos:		
Activos Biológicos:	720	
Plantaciones en Desarrollo	3.945	
Plantaciones en Producción	(800)	
Productos Agropecuarios		
Resultado Neto	3.865	0

La norma aplicable en este caso es la que se transcribe a continuación:

8.2. Exposición en el Estado de Resultados

8.2.1. Reconocimiento de Ingresos por producción

En los entes dedicados a la actividad agropecuaria el hecho sustancial de generación de sus ingresos es el crecimiento vegetativo, denominado en estas actividades "producción". La producción, para esta Resolución Técnica, es el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos - volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.

El fundamento del concepto "producción" es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente a los costos insumidos, 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 el punto 4.2.2 "Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas" de la Resolución Técnica 16.

8.2.2. Resultado de la producción Agropecuaria

El resultado neto por la producción agropecuaria se incluirá en el cuerpo del estado en un rubro específico, entre el Costo de los bienes vendidos y servicios prestados y el Resultado por Valuación de Bienes de Cambio a su VNR. En aquellos entes en que la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades, este rubro deberá exponerse como primer rubro del Estado de Resultados.

El resultado neto estará compuesto por la suma algebraica del valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención (cosecha, tala, recolección, etc.) más la valorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos la desvalorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos los costos devengados

durante el período atribuibles 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.

En la información complementaria deberá incluirse la composición del cálculo del valor así obtenido. Los costos incluidos en el cálculo -si corresponde- se referenciarán con el cuadro anexo que refleje la información requerida por el art. 64 inc I de la ley de sociedades comerciales, independientemente de su obligatoriedad legal.

Los resultados generados por el cambio de valor de los productos agropecuarios con posterioridad al momento de su obtención, tanto sean estos medidos contablemente a su costo de reposición o a su valor neto de realización por aplicación de las pautas contenidas en la sección 7 de esta resolución técnica, serán expuestos como resultados de tenencia, en el renglón resultados financieros y por tenencia del estado de resultados. En la información complementaria deberá discriminarse la composición de dicha cifra en función de la naturaleza de los productos que le dieron origen.

Si el ente hubiere utilizado un método de depreciación diferente al que establece como preferible el acápite 7.2.3 de esta norma, deberá exponer en la información complementaria dicha situación, acompañada de la descripción del criterio alternativo utilizado como base para el cálculo de las depreciaciones.

Se imprimió en el mes de mayo de 2006
en los talleres gráficos de Amalevi,
Mendoza 1851 - Rosario, Santa Fe, Argentina
Tel. (0341) 4213900 / 4242293 / 4218682
E-mail: amalevi@citynet.net.ar

