

**CRITERIOS DE MEDICIÓN Y EXPOSICIÓN DE LA
INFORMACIÓN DE ESTADOS CONTABLES DE LA
ACTIVIDAD AGROPECUARIA
RT N° 22 FACPCE**

Autor: CPN MARIO C. CORÁN

CAPÍTULO I:
CARACTERIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

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

Comprende tanto a la agricultura como a la ganadería.

DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS DE LA AGRICULTURA

La agricultura es el conjunto de técnicas y conocimientos para cultivar la tierra y la parte del sector primario que se dedica a ello. En ella se engloban los diferentes trabajos de tratamiento del suelo y los cultivos de vegetales. Comprende todo un conjunto de acciones humanas que transforma el medio ambiente natural.

Sus características más importantes son:

- El uso de extensas áreas y su dispersión en el espacio: Se caracteriza por ocupar grandes espacios. Se estima que el 12% de la superficie terrestre se halla bajo cultivo, a lo que hay que agregar un 23% bajo pasto permanente.
- Su dependencia de las condiciones meteorológicas: Las plantas requieren de luz solar, de agua y de temperatura, elementos éstos que le son aportados a través del fenómeno conocido por el clima (aunque existen tecnologías que permiten mitigar esta dependencia).
- Su dependencia del suelo: Las plantas necesitan de un soporte terrestre que las sostenga, les proporciona nutrientes, almacenes y las provea del agua aportada por las lluvias o los sistemas de riego.
- Una elevada inversión en tecnología.
- Predomina el monocultivo o la especialización agrícola.
- Mano de obra especializada.
- Posibilidad de lograr resultados en el corto y mediano plazo.
- Impacto medioambiental

TIPOS DE VEGETALES

Existen distintos tipos de vegetales:

- Cereales: gramíneas que producen granos o semillas.
- Hortalizas: conjunto de plantas cultivadas generalmente en huertas o regadíos, que se consumen como alimento, ya sea de forma cruda o preparada culinariamente, y que incluye las verduras y las legumbres verdes (las habas y los guisantes).

- Frutas: aquellos frutos comestibles obtenidos de plantas cultivadas o silvestres que, por su sabor generalmente dulce-acidulado, por su aroma intenso y agradable, y por sus propiedades nutritivas, suelen consumirse mayormente en su estado fresco, como jugo y/o como postre (y en menor medida, en otras preparaciones), una vez alcanzada la madurez organoléptica, o luego de ser sometidos a cocción.

- Oleaginosas: son vegetales de cuya semilla o fruto puede extraerse aceite, en algunos casos comestible y en otros casos de uso industrial.

ETAPAS EN LA AGRICULTURA

Las distintas etapas de la agricultura se describen en la Figura 1:



Figura 1

COSECHA FINA Y COSECHA GRUESA

La cosecha de granos se clasifica en fina y gruesa:

-Granos de cosecha fina: Trigo, cebada, avena, centeno, alpiste y mijo (entre los cereales); Lino (oleaginosas).

-Granos de cosecha gruesa: Maíz y Sorgo (cereales); Girasol, Soja y maní (entre los oleaginosas).

DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS DE LA GANADERÍA

La ganadería es una actividad económica que consiste en el manejo de animales domesticables con fines de producción para su aprovechamiento.

En cambio, el manejo de animales pertenecientes a especies silvestres (no domésticas) cautiverio o semi-cautiverio se conoce como Zoocría.

Las principales características de la ganadería son las que se detallan a continuación:

- Especialización en la producción de carne o de leche (selección de razas).
- Aumento progresivo de la tecnificación.
- Aumento del tamaño y de la cantidad de cabezas por explotación, lo que implica incremento en el rendimiento.
- La ganadería intensiva gana terreno con relación a la extensiva

GANADERÍA EXTENSIVA E INTENSIVA

Los sistemas extensivos, tradicionales o convencionales de producción animal se caracterizan esencialmente por formar parte de un ecosistema natural modificado por el hombre, es decir, un agroecosistema, y tienen como objetivo la utilización del territorio de una manera perdurable, o sea, están sometidos a los ciclos naturales, mantienen siempre una relación amplia con la producción vegetal del agroecosistema de que forman parte y tienen, como ley no escrita, la necesidad de llegar a la generación siguiente los elementos del sistema tanto inanimados como animados e incluso los construidos por el hombre, en un estado igual o superior que los que se recibieron de la generación precede.

En la ganadería intensiva el ganado se encuentra estabulado (establos), generalmente bajo condiciones de temperatura, luz y humedad que han sido creadas en forma artificial, con el objetivo de incrementar la producción en el menor lapso de tiempo; los animales se alimentan, principalmente, de alimentos enriquecidos. Es por esto que requiere grandes inversiones en aspectos de instalaciones, tecnología, mano de obra y alimento, entre otros. Entre sus ventajas se destaca una elevada productividad, que tiene como contraparte la gran contaminación que genera

TIPOS DE GANADERÍA EN FUNCIÓN DE LAS ESPECIES

Los diferentes tipos de ganadería en función de las especies son:

- Ganado vacuno
- Ganado porcino
- Ganado ovino

- Ganado caprino
- De conejos (cunicultura)
- Extensiva de Insectos (apicultura)
- De lombrices (lombricultura)
- Etc.

ESTABLECIMIENTOS DE CRÍA, INVERNADA Y MIXTOS

1) Establecimientos de cría

Los establecimientos de cría se ocupan de la etapa que va desde la gestación hasta el destete de los terneros que ocurre cuando alcanzan aproximadamente 160 kg.

Su objetivo es lograr destetar un ternero por vaca por año con la mayor carga animal que el campo soporte.

2) Establecimientos de invernada

Se conoce con el término de invernada al sistema de engorde vacuno. Este sistema puede estar integrado por una o dos etapas productivas que son la recría y la terminación.

a) Recría

Es el proceso productivo que va desde el destete hasta el momento en que los animales son aptos para su terminación, o reproducción.

b) Terminación

Es el proceso productivo que consiste en el engorde de animales (cualquier categoría), siendo el destino final de la producción, la res en el “gancho”

El objetivo de los establecimientos de invernada es lograr la máxima ganancia de peso por unidad de tiempo (GDPV) con la mayor carga posible de manera rentable.

3) Los establecimientos mixtos

Tienen como objetivo el ciclo completo del animal.

CLASIFICACIÓN DEL GANADO VACUNO

Vaca: hembras adultas que han tenido cría por lo menos una vez.

Vaquillona: hembra desde el destete hasta que pare por primera vez, instante en el que se considera vaca.

Toro: reproductor macho, en condiciones de entrar en servicio.

Torito: macho en preparación para entrar en servicio.

Novillito: macho castrado.

Ternero/a: hembra o macho desde el nacimiento hasta el destete.

INDICADORES DE GESTIÓN DE LA ACTIVIDAD GANADERA

Algunos de los más significativos indicadores de gestión de la ganadería son:

-Carga animal = nº de animales/ha.

- Porcentaje de reposición = bajas de vientres (viejas+vacías+enfermas+ventas+muerdes) / total de vientres * 100.

- Rendimiento de vientres: relaciona el nº de terneros comercializados por cada 100 vientres en existencia en el rodeo. Está afectado por el % de destete y el % de reposición; entonces el rendimiento de vientres (%) = % destete - % de reposición.

- Eficiencia en la producción de terneros = nº de terneros destetados / nº de animales que componen el rodeo o stock) * 100

- Eficiencia de stock = producción de carne (kg carne/ha/año) / carga animal promedio (kg/ha/año).

- Tasa de Eficiencia en la Producción de Carne = Producción de Carne Anual / Superficie Ganadera utilizada en el proceso.

La referencia a la unidad de superficie se debe a que en los sistemas de producción de carne a campo normalmente la tierra es el recurso de mayor valor o el más limitante, pero también podría calcularse la eficiencia productiva en relación a cada animal, por kilo de alimento consumido, por milímetro de agua, etc.

-Producción de Carne Anual en KG = Existencia Final + Ventas – Existencia Inicial – Compras (Todo en Kg)

- Superficie Ganadera utilizada en el proceso = Sumatoria Superficie de cada recurso x Meses de Ocupación / 12

- Tasa de Preñez = Vientres Preñados / Vientres con Servicio

- Tasa de Destete = Terneros Destetados / Vientres Preñados

- Tasa de Reposición = Vaquillonas de Reposición / Vientres con Servicio

CAPÍTULO II:
RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 22 DE LA FACPCE
ACTIVIDAD AGROPECUARIA

RT N° 22 FACPCE: OBJETIVO Y DEFINICIONES

La presente norma tiene como objetivo definir:

- a) los criterios de medición y
- b) pautas de exposición;

aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria.

Por lo tanto, los parámetros de capital a mantener y de unidad de medida del modelo contable vigente no están alcanzados por esta norma.

No obstante ello, debemos tener presente que la adopción de un determinado criterio de medición de activos y pasivos tiene incidencia en la cuantificación de la riqueza neta de cierre (Patrimonio Neto) y, por ende, en la determinación del Resultado del Período que

surge por diferencia entre dicha riqueza neta de cierre y el capital que se desea mantener (neto de aportes y retiros).

Asimismo, debemos recordar que los criterios de medición se aplican sobre los activos y pasivos y no sobre los resultados producidos por cada uno de ellos.

Dichos resultados quedan “medidos” indirectamente en función del criterio de medición utilizado en los activos y pasivos que los generaron.

RT 22 FACPCE: TRANSFORMACIÓN BIOLÓGICA

Comprende los procesos de:

- crecimiento,
- deterioro,
- producción y
- procreación

Estos procesos producen cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos.

La norma no cita a la mortandad dentro de estos procesos, lo que a criterio de este autor, debería corresponder.

RT 22 FACPCE: 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 crecimiento: 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.).

RT 22 FACPCE: PRODUCTOS AGROPECUARIOS

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.).

RT 22 FACPCE: MERCADO ACTIVO

Para ser considerado activo a efectos 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.

RT 22 FACPCE: ETAPAS DEL DESARROLLO BIOLÓGICO

1) Etapa 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.

2) Etapa siguiente 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.

RT 22 FACPCE: 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.

OTROS ASPECTOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

-Origen de la producción: La transformación biológica, es decir la capacidad de seres y organismos vivos de generar su crecimiento y reproducción.

- Procesos productivos: Constituyen una sucesión de fenómenos biológicos que se producen hasta la obtención del producto final.

- Clasificación de los procesos productivos:

a) Procesos Terminales

Son aquellos que generan productos utilizables por el hombre para su consumo, como por ejemplo producción de cereales, oleaginosas, frutos, legumbres.

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

-Procesos de corto y mediano plazo.

- Procesos de largo plazo.

b) Procesos Continuos:

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

RT 22 FACPCE: ALCANCE

Las normas contenidas en esta Resolución Técnica se aplican en la medición y exposición de los siguientes rubros:

a) activos biológicos;

b) productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo;

c) resultados atribuidos a la producción agropecuaria.

Los activos biológicos y los productos agropecuarios son activos que deben ser medidos (valuados) y expuestos en el Estado de Situación Patrimonial.

Los resultados atribuidos a la producción agropecuaria no se miden. Su cuantía depende del criterio de medición (valuación) que se haya utilizado en los respectivos activos y pasivos que les dieron origen. Estos resultados se exponen en el Estado de Resultados.

Esta Resolución Técnica no incluye el tratamiento de otros rubros que hacen a la producción agropecuaria, pero que no tienen o no tuvieron desarrollo biológico, tales como la tierra agropecuaria.

A estos rubros le son aplicables las restantes normas contables profesionales que fueren pertinentes.

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

Esta Resolución Técnica no incluye el tratamiento del procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a su obtención (por ejemplo: el procesamiento de uvas para la obtención de vinos y mostos, etc.).

Tampoco están comprendidos por la RT 22:

1. Los bienes a ser consumidos en la producción de bienes destinados a la venta en el curso de la actividad agropecuaria, tales como semillas, fertilizantes, productos veterinarios, plaguicidas, etcétera. Estos bienes son asimilables a las materias primas y los materiales de cualquier otra actividad productiva.
2. Los bienes de uso, que si bien son propios de esta actividad pero que no constituyen activos biológicos (como por ejemplo las maquinarias agrícolas, aguadas, alambrados, etcétera).

A todos estos activos le son aplicables las restantes normas contables profesionales que fuesen pertinentes (RT 17 y RT 8 y 9 en relación a su medición –valuación- y a su exposición, respectivamente).

RT 22 FACPCE: ÁMBITO DE APLICACIÓN

Las normas contenidas en esta Resolución Técnica son aplicables a todos los entes que desarrollan actividad agropecuaria, incluyendo aquellos que producen bienes con crecimiento vegetativo aplicando tecnologías que hacen un uso menor o nulo de la tierra.

RT 22 FACPCE: RECONOCIMIENTO INICIAL

Los entes descriptos en esta resolución técnica, deben reconocer la existencia de un activo biológico o de un producto agropecuario sólo cuando se hayan satisfecho los requisitos exigidos por

- *La sección 5 (Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables) de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales)*

Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente).

En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.

La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta

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

- *La sección 2.1 (Reconocimiento) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).*

En los estados contables deben reconocerse los elementos que

a) cumplan con las definiciones presentadas en la sección 4 (Elementos de los estados contables) de la segunda parte de la resolución técnica 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales); y

b) tengan costos o valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad descrito en la sección 3.1.2 (Confiabilidad, credibilidad) de la segunda parte de la resolución técnica 16.

El reconocimiento contable se efectuará tan pronto como se cumplan las condiciones indicadas.

RT 22 FACPCE: MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO

En cualquier partida del activo y del pasivo, es dable encontrar dos tipos de valores: los de entrada y los de salida.

En la Figura 2 se puede observar los valores de entrada y de salida en el caso de una partida del activo:



Figura 2

En los Valores de Entrada no es posible realizar la acción de medición por lo siguiente:

- Saldo Inicial: es un dato, está dado por el Saldo Final del período inmediato anterior.
- Incorporaciones: su importe está dado por el valor de la transacción (lo que las Normas llaman Medición Inicial)

En los Valores de Salida se debe efectuar la acción de medición, es decir aplicar valores históricos o corrientes (lo que las Normas llaman Mediciones Periódicas o Posteriores al Inicio).

FUNDAMENTOS PARA LA ADOPCIÓN DE VALORES CORRIENTES

Entre lo fundamentos más importantes para la adopción de valores corrientes para estos activos, se puede citar a los siguientes:

- Particularidad distintiva de los productos agropecuarios: su crecimiento vegetativo.
- Característica del mercado al cual se vuelca la producción: que no presenta esfuerzos para su comercialización.
- Los costos del productor de estos productos tienen poca influencia en los valores de mercado, ya que estos valores se determinan por la influencia de las innumerables fuerzas que gobiernan el mercado mundial.

LOS DISTINTOS TIPOS DE MERCADOS

En la Figura 3 se representan los distintos tipos de mercados (mayoristas y minoristas) y los precios causados por cada uno de ellos:

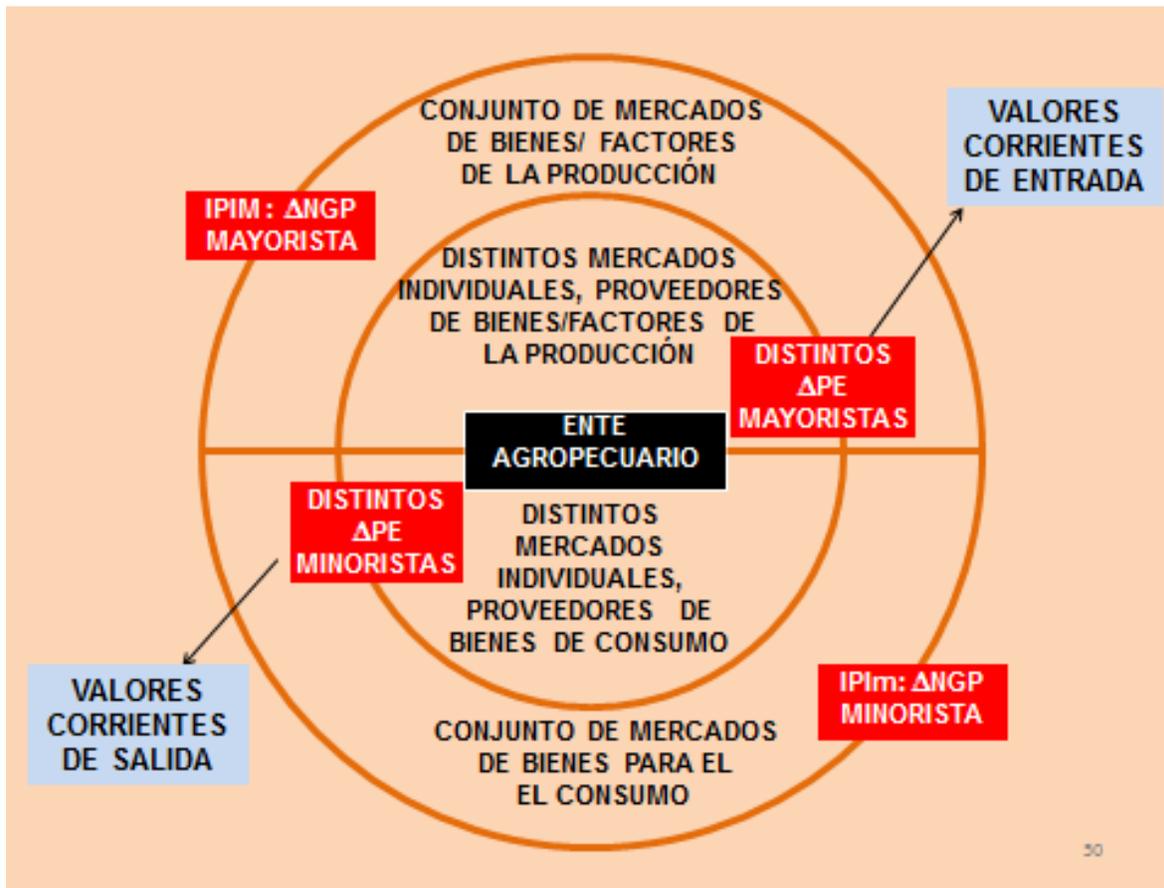


Figura 3

VALOR NETO DE REALIZACIÓN

De acuerdo con la RT 17 de la FACPCE en la determinación de los valores netos de realización se considerarán:

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

COSTO DE REPOSICIÓN

En función de lo prescripto por la RT 17 de la FACPCE, es dable tener presente que:

-los costos de reposición de un elemento deben establecerse acumulando todos los conceptos que integran su costo original, expresados cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de su medición.

- deberán utilizarse precios de contado correspondientes a los volúmenes habituales de compra o, si éstas no fueran repetitivas, a volúmenes similares a los adquiridos.

- los precios deben ser cercanos al cierre del período.

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

- reexpresiones basadas en la aplicación de índices específicos de los precios de los activos de que se trate o de los insumos que componen su costo.

- presupuestos actualizados de costos.

RT 22 FACPCE: MEDICIÓN DE BIENES DESTINADOS A LA VENTA EN EL CURSO NORMAL DE LA ACTIVIDAD

La norma distingue entre tres tipos de bienes:

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

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

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

En la Figura 4 se muestra una síntesis de las alternativas de medición para cada una de estas categorías de bienes:

1. Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual		Valor neto de realización
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	2.1 Bienes que se encuentren en la etapa inicial de su desarrollo biológico	Costo de reposición de los 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.

avanzado o completado	2.2 Bienes que se encuentren después de la etapa inicial de su desarrollo biológico	<p>Valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir siempre que los elementos a considerar para la determinación del referido flujo puedan estimarse en forma confiable y verificable.</p> <p>Si los requisitos de confiabilidad y verificabilidad de los datos a emplear no pudieran satisfacerse, se medirán al costo de reposición. Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original.</p>
3. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado		<p>Valores de mercado en la fecha de la medición contable.</p> <p>En caso contrario, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar.</p> <p>Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original</p>

Figura 4

RT 22 FACPCE: VALOR NETO DESCONTADO DEL FLUJO DE FONDOS

Los elementos a considerar para la determinación del referido flujo puedan estimarse en forma confiable y verificable son:

- (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. 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 mercado hace del valor tiempo del dinero y que no considere el efecto del impuesto a las ganancias, es decir debe utilizarse una tasa libre de riesgos debido a que la consideración de los mismos ya se encuentran incluidos en el punto (4) anterior.

RT 22 FACPCE: MEDICIÓN DE BIENES NO DESTINADOS A LA VENTA SINO A SU UTILIZACIÓN COMO FACTOR DE LA PRODUCCIÓN EN EL CURSO NORMAL DE LA ACTIVIDAD

La norma establece disposiciones con relación a dos categorías de bienes y las depreciaciones acumuladas:

- 1) Bienes para los que existe un mercado activo
- 2) Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual
- 3) Depreciaciones acumuladas

En la Figura 5 se puede observar una síntesis de las alternativas de medición de los bienes para los que existe un mercado activo:

<p>1. Bienes para los que existe un mercado activo</p>	<p>1.1 En su condición actual</p>	<p>Costo de reposición directo de un bien similar, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente.</p> <p>Los bienes que se incluyen en este grupo, no son sujetos a depreciación.</p>
--	-----------------------------------	---

	1.2 Para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales	Costo de reposición directo de un bien similar pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente, neto de las depreciaciones acumuladas.
--	--	--

Figura 5

En la Figura 6 se expone en forma sintética las alternativas de medición de los bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual:

2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual	2.1 Desde el inicio de las actividades preparatorias hasta que finaliza el proceso de crecimiento o desarrollo	Costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original
	2.2 Desde el inicio de la producción hasta que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial	Costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar menos el importe neto obtenido por la realización de los productos obtenidos., Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original.
	2.3 Valores originales sin depreciación desde que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial hasta que finaliza el proceso de desarrollo biológico	Costo de reposición de los 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
	2.4 Medición contable de los valores originales sin depreciación desde que finaliza el proceso de	Costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar acumulado hasta la finalización del proceso de desarrollo biológico. Si la obtención del

	desarrollo biológico hasta el fin de la vida útil del bien.	costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original
--	---	---

Figura 6

En la Figura 7 se expone la metodología para el cálculo de las depreciaciones:

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 al punto 2 se considerará en su medición contable la correspondiente depreciación acumulada	<p>Cálculo;</p> <ul style="list-style-type: none"> -valor original sin depreciación <li style="padding-left: 40px;">menos -valor residual estimado al finalizar la vida útil, <li style="padding-left: 40px;">dividido -la producción total del bien (producción obtenida más producción esperada hasta el fin de su vida útil) <li style="padding-left: 40px;">multiplicado -la producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición contable;
		<p>La variación producida en el período contable se imputará a resultados de acuerdo con:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la variación atribuida a cambios en la medición residual del bien al inicio del período contable, se imputará a Resultados por Tenencia (1) (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.

Figura 7

(1) Si la Norma se refiere a variaciones en el cálculo de la depreciación producidas por una nueva estimación del valor residual al final de la vida útil esperada, el efecto debería recaer sobre la cuenta de Depreciación Acumulada y no sobre Resultados por Tenencia ya que este último surge como diferencia entre el valor corriente del bien en un instante determinado y su valuación contable inmediata anterior.

RT 22 FACPCE: ACTIVOS BIOLÓGICOS CON PROCESOS PRODUCTIVOS CONTINUOS

La norma establece que 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.

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 la 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 esta Resolución Técnica.

RESULTADOS POR TENENCIA NOMINALES Y REALES

Los resultados por tenencia que se determinen por aplicación de las distintas alternativas de valores corrientes serán de carácter puramente nominal, salvo que se esté en un contexto de estabilidad.

Si, por el contrario, el contexto es inestable, hará que:

- solucionar el problema de unidad de medida de los activos que correspondan reconociendo la ganancia o pérdida por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda (CECPAM);
- comparar la variación nominal producida por dichos activos con el CECPAM causado por ellos;
- determinar el Resultado por Tenencia en Términos Reales.

VALOR LÍMITE DE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS

La aplicación de los criterios antes mencionados se halla condicionada por su valor límite, que recibe la denominación de valor recuperable, el que es definido en doctrina y en las normas contables profesionales como el mayor valor entre:

- el valor neto de realización (VNR)
- el de utilización económica (VUE).

RT 22 FACPCE: EXPOSICIÓN EN EL ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

En la Figura 8 se sintetiza las disposiciones de la norma con relación a la exposición de la información en el Estado de Situación Patrimonial y su respectiva Información Complementaria:

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL		INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA AL ESP		
		Clasificación 1	Clasificación 2	Rubros
Bienes de cambio	Corrientes	Activos biológicos	En desarrollo	Terneros, Sementeras, Alevines
			Terminados	Novillos, Cerdos, Bosques aptos para talar
		Productos agropecuarios		Frutos, Granos, Leche, Lana
	No corrientes	Activos biológicos	En desarrollo	Terneros, Terneras
		Productos agropecuarios		Madera
	Bienes de uso	No corrientes	Activos biológicos	En desarrollo
En producción				Toros Reproductores, Vacas Lecheras, Colmenas, Frutales,

Figura 8

Sin perjuicio de la información complementaria exigida por otras normas, se deberá incluir lo siguiente:

-El grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de bienes que se encuentren después de la etapa inicial de su desarrollo biológico.

- Cuando el ente hubiere medido los bienes destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad, mediante alguno de los criterios que se incluyen en la sección “Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual” deberá exponer las causas que no le permitieron la utilización de ninguna de las opciones previstas en la sección “Bienes para los que existe un mercado activo” de esta resolución técnica.

Esta exigencia es una redundancia ya que se debió recurrir a esta modalidad de valuación por carecer de un mercado activo.

-Las causas que determinaron la utilización del costo original en lugar del costo de reposición cuando así hubiera ocurrido

- Si el ente hubiera medido sus activos biológicos o la producción de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en la sección “Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado” de esta resolución técnica, utilizando 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.

RT 22 FACPCE: EXPOSICIÓN EN EL ESTADO DE RESULTADOS

Reconocimiento de Ingresos por Producción

La norma establece que el hecho sustancial de generación de los ingresos de las empresas agropecuarias es el crecimiento, es decir laproducción entendida como el incremento de valor por cambioscuantitativos o cualitativos –volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimientovegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.

Los fundamentos que la Resolución indica del concepto de Producción son:

- se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos,
- la inversión en éstos desencadena un proceso de acrecentamiento que en el curso normal de los negocios es irreversible,
- el costo incurrido no es representativo del valor del bien.

A su vez, la RT 22 encuentra su justificación en la RT 16 que dice:

Los ingresos resultan generalmente de ventas de bienes y servicios pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados

activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria.

Resulta necesario aclarar que estas cuestiones no están relacionadas con el parámetro del modelo contable relacionado con la determinación de ciertas bases de exposición de la información contable, sino con la definición de los elementos que componen los estados contables

Resultado de la producción agropecuaria

La norma establece que el resultado neto por la producción agropecuaria se incluirá en el cuerpo de estado en el 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.

A continuación se presentan las Figuras 9 y 10 con las dos alternativas de exposición del Estado de Resultados según sea la actividad agropecuaria el objeto principal o no del ente:

ENTES EN LOS QUE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA SEA LA PRINCIPAL

Producción (Anexo I)
Menos: Costo de Producción (Anexo II)
Ganancia (Pérdida) por Producción (Resultado Neto de la Producción s/RT 22)
Ventas
Menos: Costo de Ventas (Anexo III)
Ganancia (Pérdida) por Ventas
Resultado Valuación Bienes de Cambio a VNR
Resultados Financieros y por Tenencia (Anexo IV)

Figura 9

ENTES EN LOS QUE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA NO SEA LA PRINCIPAL

Ventas

Menos: Costo de Ventas (Anexo I)
Ganancia (Pérdida) por Ventas
Producción (Anexo II)
Menos: Costo de Producción (Anexo III)
Ganancia (Pérdida) por Producción (Resultado Neto de la Producción s/RT 22)
Resultado Valuación Bienes de Cambio a VNR
Resultados Financieros y por Tenencia (Anexo IV)

Figura 10

Por otra parte, el Resultado Neto de la Producción quedará determinado según esta norma de la forma en que se muestra en la Figura 11:

RESULTADO NETO DE LA PRODUCCIÓN

El valor de los productos agropecuarios obtenidos al <u>momento</u> 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

Figura 11

La exposición de los Resultados por Tenencia generados por los productos agropecuarios y los activos biológicos se hará de acuerdo con lo que se explica en la Figura 12 y 13:

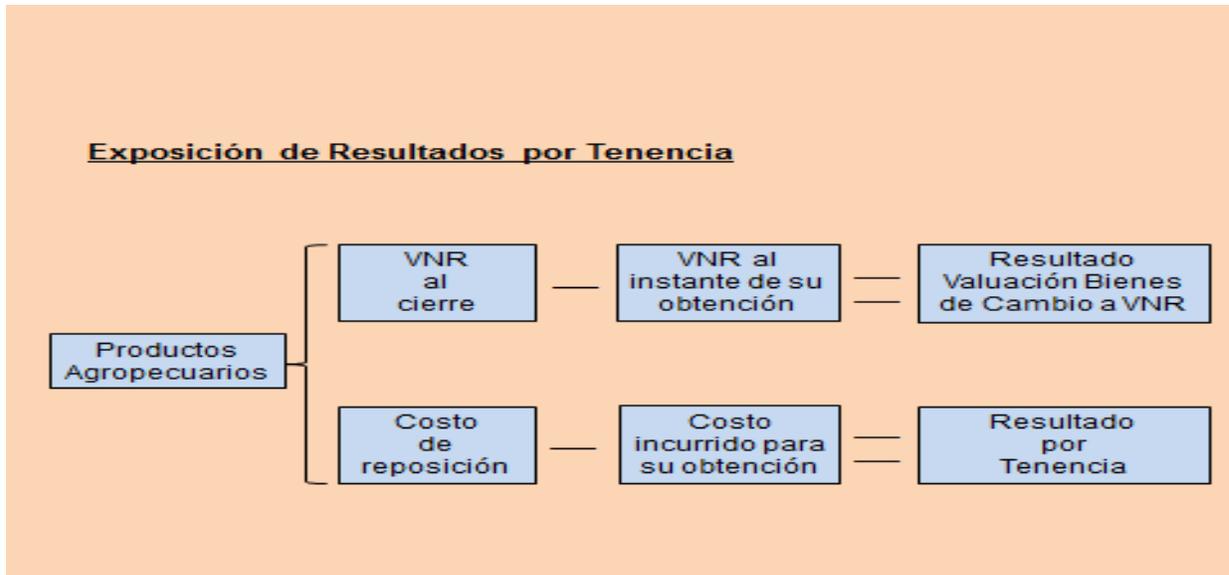


Figura 12

Exposición de Resultados por Tenencia



Figura 13

CAPÍTULO III:
CASO PRÁCTICO ACTIVIDAD AGRÍCOLA

DATOS

-Estancia La Candelaria SRL es un establecimiento cuyo objeto principal es la agricultura.

- La información contable está referida al ejercicio iniciado el 1º de Junio de x2 y finalizado el 31 de Mayo de x3.

- Saldos al inicio del ejercicio:

Caja	500.000
Semillas y Fertilizantes	115.000
Maquinarias e Implementos Agrícolas	1.200.000
Dep. Ac. Maq. E Imp. Agrícolas	(125.000)
Capital	(1.390.000)
Resultados No Asignados	(300.000)

-Durante el ejercicio se cultivaron 100 hectáreas de maíz, consumiéndose la totalidad de las existencias iniciales de semillas y fertilizantes. Además, durante el ejercicio se insumieron en dicha producción, los siguientes ítems:

- Semillas y Fertilizantes	196.000
Costos de diversos servicios vinculados con las sementeras:	
Jornales y cargas sociales	113.000
Labranza y trilla	145.000 258.000
Total	454.000

Todas las adquisiciones se efectuaron de contado.

- Información al 31/03/x3: Se cosechan las 100 hectáreas sembradas de maíz con un rinde de 7.000 kgs./ha. El VNR del maíz a esta fecha es de \$/kg. 1,10 (total \$ 770.000). El costo 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 \$ 605.000, faltando considerar aún la depreciación de las maquinarias e implementos agrícolas afectados a la actividad, sobre la que se informa en el punto f) de este planteo.

- La depreciación de maquinarias e implementos agrícolas afectados a la producción de maíz contabilizada hasta la fecha de la cosecha de este cereal alcanzó a \$ 25.000.

- Información al 30/04/x3: Venta del 80 % de la producción de maíz a \$/kg. 1,20, precio que incluye los gastos directos inherentes a la operación. Estos gastos de venta están representados por impuestos y comisiones que suma \$/kg. 0,02 y 0,03, respectivamente, lo que arroja un precio de venta neto de \$/kg. 1,15. La venta se concretó al contado, por un importe neto de \$ 644.000 (100 has. x 7.000 kgs. x 1,15 x 0,80). Existe un mercado activo para la venta del maíz.

- Información al 31/05/x3 Fecha de cierre del ejercicio.
 - El VNR de las existencias del maíz cosechado es de \$ 1,12.
 - Dichas existencias alcanzan al 20 % de la cosecha obtenida el 31/03/x3.
 - Los bienes de uso se miden a su costo histórico menos la correspondiente depreciación acumulada.
 - No existen cambios en el NGP.

SOLUCIÓN:

REGISTRACIÓN AL INICIO DEL EJERCICIO		
Caja	500.000	
Semillas y Fertilizantes	115.000	
Maquinaria e Implementos Agrícolas	1.200.000	
aDep. Ac. Maq. E Imp. Agrícolas		125.000
Capital		1.390.000
Resultados no Asignados		300.000

REGISTRACIÓN CONTABLE DURANTE EL EJERCICIO		
Semillas y Fertilizantes	196.000	
Jornales y Cargas Sociales	113.000	
Labranza y Trilla	145.000	
a Caja		454.000

- Resultados a la fecha de la cosecha

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

MEDICIÓN	IMPORTE
Medición contable de las sementeras antes de surevalúo a fecha de la cosecha (115.000 + 454.000)	569.000
Costo de reposición a fecha de la cosecha, antes de considerar la depreciación de maquinarias e implementos agrícolas afectados a la actividad	605.000
Resultado por tenencia	36.000

REGISTRACION CONTABLE AL 31/03/X3		
Sementeras	569.000	
a Semillas y Fertilizantes (115.000+196.000)		311.000
Jornales y Cargas Sociales		113.000
Labranza y Trilla		145.000
Sementeras	36.000	
a Resultado por Tenencia Sementeras		36.000
Dep. Maquinarias e Implementos Agrícolas	25.000	
a Dep. Ac. Maq. E Implementos Agrícolas		25.000
Sementeras	25.000	
a Dep. Maq. E Implementos Agrícolas		25.000

- Resultado por Producción:

-VNR del maíz cosechado a la fecha de la cosecha

Menos:

-Costo de producción 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:

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO POR PRODUCCIÓN		
Producción: (100 has. x 7.000 kgs. x \$ 1,10)		770.000
Menos: Costo de producción:		
a) Costo de insumos a costo de reposición	605.000	
b) Depreciación de maquinarias e implementos agrícolas afectadas a la producción de maíz	25.000	
		630.000
Resultado de Producción		140.000

REGISTRACIONES CONTABLES AL 31/03/X3		
Maíz	770.000	
a Producción Maíz		770.000
Costo Producción Maíz	630.000	
a Sementeras		630.000

- Resultado de la venta de maíz:

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO DE LA VENTA	IMPORTE
Precio de venta antes de gastos: \$ 1,20 x 100 has. x 7.000 kgs. x 0,80	672.000
Costo de ventas (a VNR): \$ 1,15 x 100 has. x 7.000 kgs. x 0,80	644.000
Ganancia bruta sobre ventas	28.000
Menos: Gastos de comercialización:	
Impuestos: \$ 0,02 x 100 has. x 7.000 kgs. x 0,80	11.200
Comisiones: \$ 0,03 x 100 has. x 7.000 kgs. x 0,80	16.800
Ganancia Neta	0

REGISTRACIONES CONTABLES AL 30/04/X3		
Caja	644.000	
Impuestos sobre Ventas	11.200	
Comisiones sobre Ventas	16.800	
a Ventas Maíz		672.000
Costo Maíz Vendido	644.000	
a Maíz		644.000

- Resultado por Tenencia de Maíz:

Para la determinación de dicho Resultado por Tenencia, expongamos el mayor de la cuenta Maíz hasta este instante:

MAYOR DE LA CUENTA MAIZ		
Existencia al Inicio	0	
Producción de Maíz 31/03/x3	770.000	
Venta de Maíz a su Costo 30/04/x3		644.000
Resultado por Tenencia Maíz	?	
Existencia al Cierre (\$1,12 x 100 has x 7.000 kgs x 0,20)	156.800	

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO POR TENENCIA DE LA CUENTA MAIZ	
Existencia al inicio del ejercicio (a valores de esa fecha)	0
Más: Compras del ejercicio (al costo original de las adquisiciones)	0
Más: Producción del ejercicio (al valor por la que originalmente fue ingresada)	770.000
Menos: Costo de lo vendido (a valores corrientes de la fecha de las ventas efectuadas)	644.000
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 durante el ejercicio)	126.000
Menos: Existencia de bienes al final del ejercicio medida a valores corrientes de esta fecha.	156.800

Resultado por tenencia de Maíz (Ganancia)	30.800
---	--------

REGISTRACIONES CONTABLES AL 31/05/X3

Maíz	30.800	
a Resultado por Tenencia Maíz		30.800

MAYOR DE LA CUENTA SEMILLAS Y FERTILIZANTES

Saldo al Inicio	115.000	
Compras	196.000	
Cargo a Sementeras		311.000
Saldo al cierre	0	

MAYOR DE LA CUENTA JORNALES Y CARGAS SOCIALES

Saldo al inicio	0	
Jornales y Cargas Sociales del Período	113.000	
Cargo a Sementeras		113.000
Saldo al cierre	0	

MAYOR DE LA CUENTA LABRANZA Y TRILLA

Saldo al inicio	0	
Labranza y Trilla del Período	145.000	
Cargo a Sementeras		145.000
Saldo al cierre	0	

MAYOR DE LA CUENTA CAJA

Saldo al inicio	500.000	
Pago Gastos		454.000
Cobros Ventas	644.000	
Saldo al cierre	690.000	

MAYOR DE LA CUENTA SEMENTERAS

Saldo al inicio	0	
Gastos cargados	569.000	
Resultado por Tenencia	36.000	
Cargo Depreciaciones	25.000	
Costo Producción Maíz		630.000
Saldo al cierre	0	

MAYOR DE LA CUENTA RES. POR TENENCIA SEMENTERAS

Saldo al inicio		0
Resultado por Tenencia		36.000
Saldo al cierre		36.000

MAYOR DE LA CUENTA DEP. MAQ. E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS

Saldo al inicio	0	
Depreciación del ejercicio	25.000	
Cargo a sementeras		25.000
Saldo al cierre	0	

MAYOR DE LA CUENTA DEP. AC. MAQ. E IMP. AGRÍCOLAS

Saldo al inicio		125.000
Depreciación del ejercicio		25.000
Saldo al cierre		150.000

MAYOR DE LA CUENTA MAQ. E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS

Saldo al inicio	1.200.000	
Saldo al cierre	1.200.000	

MAYOR DE LA CUENTA PRODUCCIÓN MAIZ

Saldo al inicio		0
Producción del ejercicio		770.000
Saldo al cierre		770.000

MAYOR DE LA CUENTA IMPUESTOS VENTA MAIZ

Saldo al inicio	0	
Impuestos Venta Maíz del ejercicio	11.200	
Saldo al cierre	11.200	

MAYOR DE LA CUENTA COMISIONES VENTA MAÍZ

Saldo al inicio	0	
Comisiones Venta Maíz del ejercicio	16.800	
Saldo al cierre	16.800	

MAYOR DE LA CUENTA COSTO PRODUCCIÓN MAIZ

Saldo al inicio	0	
Costo Producción del ejercicio	630.000	
Saldo al cierre	630.000	

MAYOR DE LA CUENTA VENTA MAIZ

Saldo al inicio		0
Ventas del ejercicio		672.000
Saldo al cierre		672.000

MAYOR DE LA CUENTA COSTO MAIZ VENDIDO

Saldo al inicio	0	
Costo de venta del ejercicio	644.000	
Saldo al cierre	644.000	

MAYOR DE LA CUENTA RESULTADO POR TENENCIA MAIZ

Saldo al inicio		0
Resultado por tenencia del ejercicio		30.800
Saldo al cierre		30.800

MAYOR DE LA CUENTA CAPITAL

Saldo Inicial		1390000
Saldo Final		1390000

MAYOR DE LA CUENTA RESULTADOS NO ASIGNADOS

Saldo Inicial		300000
Saldo Final		300000

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL AL 31/05/X3

ACTIVO

ACTIVO CORRIENTE	
Disponibilidades (Nota 1)	690.000
Bienes de Cambio (Nota 2)	156.800
Total del Activo Corriente	846.800
ACTIVO NO CORRIENTE	
Bienes de Uso (Anexo I)	1.050.000
Total del Activo no Corriente	1.050.000
Total del Activo	1.896.800
PASIVO	
No existe.	0
PATRIMONIO NETO (ver EVPN)	1.896.800

ESTADO DE RESULTADOS AL 31/05/X3

Producción Maíz	770.000
Costo de producción Maíz - Anexo II	(630.000)
Ganancia por Producción Maíz	140.000
Ventas Maíz	672.000
Costo de Ventas Maíz(Anexo III)	(644.000)
Ganancia Bruta Venta de Maíz	28.000
Resultado de la Medición de Bienes de Cambio a VNR (Nota 3)	30.800
Gastos de Comercialización (Anexo IV)	(28.000)
Resultados Fin. y Por Tenencia (Nota 4)	36.000
Ganancia Neta de la Actividad Agrícola	206.800

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO AL 31/05/X3

	Capital	Resultados no Asignados	Total del PN
Saldos al inicio	1.390.000	300.000	1.690.000
Variaciones del ej.:			
- Resultado del Ejercicio		206.800	206.800
Saldos al cierre	1.390.000	506.800	1.896.800

NOTAS DE LOS ESTADOS CONTABLES AL 31/05/X3

Nota 1 – Disponibilidades

Este rubro está compuesto por lo siguiente:

Caja	690.000
Total Disponibilidades	690.000

Nota 2 – Bienes de Cambio

Este rubro está compuesto como sigue:

-Productos Agrícolas:

Maíz Cosechado	156.800
Total Productos Agrícolas	156.800

Han sido medidos a su VNR de acuerdo a lo dispuesto por las NCP.

Se exponen como Activos Corrientes pues se espera que se transforme en efectivo dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio.

Nota 3 -Resultados de la Medición de Bienes de Cambio a VNR

Este rubro se integra de la siguiente manera:

Resultado por Tenencia Maíz	30,800
Total del Rubro	30.800

Nota 4 – Resultados Financieros y por Tenencia

Este rubro está compuesto por:

Resultado por Tenencia Sementeras	36.000
Total del Rubro	36.000

ANEXO I DE BIENES DE USO								
Cuenta	Valor Inicio	Altas	Bajas	Valor Cierre	Dep. Ac. Inicial	Dep. Del Ej.	Dep. Ac Final	Valor Residual Cierre
Maq. e Implementos Agrícolas	1.200.000	0	0	1.200.000	125.000	25.000	150.000	1.050.000
Total	1.200.000	0	0	1.200.000	125.000	25.000	150.000	1.050.000

ANEXO II COSTO DE PRODUCCIÓN MAÍZ	
Existencia al Inicio de Semillas y Fertilizantes	115.000
Compras Semillas y Fertilizantes	196.000
Gastos (Anexo IV)	283.000

Resultados por Tenencia (Nota 4)	36.000
Existencia al Cierre de Semillas y Fertilizantes	0
Total Costo de Producción de Maíz	630.000

ANEXO III DE COSTO DE VENTAS MAÍZ

Existencias al inicio del ejercicio	0
Compras del ejercicio	0
Producción	770.000
Resultados por tenencia	30.800
Subtotal	800.800
Menos: Existencias al final del ejercicio	156.800
Costo de ventas del maíz	644.000

ANEXO IV GASTOS

	Costo Producción Maíz	Gastos de Comercialización
Jornales y Cargas sociales	113.000	
Impuestos sobre ventas		11.200
Depreciación Bienes de Uso	25.000	
Labranza y trilla	145.000	
Comisiones sobre ventas		16.800
Totales	283.000	28.000

CAPÍTULO IV:
CASO PRÁCTICA ACTIVIDAD GANADERA

DATOS

- Estancia El Leoncito S.A. es un establecimiento cuya actividad principal es la ganadería.
- El ejercicio económico se inicia el 1º de Febrero de x2 y termina el 31 de Enero de x3.
- El saldo inicial de Caja es de \$ 165.000.
- El saldo inicial de Bienes de Uso que no son Activos Biológicos y que están destinados al objeto principal es de \$ 300.000 de Valor Original y \$ 90.000 de Depreciación Acumulada. Su vida útil se estima en 10 años.
- El saldo inicial del Capital y Resultados no Asignados es de \$ 1.000.000 y \$ 217.832, respectivamente
- Existencia inicial de hacienda vacuna (corresponde a la existencia al cierre del ejercicio anterior):

Categorías	Cantidad	Total en kilogramos	\$/kg.	V.N.R.
Terneros y terneras	160	28.640	9,3	266.352
Vacas	60	14.280	5,3	75.684
Vaquillonas	60	12.420	8,6	106.812
Novillos	140	39.760	8,4	333.984
Totales	420	95.100		782.832

- Existencia inicial de Toros Reproductores (corresponde a la existencia final al cierre del ejercicio anterior):

Cuentas	Importes
Toros Reproductores (a)	150.000
Depreciación Acumulada Toros Rep. (b)	(90.000)
Medición al inicio del ejercicio	60.000
a) Fueron medidos al cierre del ejercicio anterior al costo de reposición antes de computar servicios.	
b) La depreciación se calcula en función de la cantidad de servicios que se esperan realizar durante la vida útil asignada. En función de los servicios realmente realizados hasta el cierre del ejercicio anterior, se estimó la Depreciación Acumulada en un 60%.	

- Durante el ejercicio se efectuaron las siguientes transacciones con terceros:

Fecha	Operación	Cantidad y Categoría de Hacienda	Kgs. Por Cabeza	Importe
31/08/x2	Compracontado	50 terneros	150	50 x 150 x \$ 9,5 = 71.250
10/12/x2	Venta contado	120 novillos	310	120 x 310 x \$ 8.6 = 319.920
	Impuesto Ventas			(11.197)
	Comisiones Ventas			(6.398)
	Importe neto percibido			302.325

- Se efectuaron los siguientes gastos de contado durante el ejercicio:

FECHA	CONCEPTO	IMPORTE
31/08/x2	Forrajes	30.000
31/08/x2	Productos Veterinarios	40.000
31/08/x2	Honorarios Veterinarios	20.000

- 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	Terne-ros	Vaquillo-nas	Vacas	Novillos	Totales
Existencia Inicial	160	60	60	140	420
Compras	50				50
Ventas				(120)	(120)
Nacimientos	50				50
Mortandad			(5)		(5)
Cambios de cat. (a)	(160)	80		80	0
Cambios de cat. (b)		(40)	40		0
Existencia Final	100	100	95	100	395
Kgs. Por Cabeza	190	220	260	340	
Total en kgs.	19.000	22.000	24.700	34.000	99.700
Precio por kg. Al cierre	10,2	8,9	5,8	8,7	8.31
VNR al cierre	193.800	195.800	143.260	295.800	828.660

- a) Terneros de 200 kilos
- b) Vaquillonas de 210 kilos

- La información al cierre del ejercicio es la siguiente:

- a) Los toros reproductores en existencia al inicio del ejercicio tienen al cierre del mismo un costo de reposición directo de mercado de \$ 160.000. En función de los servicios realizados, se debe computar una depreciación del ejercicio de \$ 16.000.
- b) El consumo de Forrajes y Productos Veterinarios durante el ejercicio y su correspondiente saldo al cierre es:

CONCEPTO	CONSUMO	EXISTENCIA AL CIERRE
Forrajes	25.000	5.000
Productos Veterinarios	35.000	5.000

- El costo de reposición de los Productos Veterinarios a la fecha de consumo tuvo un incremento del 10%. El costo de reposición al cierre del ejercicio es de \$ 5.700
- El costo de reposición de los Forrajes a la fecha de consumo no tuvo variaciones. El costo de reposición al cierre es de \$ 5.800.

c) Los Bienes de Uso que no son Activos Biológicos se miden a su costo histórico menos la correspondiente depreciación acumulada. La depreciación del ejercicio es de \$ 30.000 que se imputa al costo de producción de la hacienda vacuna.

d) No existen cambios en el NGP durante el ejercicio.

SOLUCIÓN:

REGISTRACIONES CONTABLES AL INICIO DEL EJERCICIO		
Caja	165.000	
Bienes de Uso (que no son Activos Biológicos)	300.000	
Hacienda Vacuna	782.832	
Toros Reproductores	150.000	
aDep. Ac. Bienes de Uso		90.000
Dep. Ac. Toros Reproductores		90.000
Capital		1.000.000
Resultados no Asignados		217.832

REGISTRACIONES CONTABLES AL 31/08/X2

Hacienda Vacuna	71.250	
Forrajes	30.000	
Productos Veterinarios	40.000	
Honorarios Veterinario	20.000	
a Caja		161.250

REGISTRACIONES CONTABLES AL 10/12/X2

Caja	302.324	
Impuestos sobre Venta	11.197	
Comisiones sobre Venta	6.399	
a Venta Hacienda Vacuna		319.920
Costo Venta Hacienda Vacuna	302.324	
a Hacienda Vacuna (a)		302.324
a) La salida se mide a VNR de esa fecha		

- Producción Hacienda Vacuna:

CONCEPTO	TERNE- ROS	VAQUI- LLONAS	VACAS	NOVI- LLOS	TOTAL
Ex. Inicial en kilos	28.640	12.420	14.280	39.760	95.100
Compras en kilos	7.500				7.500
Ventas en kilos				(37.200)	(37.200)
Cambio de cat. Terneros	(32.000)	16.000		16.000	0
Cambio de cat. Vaquillonas		(8.400)	8.400		0
Existencia Final Teórica	4.140	20.020	22.680	18.560	65.400
Existencia Final Real	19.000	22.000	24.700	34.000	99.700
Producción en kilos	14.860	1.980	2.020	15.440	34.300
VNR Kilo al cierre	10,2	8,9	5,8	8,7	9,19
Producción en \$	151.572	17.622	11.716	134.328	315.238
Pérdida Cambio Cat. Terneros (a)		(20.800)		(24.000)	(44.800)
Pérdida Cambio Cat. Vaquillonas (b)			(26.040)		(26.040)
Producción Neta en \$	151.572	(3.178)	(14.324)	110.328	244.398
a) 16.000 x (8,9 – 10,2)					
16.000 x (8,7 – 10,2)					
b) 8.400 x (5,8 – 8,9)					
REGISTRACIONES CONTABLES AL CIERRE POR LA PRODUCCIÓN DE HACIENDA VACUNA					
Hacienda Vacuna				244.398	
a Producción Hacienda Vacuna					244.398

- Resultado por Tenencia de Hacienda Vacuna destinada a la venta

CONCEPTOS	IMPORTES
Existencia Inicial	782.832
Más: Compras	71.250
Menos: Ventas	(302.324)
Subtotal	551.758
Existencia Final a VNR cierre	828.660
Resultado Total	276.902
Resultado Imputado a Producción	244.398
Resultado por Tenencia	32.504

REGISTRACIONES CONTABLES AL CIERRE POR EL RESULTADO POR TENENCIA HACIENDA VACUNA		
Hacienda Vacuna	32.504	
a Resultado por Tenencia H. Vacuna		32.504

- Resultado por Tenencia Toros Reproductores:

CONCEPTO	MEDICIÓN INICIAL	MEDICIÓN CIERRE	RESULTADO POR TENENCIA
Valor Original	150.000	160.000	10.000
Depreciación Acumulada al Inicio del Ejercicio (60%)	(90.000)	(96.000)	(6.000)
Valor Residual antes Depreciación del Ejercicio	60.000	64.000	4.000
Depreciación del Ejercicio		16.000	
Valor Residual Después Depreciación del Ejercicio		48.000	

REGISTRACIONES AL CIERRE POR DEPRECIACIÓN DE TOROS REPRODUCTORES		
Depreciación Toros Reproductores del Ej.	16.000	
a Dep. Ac. Toros Reproductores		16.000
REGISTRACIONES AL CIERRE POR RESULTADO POR TENENCIA TOROS REPRODUCTORES Y DEP. AC. TOROS REPRODUCTORES		
Toros Reproductores	10.000	
Res. Por Ten. Dep. Ac. Toros Reproductores	6.000	
a Res. Por Tenencia Toros Reproductores		10.000
Dep. Ac. Toros Reproductores		6.000

REGISTRACIONES AL CIERRE POR COSTO DE PRODUCCIÓN H. VACUNA

Costo Producción H. Vacuna a Dep. Toros Reproductores del Ej.	16.000	16.000
Costo Producción H. Vacuna a Forrajes	80.000	25.000
Productos Veterinarios		35.000
Honorarios Veterinario		20.000

DETERMINACIÓN RESULTADO POR TENENCIA FORRAJES Y PRODUCTOS VETERINARIOS

	FORRAJES	PRODUCTOS VETERINARIOS
Existencia Inicial	0	0
Más: Compras del Ejercicio	30.000	40.000
Menos: Consumos del Ejercicio a Costo de Reposición de esa fecha	(25.000)	(38.500)
Subtotal	5.000	1.500
Existencia Final a Costo de Reposición de esa fecha	5.700	5.800
Resultado por Tenencia	700	4.300
Nota: el Costo de Reposición de los P. Veterinarios aumentó el 10% a la fecha del consumo: 35.000 + 10% = 38.500		

REGISTRACIONES AL CIERRE POR RESULTADO POR TENENCIA FORRAJES Y PRODUCTOS VETERINARIOS

Forrajes	700	
Productos Veterinarios	4.300	
a Res. Por Ten. Forrajes		700
Res. Por Ten. Productos Veterinarios		4.300
Costo Producción H. Vacuna	3.500	
a Productos Veterinarios (a)		3.500
a) Por el mayor valor del consumo		

REGISTRACIONES AL CIERRE POR DEPRECIACIÓN DE BIENES DE USO QUE NO SON ACTIVOS BIOLÓGICOS

Dep. Bienes de Uso del Ejercicio	30.000	
aDep. Acumulada Bienes de Uso		30.000
Costo Producción H. Vacuna	30.000	
aDep. Bienes de Uso del Ejercicio		30.000

MAYOR DE LA CUENTA CAJA

Saldo Inicial	165.000	
Pagos Gastos y H. Vacuna		161.250
Venta H. Vacuna	302.324	
Saldo Final	306.074	

MAYOR DE LA CUENTA BIENES DE USO QUE NO SON ACTIVOS BIOLÓGICOS

Saldo Inicial	300.000	
Saldo Final	300.000	

MAYOR DE LA CUENTA DEP. ACUMULADA BIENES DE USO QUE NO SON ACTIVOS BIOLÓGICOS

Saldo Inicial		90.000
Depreciación del Ejercicio		30.000
Saldo Final		120.000

MAYOR DE LA CUENTA DEPRECIACIÓN BIENES DE USO QUE NO SON ACTIVOS BIOLÓGICOS

Saldo Inicial	0	
Depreciación del Ejercicio	30.000	
Cargo al Costo Producción H. Vacuna		30.000
Saldo Final	0	

MAYOR DE LA CUENTA HACIENDA VACUNA

Saldo Inicial	782.832	
Compras	71.250	
Ventas		302.324
Producción	244.398	
Resultado por Tenencia	32.504	
Saldo Final	828.660	

MAYOR DE LA CUENTA TOROS REPRODUCTORES

Saldo Inicial	150.000	
Resultado por Tenencia	10.000	
Saldo Final	160.000	

MAYOR DE LA CUENTA DEP. AC. TOROS REPRODUCTORES

Saldo Inicial		90.000
Depreciación del Ejercicio		16.000
Resultado por Tenencia		6.000
Saldo Final		112.000

MAYOR DE LA CUENTA CAPITAL SOCIAL

Saldo Inicial		1.000.000
Saldo Final		1.000.000

MAYOR DE LA CUENTA RESULTADOS NO ASIGNADOS

Saldo Inicial		217.832
Resultado del Ejercicio		156.402
Saldo Final		374.234

MAYOR DE LA CUENTA FORRAJES

Saldo Inicial	0	
Compra	30.000	
Cargo Costo Producción H. Vacuna		25.000
Resultado por Tenencia	700	
Saldo Final	5.700	

MAYOR DE LA CUENTA PRODUCTOS VETERINARIOS

Saldo Inicial	0	
Compra	40.000	
Cargo Costo Producción H. Vacuna		35.000
Resultado por Tenencia	4.300	
Cargo Costo Producción H. Vacuna		3.500
Saldo Final	5.800	

MAYOR DE LA CUENTA HONORARIOS VETERINARIO

Saldo Inicial	0	
Contratación Devengada	20.000	
Cargo Costo Producción H. Vacuna		20.000
Saldo Final	0	

MAYOR DE LA CUENTA COMISIONES SOBRE VENTA H. VACUNA

Saldo Inicial	0	
Comisiones Devengadas	6.399	
Saldo Final	6.399	

MAYOR DE LA CUENTA IMPUESTOS SOBRE VENTA H. VACUNA

Saldo Inicial	0	
Impuestos Devengados	11.197	
Saldo Final	11.197	

MAYOR DE LA CUENTA VENTA HACIENDA VACUNA

Saldo Inicial		0
Ventas del Ejercicio		319.920
Saldo Final		319.920

MAYOR DE LA CUENTA COSTO VENTA HACIENDA VACUNA

Saldo Inicial	0	
Costo de la venta	302.324	
Saldo Final	302.324	

MAYOR DE LA CUENTA PRODUCCIÓN HACIENDA VACUNA

Saldo Inicial		0
Producción del Ejercicio		244.398
Saldo Final		244.398

MAYOR DE LA CUENTA COSTO PRODUCCIÓN HACIENDA VACUNA

Saldo Inicial	0	
Cargo Dep. Toros Reproductores	16.000	
Cargo Forrajes, P. Veterinarios y H. Veterinario	80.000	
Cargo Res. Tenencia Productos Veterinarios	3.500	
Cargo Dep. Bienes de Uso	30.000	
Saldo Final	129.500	

MAYOR DE LA CUENTA RES. POR TENENCIA H. VACUNA

Saldo Inicial		0
Resultado por Tenencia del Ejercicio		32.504
Saldo Final		32.504

MAYOR DE LA CUENTA RES. POR TENENCIA DEP. AC. TOROS REPRODUCTORES

Saldo Inicial	0	
Resultado por Tenencia del Ejercicio	6.000	
Saldo Final	6.000	

MAYOR DE LA CUENTA RES. POR TENENCIA TOROS REPRODUCTORES

Saldo Inicial		0
Resultado por Tenencia del Ejercicio		10.000
Saldo Final		10.000

MAYOR DE LA CUENTA RES. POR TENENCIA FORRAJES

Saldo Inicial		0
Resultado por Tenencia del Ejercicio		700
Saldo Final		700

MAYOR DE LA CUENTA RES. POR TENENCIA PRODUCTOS VETERINARIOS

Saldo Inicial		0
Resultado por Tenencia del Ejercicio		4.300
Saldo Final		4.300

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL AL 31/01/X3

ACTIVO	
ACTIVO CORRIENTE	
Disponibilidades (Nota 1)	306.074
Bienes de Cambio (Nota 2)	840.160
Total del Activo Corriente	1.146.235
ACTIVO NO CORRIENTE	
Bienes de Uso (Nota 3 y Anexo I)	228.000
Total del Activo no Corriente	228.000
Total del Activo	1.374.234
PASIVO	
No existe.	0
PATRIMONIO NETO (ver EVPN)	1.374.234

ESTADO DE RESULTADOS AL 31/01/X3

Producción H. Vacuna	244.398
Costo de producción H. Vacuna - Anexo II	(129.500)
Ganancia por Producción H. Vacuna	114.898
Ventas H. Vacuna	319.920
Costo de Ventas H. Vacuna (Anexo III)	(302.324)
Ganancia Bruta H. Vacuna	17.596
Resultado de la Medición de Bienes de Cambio a VNR (Nota 4)	32.504
Gastos de Comercialización (Anexo IV)	(17.596)
Resultados Fin. y Por Tenencia (Nota 5)	9.000
Ganancia Neta de la Actividad Ganadera	156.402

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO NETO AL 31/01/X3

	Capital	Resultados no Asignados	Total del PN
Saldos al inicio	1.000.000	217.832	1.217.832
Variaciones del ej.:			
- Resultado del Ejercicio		156.402	156.402
Saldos al cierre	1.000.000	374.234	1.374.234

NOTAS DE LOS ESTADOS CONTABLES AL 31/01/X3

Nota 1 – Disponibilidades

Este rubro está compuesto por lo siguiente:

Caja	306.074
Total Disponibilidades	306.074

Nota 2 – Bienes de Cambio

Este rubro está compuesto como sigue:

- Bienes a ser consumidos en el proceso de producción:

Forrajes	5.700
Productos Veterinarios	5.800
Sub Total	11.500

- Activos Biológicos:

H. Vacuna en Crecimiento

(terneros, terneras, vaquillonas y vacas) 532.860

H. Vacuna Terminada (novillos) 295.800

Sub Total 828.660

Total del Rubro 840.160

Los bienes a ser consumidos en el proceso de producción han sido medidos a su costo de reposición, mientras que los activos biológicos se han medido a su VNR, de acuerdo a lo dispuesto por las NCP.

Se exponen como Activos Corrientes pues se espera que se transforme en efectivo dentro de los doce meses siguientes al cierre del ejercicio.

Nota 3 - Bienes de Uso

Está integrado como sigue:

Toros Reproductores	48.000
Bienes de Uso no Biológicos	180.000
Total del Rubro	228.000

La cuenta Toros Reproductores ha sido medida a su costo de reposición directo, mientras que los Bienes de Uso que no son Activos Biológicos han sido medidos a su costo histórico menos la correspondiente depreciación acumulada, tal como lo establecen las normas contables vigentes

Nota 4 -Resultados de la Medición de Bienes de Cambio a VNR

Este rubro se integra de la siguiente manera:

Resultado por Tenencia H. Vacuna	32.504
Total del Rubro	32.504

Nota 5 – Resultados Financieros y por Tenencia

Este rubro está compuesto por:

Res. por Tenencia Forrajes	700
Res. por Tenencia P. Veterinarios	4.300
Res. Por Tenencia Toros Reprod.	10.000
Res. Por Tenencia Dep. Ac. Toros	(6.000)
Total del Rubro	9.000

ANEXO I DE BIENES DE USO

Cuentas	Valor Inicio	Altas	Bajas	Valor Cierre	Dep. Ac. Inicial	Dep. Del Ej.	Dep. Ac Final	Valor Residual Cierre
Bienes de Uso no Biológicos	300.000	0	0	300.000	90.000	30.000	120.000	180.000
Toros Rep.	160.000	0	0	160.000	96.000	16.000	112.000	48.000
Total	460.000	0	0	460.000	186.000	46.000	132.000	228.000

ANEXO II COSTO DE PRODUCCIÓN H. 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	70.000
Gastos - Anexo 4.	66.000
Resultados por tenencia Forrajes y P. Veterinarios	5.000
Subtotal	141.000
Existencias al final del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	(11.500)
Costo de Producción del Ejercicio	129.500

ANEXO III DE COSTO DE VENTAS H. VACUNA

Existencias al inicio del ejercicio	782.832
Compras del ejercicio	71.250
Producción	244.398
Resultados por tenencia	32.504
Subtotal	1.130.984
Menos: Existencias al final del ejercicio	828.660
Costo de Ventas H. Vacuna	302.324

ANEXO IV GASTOS

	Costo Producción H. Vacuna	Gastos de Comercialización
Honorarios Veterinario	20.000	
Impuestos sobre ventas		11.197
Depreciación Bienes de Uso	30.000	
Depreciación Toros Rep.	16.000	
Comisiones sobre ventas		6.399
Totales	66.000	17.596