

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: ACTIVIDAD AGROPECUARIA. RESOLUCIÓN TÉCNICA 22

Ilharrescondo, Gustavo Alberto¹⁰

Facultad de Ciencias Económicas del Rosario

Universidad Católica Argentina

Av. Pellegrini 3314, CP 2000, Argentina

Resumen. La actividad agropecuaria cuenta con rubros específicos que requieren un tratamiento contable diferente al de otras ocupaciones. El presente trabajo tiene por objetivo analizar las normas contables profesionales aplicables a esta actividad con ejemplos que permiten comprender las normas de medición y exposición.

Palabras clave: Actividad agropecuaria - Productos agropecuarios - Activos biológicos - Resultado Producción Agropecuaria.

1. Introducción

Esta resolución tiene como **objetivo** definir criterios de medición y pautas de exposición aplicable a rubros específicos de la actividad agropecuaria.

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

La norma contempla el tratamiento de medición y exposición de los rubros:

- Activos biológicos;
- productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo;
- resultados atribuidos a la producción agropecuaria.

¹⁰ ga_ilharrescondo@uca.edu.ar

Para el caso en que la tierra afectada a uso agropecuario disminuya sus condiciones productivas, como consecuencia de su utilización en la actividad agropecuaria, deberá considerársela como un activo sujeto a depreciación, deduciendo del valor original la estimación del valor del deterioro imputando, el mismo, al costo de la producción agropecuaria en el correspondiente período contable.

No incluye el procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a su obtención.

Estas normas son aplicables a todos los entes que desarrollen actividades agropecuarias.

2. Definiciones

La resolución presenta definiciones para los vocablos y expresiones que se utilizan en la misma. Estos son:

Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos.

Activos biológicos: están compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados.

Activos biológicos en desarrollo: son aquellos que no han completado aún su proceso de desarrollo hasta el nivel de poder ser considerados como “en producción”, (por ejemplo: árboles frutales, bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo proceso biológico de crecimiento no ha concluido, aunque se puedan obtener del mismo bienes secundarios comercializables).

Activos biológicos en producción: son aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos (por ejemplo: animales y plantas destinadas a funciones reproductivas, árboles frutales y florales en producción, vacas lecheras, ovejas que producen lana, etc.).

Activos biológicos terminados: son aquellos que han concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos (por ejemplo: novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.).

Obtención de productos agropecuarios: es la separación de los frutos de un activo biológico o la cesación de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre específico de cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección, etc.

Productos agropecuarios: es el producido de la acción descrita en el punto anterior (por ejemplo: cereales cosechados, leche, lana, madera, frutos cosechados, etc.).

Mercado activo: para ser considerado activo a efecto de esta resolución técnica, un mercado debe cumplir con las siguientes condiciones:

- Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos;

- deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables; y
- los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.

Etapas inicial de desarrollo biológico: es la etapa que abarca desde:

- a. las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta
- b. el momento en que razonablemente pueda efectuarse 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.

Etapas siguientes a la inicial de desarrollo biológico: abarca desde el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas.

Producción: 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.

Respecto del reconocimiento de los activos biológicos o de un producto agropecuario, debe satisfacerse los requisitos exigidos por la secciones 5 de la Resolución Técnica 16 y 2.1 de la Resolución Técnica 17 ambas de la FACPCE.

3. Normas de Medición

Activos Biológicos

El criterio general de medición es Valores Corrientes.

Es aplicable según la siguiente clasificación:

- a) **Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad**
 1. VNR
 2. Valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir
 3. Costo de reposición

- b) **Bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad**

Costo de Reposición

- c) **Activos biológicos con procesos productivos continuos**

VNR

Ingresos por producción

El crecimiento vegetativo del activo (aumento de peso y cambio de categorías en animales, crecimiento de las plantas, etc.) implica un incremento en su valor generados por su proceso biológico. Este aumento se reconoce como un resultado por producción.

La RT 22 define a “la producción” como *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.

3. a) Bienes destinados a la venta

Los activos destinados a la venta se clasifican teniendo en cuenta si tienen o no mercado activo, y en el primer caso además el grado de desarrollo del activo a la fecha de la medición.

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

Se miden a **VNR**, obtenido de un mercado activo, en el que se efectúan tanto operaciones de compra como de venta.

Es aplicable a productos agropecuarios (v.g. cereales cosechados) y activos biológicos (v.g. animales en crecimiento y terminados). Reconoce resultado por tenencia por la diferencia de cotización del producto.

Ejemplo:

Una empresa posee en su acopio 200 toneladas de soja. Al momento de la cosecha el valor de cotización era de \$501,-, el costo incurrido en la producción fue de \$35.000, y el 30 de junio de 2006, fecha de cierre del ejercicio, la cotización era de \$510,-. Los gastos directos de venta son del 8%.

Dado que la soja (producto agropecuario) tiene un mercado activo, debe valuarse a su VNR.

Al momento de la cosecha:

Toneladas	Precio	Gastos de venta Precio x 8%	VNR Unitario	Valuación
200	501	40	461	92.200

Al cierre del ejercicio

Toneladas	Precio	Gastos de venta Precio x 8%	VNR Unitario	Valuación
200	510	41	469	93.800

La diferencia entre la valuación al cierre del ejercicio y la del momento de la cosecha ($93.800 - 92.200 = 1.600$) se reconoce como Resultado y se expone, en el Estado de Resultados, como “Resultados por valuación de bienes de cambio a valor neto de realización” debajo del Resultado bruto.

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.

Es el caso de plantas que se encuentra en desarrollo, por ejemplo el trigo sembrado, pero que todavía no está en condiciones de ser cosechado. Por lo tanto en su condición actual no hay mercado activo, pero una vez convertido en producto agropecuario si existirá.

En este caso el criterio aplicable será:

- Costo de reposición
o
- Importe neto descontado del flujo neto de fondos a percibir

Debe considerarse, para definir cuál de los dos criterios seguir, la etapa en la que se encuentra el activo biológico en desarrollo.

a) En la **etapa inicial de desarrollo biológico** se aplicará Costo de reposición de bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original.

Por ejemplo al momento de preparar la tierra y en la siembra se incurre en los siguientes costos: semilla, colocación de químicos, fertilizantes, control de maleza e implantación por un monto de \$ 25.000,- .

Al cierre del primer mes posterior a la siembra la sementera se encuentra en crecimiento, pero no pueden evaluarse los riesgos asociados ni el rendimiento esperado con precisión. Los valores de reposición de algunos de los productos adquiridos han aumentado en \$1.000. En esta etapa debe valuarse a su costo de reposición de bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar.

Costos incurridos	Diferencia	Costo de Reposición	Valuación de la sementera de trigo
25000	1.000	26.000	26.000

b) En la **etapa siguiente a la inicial de desarrollo biológico** se valorará a su importe neto descontado de flujo neto de fondos a percibir siempre que pueda estimarse en forma confiable y verificable.

El flujo Neto de fondos se determina considerando:

1. **Precio de venta esperado** (valor futuro del producto)
2. **Costos y gastos adicionales hasta la venta aún no devengados.** (por ejemplo gasto de cosecha)
3. **Momentos de los distintos flujos monetarios** (1 y 2)
4. **Riesgo asociado a la culminación del proceso de desarrollo.** Para considerar el riesgo debe recurrirse a un especialista. Este concepto incluye los riesgos de precio, los de desarrollo biológico futuro, los climáticos, así como los derivados de plagas o elementos similares
5. **Tasa de descuento.** Solo debe considerar el valor tiempo del dinero considerado por el mercado dado que el riesgo de la operación se considera en el punto 4.

Si no puede estimarse en forma confiable y verificable se medirán al costo de reposición de bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. Si este es muy costoso o no fuera posible su cálculo, se utilizar como sucedáneo el costo original.

En los casos de sembrados de cereales y oleaginosas, cuyo tiempo entre siembra y cosecha son de 6 meses, según Carlos Federico Torres, cuando el tiempo transcurrido es menor a 4 meses

deberían clasificarse en la etapa inicial de desarrollo biológico y luego de superado ese plazo pasarían a clasificarse en la etapa siguiente. Los argumentos dados son que, durante los primeros 4 meses, no es posible aún determinar el rinde en forma confiable de la cosecha y además, existe un lapso todavía prolongado en el que podrían producirse eventos climáticos desfavorables, lo que impide evaluar los riesgos asociados al proceso productivo.

Siguiendo con el ejemplo anterior, transcurridos 5 meses desde la siembra ya se estima el rendimiento en 150 tn, el riesgo en un 5% y el valor tiempo del dinero se mide en el 12% anual de interés. Además se estima incurrir en \$8.000,- en gastos de cosecha. El valor de cotización del trigo es \$330,- y los gastos directos de venta son del 8%

En este caso el cálculo sería el siguiente

Rendimiento	Cotización	VNR	Gastos a incurrir	Flujo Neto de Fondos Futuro
150 tn	\$330	45.540	8.000	37.540

Se debe calcular el valor actual tomando los distintos momentos de los flujos de fondos (positivos y negativos), en este ejemplo consideramos que todos se producen en el mismo momento.

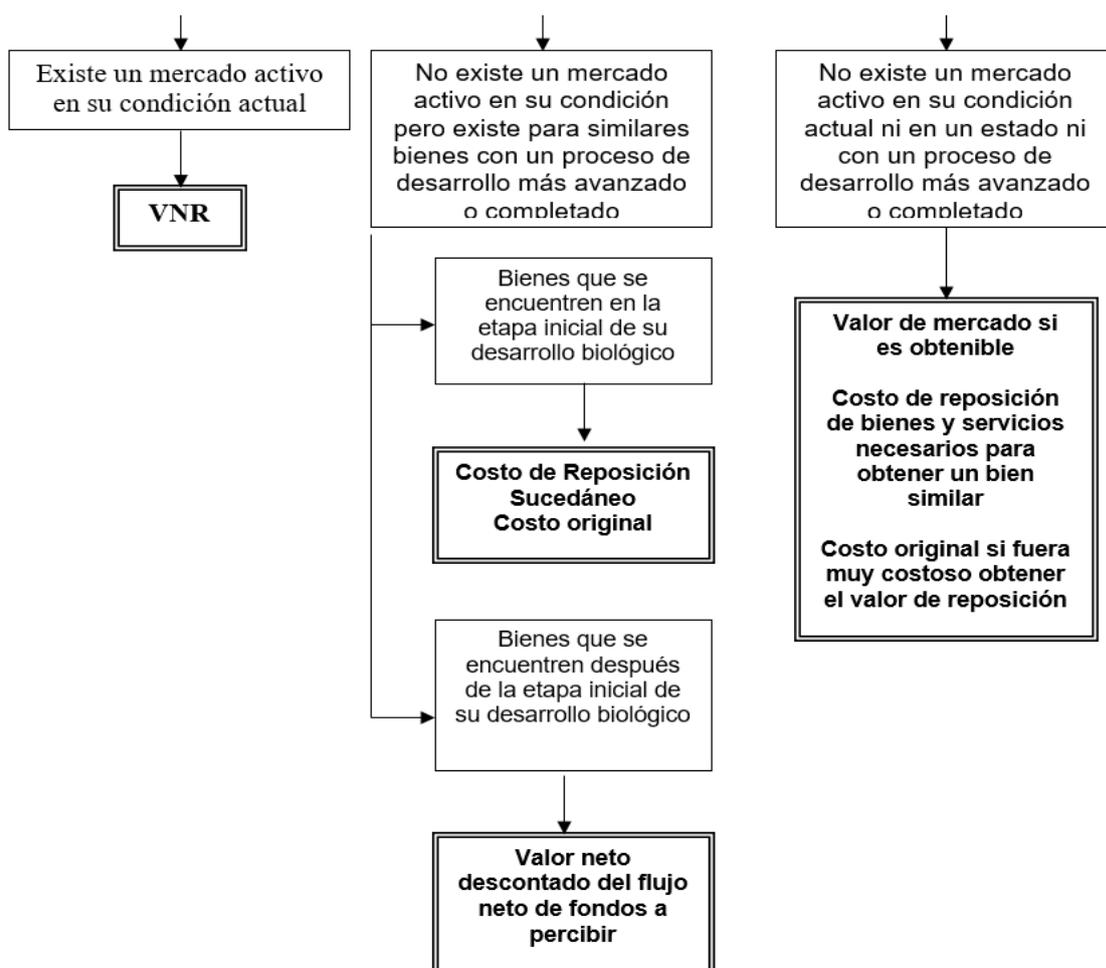
FNFF	Tasa Interés Anual	Tasa Interés mensual	Riesgo	FNFF Descontado
37.540	0,12	0,01	0,05	35.309

Por lo tanto la sementera de trigo quedaría valuada al \$35.309.

3) Bienes para los que No existe un mercado en su condición actual ni en un ni en un estado ni con un proceso de desarrollo más avanzado o completado.

En este caso deberá valuarse a valores de mercado si existieran, caso contrario deberán medirse al costo de reposición de bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar y si es muy costosa su obtención o no fuera posible, su costo histórico.

Cuadro 1. Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad



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

Este es el caso de los activos biológicos considerados bienes de uso. Los bienes que se incluyen en esta categoría pueden clasificarse teniendo en cuenta que exista o no un mercado activo en su condición actual:

a) Existe un mercado activo en su condición actual para los animales vacunos, porcinos, etc. Podría darse el caso de animales para los cuales no exista un mercado activo en su condición actual, pero si al comienzo de su vida útil (la comercialización en mercado activo es para animales que no se han utilizado en la producción).

b) Los bienes para los cuales no existe un mercado activo en su condición actual son, por ejemplo, las plantaciones de árboles frutales, viñedos, etc.

La norma señala que, 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 de la Resolución Técnica N° 17

La totalidad de los costos asociados posteriores a la finalización del desarrollo biológico deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (costo de producción).

Es importante aclarar que los bienes no destinados a la venta y para los que existe un mercado activo en su condición actual no son susceptibles de depreciación dado que la valuación contempla todas las valorizaciones y desvalorizaciones producidas en estos bienes.

Son amortizables aquellos bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual y aquellos para los que existe un mercado activo al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comercial

A partir del momento en que comienza la producción en volúmenes y calidad comercial se debe considerar la correspondiente depreciación acumulada.

Su cálculo será de la siguiente manera:

a) Cuando existe mercado activo:

Un establecimiento de cría adquiere un toro reproductor en \$10.000,- La vida útil del mismo es de 5 años. Como debería valuarse este activo al cierre del primer ejercicio?

- a) Si existe mercado activo en su condición actual debería valuarse a su costo de reposición, es decir valor de mercado más gastos necesarios para disponer del bien. Si su valor de mercado es de \$9.000,- más los gastos directos (comisiones, fletes, etc) \$900,- el toro debe valuarse a \$9.900. No debe amortizarse porque se considera que el valor de mercado contempla el posible deterioro que tiene el animal.
- b) No existe mercado activo en su condición actual pero si para bienes similares al inicio de la producción en volúmenes y calidad comercial. En este caso debería obtenerse el costo de reposición, según la información del punto a) anterior sería 9.900 y luego amortizarlo por el tiempo de vida útil, $9.900 / 5 = 1.980$, valor residual 7.980,-

b) Cuando no existe un mercado activo en su condición actual

Cuando se debe realizar la medición desde el inicio de las actividades preparatorias hasta que finaliza el proceso de crecimiento o desarrollo debe valuarse al costo de reposición de bienes y

servicios necesarios para obtener un bien similar. Esto quiere decir que su costo incluirá el valor de los árboles y los costos, por ejemplo, de plantación, fertilizantes, insecticidas, fungicidas, herbicidas, poda, riego, etc.

Cuando empieza la producción, pero aún sin llegar a volúmenes o calidad comercial, se mantiene el mismo criterio del párrafo anterior, la diferencia radica en que se deberá restar, al valor de costo de reposición, el importe que se logre obtener al realizar los productos cosechados.

Finalmente cuando la producción se encuentra en volúmenes y calidad comercial se mantiene el criterio de valuación adoptado hasta esta etapa pero solamente se admitirá incorporar, a partir de este momento, los costos atribuibles al mantenimiento del activo biológico en producción. El resto de los costos serán considerados costo de producción de los bienes destinados a la venta. A partir de esta etapa deberá considerarse la depreciación de los activos biológicos.

Amortizaciones

Amortización Acumulada:

- La amortización acumulada es igual al 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;

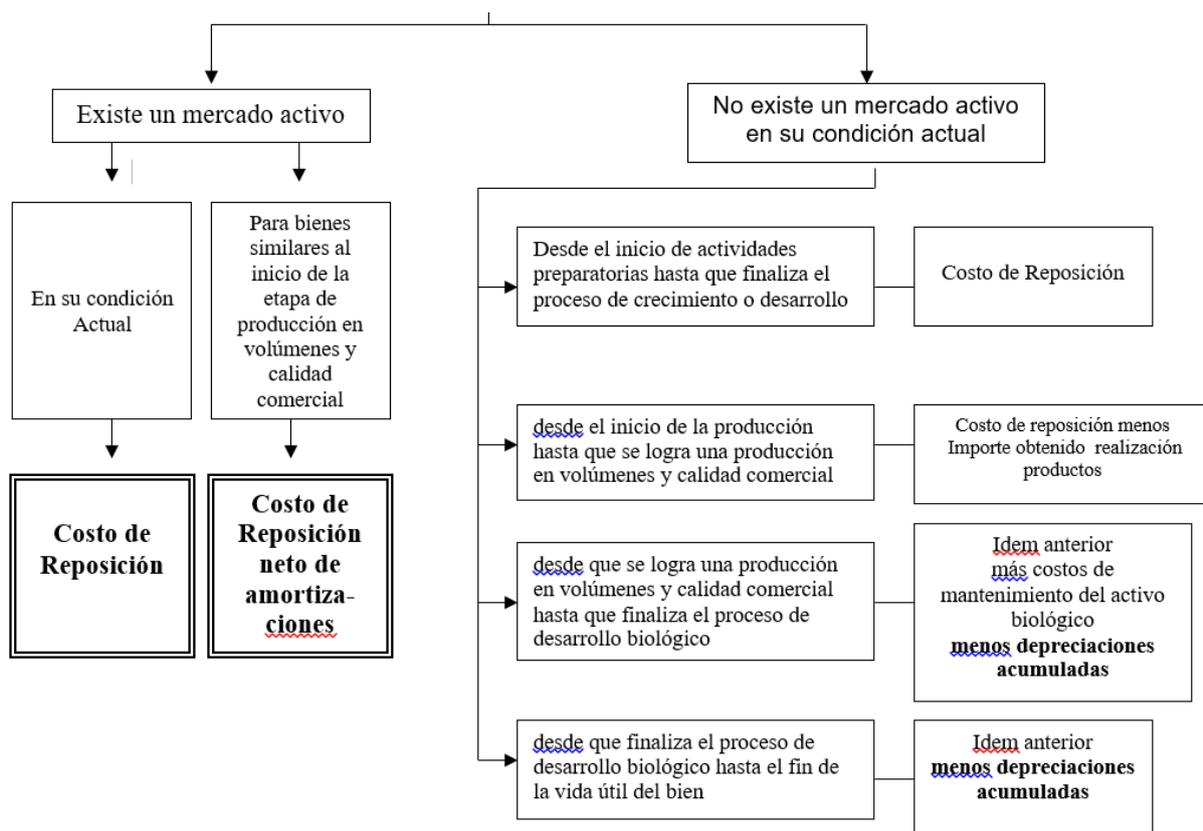
$$\frac{(\text{Valor original} - \text{valor residual estimado})}{\text{Producción Total esperada}} \times \text{Producción obtenida hasta fecha de medición}$$

Amortización del período

$$\frac{(\text{Valor original} - \text{valor residual estimado})}{\text{Producción Total esperada}} \times \text{Producción obtenida en el período}$$

- la variación producida en el período contable se imputará a resultados de acuerdo a lo siguiente:
 - la variación atribuida a cambios en la medición residual del bien al inicio del período contable, se imputará a *Resultados por tenencia*;
 - 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.

Cuadro 2. Bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad



3. c) Activos biológicos con procesos productivos continuos

Ejemplos de activos que se clasifican en este capítulo serían los animales vacunos, porcinos, etc que estén destinados a la venta.

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. (Esto está dado por ejemplo en el aumento o disminución de peso de los animales vacunos en un establecimiento de invernada, o con el nacimiento y el aumento de peso de los terneros en uno de cría).

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 *resultado de tenencia* o como *resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización* según lo indicado en el penúltimo párrafo de la sección 8.2.2. (*Resultado de la producción agropecuaria*) de la resolución técnica 22.

4 Normas de Exposición

a) Estado de Situación Patrimonial

Activos Biológicos:

Se deben exponer dentro del Rubro **Bienes de Cambio** (los destinados a la venta) o **Bienes de Uso** (los utilizados como factor de la producción en el curso normal de la actividad).

Por información complementaria se los presentará por separado de los restantes bienes integrantes del rubro que no sean activos biológicos. Además se los deberá categorizar, en función del grado de desarrollo evidenciado dentro del proceso, como:

- En desarrollo
- Terminados
- 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 la sección 7.1.2.2 de la resolución técnica.

Cuando se hubieran medido los bienes destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad, según los criterios seguidos para **Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual** se deberán exponer las causas que no le permitieron la utilización de ningunas de las opciones previstas en la sección 7.2.1 **Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual**.

También deberá exponer las causas que determinaron la utilización del costo original en lugar del costo de reposición cuando así hubiera ocurrido.

b) Estado de Resultados

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**".

- **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 por encima de las ventas.

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 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 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.

- **Resultado por tenencia**

- **Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización**

Los resultados generados por el cambio de valor de los productos agropecuarios con posterioridad al momento de su obtención, siendo éstos medidos contablemente a su valor neto de realización se expondrán en este renglón.

- **Resultados Financieros y por tenencia. Generados por activos.**

Si los productos agropecuarios son medidos a costo de reposición, los resultados serán expuestos como resultados por tenencia en este renglón. En la información complementaria deberá discriminarse la composición de estos resultados en función de la naturaleza de los productos que le dieron origen.

Cuando los activos biológicos se encuentren en desarrollo y se han medido a su costo de reposición, el resultado surgirá por diferencia entre esta valuación y la asignada al costo de producción hasta la fecha de la medición.

5. Medición de obligaciones a cancelar mediante la entrega de activos biológicos o productos agropecuarios

Esta cuestión no se encuentra tratada en la Resolución Técnica 22, por lo tanto debe aplicarse la Resolución Técnica 17.

La obligación consistente en entregar bienes que se encuentran en el activo: La deuda debe computarse por la suma de la medición asignada a dichos bienes y los costos necesarios para ponerlos a disposición del acreedor.

Los bienes a entregar deben ser producidos: se tomará el importe mayor entre las sumas recibidas y la suma de su costo de producción y de los costos necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor. Cuando se reciben bienes para ser insumidos en la producción, la comparación debe hacerse entre el precio de contado de dichos bienes a la fecha de la recepción y el costo de reposición de la producción de los bienes a entregar.

Los bienes a entregar deben ser adquiridos: Al costo de adquisición a la fecha de la medición y los costos adicionales necesarios para poner los bienes a disposición del acreedor.

Bibliografía

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. Resolución Técnica nº 22. Normas contables profesionales: Actividad agropecuaria.

Torres, C. (2008) Normas contables aplicables a la actividad agropecuaria. Santa Fe.