



**UNIVERSIDAD SIGLO 21
CONTADOR PUBLICO**

Estudiante: Montagna Emiliano Legajo: CPB 00283
Docente: Juan Vaschetto

PROLOGO

Las empresas que desarrollen tareas agrícolas y/o ganaderas deberán aplicar para la confección y emisión de sus estados contables, una norma técnica específica, denominada Resolución Técnica nº 22. Es fundamental entender qué un bien biológico tiene características diferenciales, motivo por el cual no puede ser comparado con los criterios de valuación de las normas generales. El Trabajo permitirá a los lectores entender la teoría y la práctica a través de la explicación de cada uno de sus puntos reflejados en una empresa real. Además, conocer las ventajas y desventajas en la aplicación de los diferentes criterios de medición aceptados y la incidencia que tienen cada uno de estos criterios en los estados contables de la empresa. El texto incluye el desarrollo de los asientos contables que correspondan, planteos de los criterios de medición de los distintos rubros de activo, pasivo y resultados y presentación de la información contable. El presente está destinado a estudiantes y profesionales de Ciencias Económicas.

Prologue

Companies that develop farming and/or livestock should be applied to the preparation and issuance of its financial statements, a specific technical standard, called Technical Resolution No. 22. It is essential to understand what a good biological has distinctive features, why can not be compared with the valuation criteria of general rules. The aim of the work is the analysis of the contents of this resolution, which allows readers to understand the theory and practice through the explanation of each of the reflected points made in a real company as an example. Knowing the advantages and disadvantages in the application of different measurement criteria accepted and show the impact they have each of these criteria in the financial statements of the company. The text includes the development of the corresponding accounting entries, proposals of criteria for measuring the different items of assets, liabilities and results and presentation of accounting information. This is intended for students and professionals of Economics.

RESOLUCION TECNICA N° 22: APLICACIÓN DE LA NORMA

Índice

Introducción.....	6
Objetivos Generales y Específicos.....	9
Marco Teórico.....	10
Metodología.....	28
Desarrollo.....	30
Conclusión.....	57
Bibliografía.....	60
Anexo.....	62

INTRODUCCION

INTRODUCCION

Debido al crecimiento y auge que ha tenido el sector agropecuario en nuestro país en los últimos tiempos, se ha logrado una creciente concientización entre los productores agropecuarios de la necesidad de aplicar políticas de planeamiento y organización en la empresa agropecuaria; para cumplir con esto, se crea la Resolución Técnica N°22.

La misma, denominada actividad agropecuaria, fue aprobada por la junta de gobierno de la federación argentina de consejos profesionales de ciencias económicas a fines del año 2003.

A partir de los ejercicios iniciados el 1° de Enero de 2005, las empresas que desarrollen tareas Agrícolas y Ganaderas deberán aplicar para la confección y emisión de sus estados contables esta resolución.

En la emisión de esta norma, la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas ha tenido en cuenta su armonización con las normas internacionales y con el marco conceptual aprobado por la Resolución Técnica N° 16.

El texto normativo está desarrollado en la segunda parte de la resolución, consta de ocho puntos, en donde se destacan principalmente, cuestiones vinculadas con la medición de los bienes (punto 7) y con la exposición en los Estados Contables (punto 8).

Una de las necesidades por la cual se crea esta resolución es que la actividad posee factores diferenciales al resto, dentro de estos, encontramos el suelo, el clima, y los Activos Biológicos, lo que implica que existe un crecimiento autogenerado, y una necesidad de reconocimiento del mismo en distintas etapas de crecimiento. Es decir que deben considerarse tanto factores intrínsecos (Naturales, Trabajo, Capital) como extrínsecos (mercado, Políticas de Estado).

La norma considera distintos criterios de medición para estos bienes, dependiendo de si existe un mercado activo o no, de su desarrollo biológico, del fin que se le dará al bien, permitiendo asignarles tanto valores de salida, como valores de

entrada, durante el desarrollo del trabajo aprenderás cuando es correcto utilizar los primeros y cuando deben utilizarse los segundos.

Las razones que llevaron a desarrollar el presente trabajo responden a distintas inquietudes. Por una parte, la necesidad puntual de abordar una problemática que se exterioriza con frecuencia en profesionales que deben aplicar esta Resolución, y por otra, la posibilidad de mostrar la incidencia que tiene la aplicación de diferentes criterios de medición en los Estados Contables de una Sociedad. Es por ello, que se toma como objeto de estudio a la Empresa Agropecuaria XX S.R.L.

OBJETIVOS

Generales:

Evaluar la incidencia que tiene la aplicación de diferentes criterios de medición en los Estados Contables presentados por una sociedad Agropecuaria.

Particulares:

- Aplicar punto 7 de la Resolución técnica N° 22 “Medición de los Bienes”
- Determinar diferencias en Estados Contables, al aplicar diferentes criterios de medición.
- Aplicar punto 8 de la Resolución técnica N° 22 “Exposición de Estados Contables”
- Identificar riesgos en la aplicación de cada una de las mediciones
- Identificar ventajas y desventajas

MARCO TEORICO RESOLUCION TECNICA N° 22

La resolución técnica N° 22 fue creada teniendo en consideración las características distintivas y esenciales del sector agropecuario a los fines de la elaboración de informes contables destinados a terceros.

El objetivo principal de la misma es el reconocimiento de un resultado por producción, los distintos criterios de medición según el destino de los bienes, tiene que ver con esta interpretación.

El fundamento de su reconocimiento esta en el concepto de ganancia, “todo crecimiento patrimonial que no provenga de aportes de los socios es ganancia, entonces una transformación biológica que aumenta el valor de los activos, es un incremento que debe ser reconocido como tal.

Es por ello que surge la resolución técnica número 22 siguiendo los lineamientos de la RT 16 “Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales”, a los efectos de continuar con el proceso de “armonización” de las normas nacionales con las NIC.

La misma consta de dos partes.

La primera se relaciona con los fundamentos de su elaboración.

La segunda parte, comienza exponiendo su objetivo definiéndolo de la siguiente manera:

“La presente norma tiene como objetivo definir los criterios de Medición y pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad Agropecuaria”.

Actividad Agropecuaria

Según Enrique Fowler Newton: “Producción de bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza para favorecer la reproducción, el mejoramiento y/o el crecimiento de plantas y animales.”¹

Según Bavera: “La empresa Agropecuaria se puede definir como aquella cuya función principal es la transformación biológica de plantas y animales vivos para

¹ Enrique Fowler Newton

obtener mediante la reproducción, mejoramiento y/o crecimiento de los mismos, bienes económicos que serán utilizados en la obtención de otros activos agropecuarios o se destinaran a la venta”.²

“Características principales de la empresa Agropecuaria”:

- La producción se realiza con seres vivos, animales y plantas, denominados activos biológicos.
- El desarrollo de estos seres vivos tiene un tiempo difícilmente modificable.
- Es una producción dependiente del clima
- El capital tierra tiene una alta incidencia en la composición del capital de la empresa.

Actividades desarrolladas por una empresa Agropecuaria

Agricultura: “Actividad destinada a la obtención y multiplicación de granos. Para su desarrollo se requieren condiciones naturales”.

Factores de la Producción Agrícola

La actividad agrícola cuenta con cuatro factores fundamentales para la producción:

Tierra

Trabajo

Capital

Empresario

Bases Legales

“El Ministerio de Agricultura y Tierras es el encargado de formular, coordinar y ejecutar las políticas dirigidas a promover la seguridad alimenticia y

² Bavera “Contabilidad Agropecuaria”

posteriormente realizará el seguimiento y evaluación de la misma. El Ministerio impulsará el desarrollo de los circuitos agro-productivos y sistemas agro-alimenticios, así como la justa distribución de tierras. Las Leyes reguladoras regidas por el ministerio en nuestro país son la Ley de Tierras y Desarrollo Agrario y Ley de Mercadeo Agrícola”.³

Ganadería: “es la rama de la actividad agropecuaria dedicada a la producción de hacienda vacuna. Se inicia con la selección de tipos raciales, se concreta con el nacimiento del vacuno, continua con su crianza y engorde, y termina con su colocación en los diferentes mercados”.

Bases Legales

Uno de los órganos rectores es el Ministerio de Agricultura y Cría, conjuntamente con el Servicio Autónomo de Sanidad Agropecuaria, son los encargados de realizar los estudios técnicos y efectuar los trámites administrativos correspondientes de los insumos para uso animal que se producen y comercializan en el país.

Clasificación de Activos

1. Bienes de Cambio:

◆ Ganadería:

Activos biológicos y productos agropecuarios

- Hacienda ovina
- Hacienda porcina
- Hacienda porcina
- Invernada
- Hacienda Vacuna

³ Bavera “Contabilidad Agropecuaria”

- Cría
- Lana
- Leche

Resto de Activos

- Fardos y Rollos

◆ Agricultura

Activos biológicos y productos agropecuarios

- Sementeras
- Semillas
- Cereales, frutas, oleaginosas

Restos de Activos

- Agroquímicos

2. Bienes de Uso:

- Activos Biológicos
- Reproductores
- Praderas permanentes
- Activos no Biológicos
- Maquinarias e implementos
- Campos
- Instalaciones
- Alambrados y corrales
- Otros

Activos biológicos;

Esta compuesto por vegetales y animales vivientes, utilizados en la actividad.

Pueden estar en crecimiento, en producción y terminados.

En Crecimiento, su proceso biológico aun no ha concluido

En producción, activos que se encuentran en condiciones de producir.

Terminados, se encuentran en condiciones de ser utilizados, transformados o vendidos, por haber cumplido su proceso biológico.

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

Etapas del desarrollo Biológico:

- ◆ Etapa inicial de desarrollo biológico, abarca desde:
 - a. Las tareas preparatorias, 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.⁴

- ◆ 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 adecuada.⁵

Productos agropecuarios;

Es la separación de los frutos de un activo biológico o la cesación de su proceso vital (cosecha, tala, recolección), hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo.

La diferencia principal entre activos biológicos y productos agropecuarios, es que los primeros tienen vida.

⁴ Bavera "Contabilidad Agropecuaria"

⁵ Bavera "Contabilidad Agropecuaria"

Reconocimiento

Los entes descriptos deben reconocer la existencia de un activo biológico o de un producto agropecuario sólo cuando se hayan satisfecho los requisitos enunciados en la RT 16 y RT 17.

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).

Un bien tiene valor para un ente cuando represente efectivo o equivalente de efectivo o capacidad para generar flujos de efectivos positivos.⁶

Resolución Técnica N° 17: Lo expuesto en RT N° 16 tenga valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que cumplan con el requisito de confiabilidad.

Medición Bienes destinados a la venta

Los periodos contables son fijos, ya sean mensuales, trimestrales, anuales, mientras que las etapas del crecimiento vegetativo son variables, en crecimiento, en producción y terminado. Estas etapas suelen no coincidir con los periodos contables, entonces a diferencia de otros activos, donde se diferencian dos momentos, 1, adquisición, 2, medición al cierre, para los activos Biológicos, momento 1, Adquisición, momento 2, cuando concluye el proceso productivo o cuando se mide el crecimiento vegetativo y el momento 3, medición al cierre de ejercicio.

“Normalmente, los productos de esta actividad entran en la categoría de bienes de fácil comercialización, razón por la cual deberían reconocerse como activos y medirse a su valor neto de realización, calculados sobre la base de los precios de

los mercados donde probablemente sean vendidos. Mas complicada es la medición contable de productos agrícolas en proceso (sementera). La eventual aplicación del VNR (proporcionado al grado de avance del proceso productivo) requerirá:

1. Estimaciones confiables de las cantidades y calidades de productos a obtener.
2. Disponibilidad de información confiable sobre: Precios futuros, Costos futuros y del grado de avance del proceso productivo.

En la actividad Ganadera no hay un punto de corte del reconocimiento, como por ejemplo la cosecha en la agricultura, más bien es continua y la forma mas adecuada de establecer su resultado es considerar el valor neto de realización de los animales en el estado en que se encuentran a la fecha de cada medición contable.

Para esto debe contarse con información detallada sobre:

1. Las existencias de ganado en cada categoría
2. Los precios de los mercados en que se los podría vender
3. Los gastos necesarios para hacerlo

Al registrar el resultado de la actividad es aconsejable separar:

1. Los resultados de nacimientos, cambios de categoría y muerte; de
2. Los provocados por cambios en los precios de mercado o en los gastos de comercialización”⁷

“Dado que el proceso de generación de resultados por crecimiento o decrecimiento 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,

⁶ Resolución Técnica N° 16 y N° 17

o cuando se considere que no se generarán diferencias sustanciales respecto de su cuantificación periódica”.⁸

Aplicación del Valor Neto de Realización para Activos Biológicos, considerando que:

Para Animales:

- En Crecimiento, existe un mercado activo (VNR)
- Terminados, existe un mercado activo (VNR)

Para Plantas:

- Puede que no exista un mercado activo para las que están en crecimiento pero si para los bienes con un grado de desarrollo mas avanzado o concluido.

“Los precios de mercado de estos productos tienen características volátiles y cíclicas, por lo que al realizar la medición a valores netos de realización puede conducir al reconocimiento de ganancias y perdidas no realizadas, ya que esta medición al cierre del ejercicio puede no tener relación con el valor que se van a comercializar los productos”⁹

Los que están destinados a la venta y cuentan con un mercado activo en su condición actual	VNR
Los que están destinados a la venta, para los cuales no existe un mercado activo en su condición actual, pero si existe para aquellos que tienen un grado de desarrollo mayor o que han completado su desarrollo biológico	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Primera etapa de desarrollo, poca posibilidad de reconocer el crecimiento vegetativo, entonces Costo de Reposición ✓ Etapa Terminal, Valuación del flujo de Efectivo Descontado ✓ Si el anterior carece de confiabilidad

⁷ Fowler Newton

⁸ Bavera “Contabilidad Agropecuaria”

⁹ Bavera “Contabilidad Agropecuaria”

	<p>y verificabilidad, Costo de Reposición</p> <p>✓ Si el costo de Reposición es difícil de determinar se recurre al costo histórico de los insumos hasta su medición.</p>
--	---

Bienes que se encuentran en su etapa inicial: desde las tareas preparatorias hasta el momento en que pueda efectuarse una medición confiable y verificable. Existen muy pocas posibilidades de reconocer un crecimiento vegetativo. Eje sementeras hasta el momento de la floración. Se medirán a su Costo de Reposición.

“Costo de reposición, debe establecerse de fuentes directas confiables, como las siguientes:

- Cotizaciones o listas de precios de proveedores
- Costos de adquisición y producción reales
- Ordenes de compra colocadas y pendientes de recepción
- Cotizaciones en mercados públicos o privados, publicada en boletines, periódicos o revistas”¹⁰

Costo de Reposición: Es la acumulación de los conceptos que integran el costo, expresado cada uno de ellos a su valor de reposición a la fecha de medición. Fowler Newton, “la medición al costo de reposición es ventajosa desde el punto de vista de la verificabilidad de la información”.¹¹

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original. El término costoso se utiliza en esta norma en el sentido de la no-satisfacción del equilibrio entre costos y beneficios.

Costo Original: Suma de: Insumos + M. De O. + Intereses

¹⁰ Resolución Técnica N° 17

¹¹ Fowler Newton

Consecuencia de medición al costo

El problema de la medición al costo es que no se reconoce adecuadamente el crecimiento biológico.

Las empresas agropecuarias deben procurar la obtención y utilización de un valor corriente a los fines de acercarse a la realidad económica de la misma, tanto en la etapa final de producción como en su desarrollo, y tanto para bienes que serán comercializados como también los que serán utilizados en el proceso productivo.

Incluso, las normas contables internacionales no hacen esta dualidad de criterios permitiendo solamente la medición a valores corrientes para todos los bienes.

De acuerdo a lo expresado por algunos contadores sobre la materia, la única excepción admisible para que no se utilicen valores corrientes es que el crecimiento sea tan escaso y poco relevante, que no resulte posible aplicar otro criterio razonable que no sea el de cuantificar los costos incurridos a su valor de reposición, situación que debe ser expuesta en informes de gestión, donde se aclare que no se mide el desarrollo biológico del bien valuado.

Bienes que se encuentran en su etapa Terminal: En la fecha de cierre de ejercicio se produce la medición, la cual, es igual al valor actual del valor neto esperado menos gastos de la cosecha en el momento de la misma.

Para los procesos prolongados, no es posible aplicar este método, porque no es posible satisfacer los requisitos de confiabilidad y verificabilidad.

La metodología para este calculo no esta expuesta en la norma, pero sí la exigibilidad del cumplimiento de determinadas pautas:

- (1)** Precio de venta esperado. Debe estimarse al momento que se producirá la cosecha, recolección. Para aquellos casos de cultivos tradicionales este precio aparece publicado en los mercados de granos.
 - (2)** Costos y gastos adicionales hasta la venta que no se hayan devengado aún en el período;
- ✓ Gastos específicos a recolección, gastos de comercialización. Dado que es una estimación de lo que va a producirse en un futuro, debe tenerse en cuenta,

la experiencia de la empresa, la situación del contexto y modalidades del mercado.¹²

(3) Momentos de los flujos monetarios, tanto de los ingresos como de las erogaciones;

✓ Precisar y proyectar las épocas en que se producirán los flujos de fondos, tanto los derivados de ingresos como los de costos.¹³

(4) Riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo necesario para poder ser comercializados en un mercado activo. Este concepto incluirá tanto los riesgos de precios, los de desarrollo biológico futuro, los climáticos, así como los derivados de plagas o elementos similares. Será un elemento esencial en la evaluación del riesgo asociado al desarrollo biológico futuro, el grado de desarrollo actual en relación con el necesario para ser comercializado en un mercado activo. La introducción del concepto de riesgos asociados a cada uno de los elementos que se utilizan para la medición, se logra de la manera más adecuada cuando se utiliza el promedio ponderado que surge de computar cada una de las alternativas posibles de magnitudes a alcanzar por la probabilidad de que dicha magnitud se verifique, todo ello medido de acuerdo con la información disponible a la fecha de la medición contable. Para aquellos procesos de largo plazo los riesgos asociados a la futura obtención generalmente son demasiado elevados en los primeros tiempos de vida del activo biológico por lo que no resulta en dicho caso procedente su valuación al valor neto del flujo futuro de fondos;

✓ El riesgo de precio es un factor controlable siempre y cuando se cuente con cobertura, con respecto al desarrollo biológico futuro, según especialistas, es muy difícil estimar su potencial origen ni el parámetro adecuado para su evaluación. Queda claro que al momento de la medición, mientras mayor sea el tiempo para su cosecha o recolección mayor será el riesgo a considerar en su desarrollo biológico. La norma interpreta que esto se logra de manera adecuada cuando se utiliza el promedio ponderado obtenido por la aplicación de métodos probabilísticos.

¹² Bavera “Contabilidad Agropecuaria”

(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.

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

Medición de Bienes a ser utilizados como factor de la producción

Ejemplo: Semilla (se incluyen todos los granos reservados para la siembra)

Costo de Reposición de un bien similar, adquirido a terceros o producido.

Fowler Newton; “Los bienes que se incluyen en este grupo, no son sujetos a depreciación, ya que la valuación de los mismos considera no sólo la valorización producida por el desarrollo biológico sino también la desvalorización como consecuencia del deterioro biológico u otras causas”.¹⁴

Contabilidad de Costos

“La norma contable, indica como regla general el uso del modelo de costeo completo, el mismo considera tanto los costos de factores variables como costos de los factores fijos, y con respecto a los bienes producidos, establece que estos no deben incluir costos generados por improductividad física o ineficiencia en el uso de factores fijos originada en la no-utilización de la capacidad de la planta a su nivel de actividad normal”.

¹³ Bavera “Contabilidad Agropecuaria”

EXPOSICIÓN

En su punto 8, la resolución técnica N° 22 establece las pautas para la exposición de los rubros de la actividad agropecuaria.

Exposición en el Estado de Situación Patrimonial

Activos Biológicos:

Información Complementaria, por separado, según corresponda, en Bienes de cambio o Bienes de uso, separado de los restantes bienes.

Deberá especificarse el grado de desarrollo dentro del proceso y considerando las siguientes definiciones:

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

“Dentro de cada una de las categorías descritas 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 para los bienes que así estén valuados”.¹⁵

Ejemplos:

Bienes De Cambio	Corrientes	Activos Biológicos	En Desarrollo (Sementera) Terminados (Ternero en Cría)
------------------------	------------	-----------------------	---

¹⁴ Bavera “Contabilidad Agropecuaria”

¹⁵ Bavera “Contabilidad Agropecuaria”

	No Corrientes	Productos Agropecuarios	(Frutos, Granos, Leche)
Bienes De Uso	No Corrientes	Activos Biológicos	En Desarrollo (Vaq. En Cría)
			En Producción (Vacas)

“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 (no existe un mercado activo) deberá exponer las causas que no le permitieron la utilización de ninguna de las opciones previstas en la sección (existe un mercado activo). También deberá exponer las causas que determinaron la utilización del costo original en lugar del costo de reposición cuando así hubiera ocurrido.

Si el ente hubiere 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 con un grado de avance), 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”. Bavera.

Exposición en el Estado de Resultados

Reconocimiento de Ingresos por producción

“En los entes dedicados a la actividad agropecuaria el hecho sustancial de generación de sus ingresos es el crecimiento vegetativo, denominado en estas actividades "producción".

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”.¹⁶

Resultado de la producción Agropecuaria

Bavera. “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”.¹⁷

“El resultado neto estará compuesto por:

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

Más

b. la valorización registrada por los activos biológicos durante el período,

Menos

c. la desvalorización registrada por los activos biológicos durante el período,

Menos

d. Los costos devengados durante el período atribuible a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo”.¹⁸

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

¹⁶ Fowler Newton

¹⁷ Bavera Contabilidad Agropecuaria

¹⁸ Resolución Técnica N° 22

clasificados por su naturaleza y por su función. Los costos devengados correspondientes a los productos agropecuarios obtenidos detallados en el punto a. anterior, si son calculados al costo de reposición a dicha fecha, permiten determinar los resultados de tenencia generados por los activos representados por dichos costos aplicados, desde la fecha de adquisición por el ente hasta la fecha de la obtención de los productos agropecuarios.

Si dichos costos devengados son determinados sobre la base de los costos históricos correspondientes, dicho resultado de tenencia quedará incluido en el resultado neto por la producción agropecuaria.

Los resultados generados por el cambio de valor de los productos agropecuarios con posterioridad al momento de su obtención, siendo éstos medidos contablemente a su valor neto de realización, serán expuestos como resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización, en el renglón correspondiente del estado de resultados. Si los productos agropecuarios son medidos a costo de reposición, los resultados serán expuestos como resultados por tenencia. En la información complementaria deberá discriminarse la composición de estos resultados en función de la naturaleza de los productos que le dieron origen.

Resultado por venta

“La RT 22 no hace mención de este, pero si el informe 25, estableciendo que el mismo debe estar discriminado en el estado de resultado por cuestiones legales establecidas en la ley 19550.

Para su obtención:

Ventas – Costos de Ventas – Gastos de comercialización: Este resultado siempre será nulo”.¹⁹

Otros resultados

¹⁹ Bavera “Contabilidad Agropecuaria”

No expuesta en la RT 22 pero si en el informe 19, resultado que tiene su origen en el ahorro derivado de la realización de las tareas propias de producción (siembra, fumigación) por el propio productor. Es optativa la inclusión del mismo, pero es de importancia su consideración porque el mismo hace disminuir el resultado de producción.

METODOLOGIA

En primera instancia se procedió al análisis de los temas posibles que se podían abordar, de los cuales se determinó que el tema de aplicación que se va a desarrollar es: “Resolución Técnica N° 22, Aplicación de la Norma”, para esto se trabajó sobre una sociedad: Agropecuaria XX S.R.L.

La modalidad del mismo será un proyecto de aplicación práctica.

En la primera etapa se realizó la investigación documental, proceso que sirvió como base para el desarrollo del trabajo.

Fuentes de Información:

- Resolución Técnica N° 22 acompañadas de algunas otras a las cuales hace mención.
- Informe 19 del Área de Contabilidad Agropecuaria.
- Informe 25 del área de contabilidad, casos prácticos sobre la actividad agropecuaria.
- Otras fuentes de gran ayuda, fueron las lecturas de libros escritos por profesionales:
 - Fowler Newton
 - Bavera, “Contabilidad Agropecuaria”
- Entrevistas a: Profesionales, Contador responsable del consejo de ciencias económicas de Río Cuarto.
- Lectura de Balance, presentado por Cooperativa Tambara, Agrícola y Ganadera Ltda. De Adelia Maria.

El análisis se realizó sobre la información mencionada anteriormente y con el mismo se arribó a una conclusión general del trabajo.

DESARROLLO

Descripción de la Sociedad

“Agropecuaria XX S.R.L”, constituida en la localidad de Adelia Maria, Provincia de Córdoba, a los 3 días del mes de Mayo del 2006.

Establece su domicilio social y legal en la calle Avenida Del Cincuentenario Nº 13.

Se constituye por dos Socios, por el término de 30 años, contados desde la fecha de inscripción en el Registro Publico de comercio y se registrá conforme lo dispuesto por las leyes 19.550 y 22.903.

Objeto Social: La Sociedad se dedica por cuenta propia, o de terceros a las siguientes operaciones: Explotación de todo tipo de establecimiento agrícola-ganadero y compraventa al por mayor o menor, de todo tipo de productos tendientes a la implantación, cuidado, cosecha, comercialización o industrialización de frutos o productos de operaciones agropecuarias.

El capital social se fija en la suma de 15.000,00 pesos, que se divide en 1000 cuotas iguales de pesos 15 cada una.

La fiscalización es ejercida por todos los socios, la dirección y administración de los negocios sociales y la representación de la sociedad esta a cargo de un gerente no socio, con mandato ilimitado, pero no podrá usar la firma social en prestaciones a titulo gratuito, ni en fianzas o garantías de terceros.

El 30 de Abril de cada año se practicara un balance general del giro social, con su respectivo inventario y cuadro demostrativo de ganancias y perdidas. Los socios podrán, previa deducción del 5% para la reserva legal y hasta cubrir el 20% del capital social, constituir otras reservas, con carácter facultativo. Las ganancias realizadas y liquidas serán distribuidas entre los socios en la misma proporción.

La Sociedad es propietaria de 300 hectáreas, ubicadas en la ciudad de Huanchilla, provincia de Córdoba.

Cuenta con herramientas varias, que le permiten realizar trabajos de fumigación, siembra y cosecha.

AGROPECUARIA XX S.R.L

- Operaciones desde el 01/11/2008 a 30/04/2009, se incluyen las más importantes.
- Cierre de ejercicio 30/04/2009.

01.11.08 Compra 7000 Kg. De Semillas de Soja a 0.40 el Kg.

15.11.08 Compra 55 unidades de Fardos, 6.325,00

20.11.08 Compra 30 bidones de agroquímico a \$ 3.000,00

25.11.08 Venta de 25 terneros de 130 Kg. Promedio a 3.30 pesos el Kg.

30.11.08 Siembra 300 hectáreas, utilizando 10000 Kg. De semillas y 20 bidones de Agroquímicos

05.12.08 Abona Sueldos y Jornales por 6.000,00 pesos

10.12.08 Producción de 60 terneros, peso promedio 28 Kg. Su Cotización es de 3.60 pesos el Kg. Se abona por servicios veterinarios 2570 pesos.

27.04.09 Se producen 200 hectáreas. Rinde total 4000 qq de Soja. La cotización del qq es de 80 pesos neta de gastos. Agroquímicos 140 pesos y Semilla 0.44 el Kg.

29.04.09 Venta de 3000 qq a 84 pesos el qq. Neto de gastos

30.04.09 Cierre de ejercicio. Existencia de 2700 qq de Soja. Cotizaciones a cierre: Semilla 0.901, Agroquímicos 174

Existencias al Inicio

Existencia inicial

Detalle	Cantidad	Peso	Precio por Kg	Precio Total	Total
Vacas	65	400	\$ 1.78		\$ 46,280.00
Vaquillonas	15	240	\$ 1.72		\$ 6,192.00
Terneros	50	85	\$ 2.75		\$ 11,687.50
Toros	3			\$ 3,500.00	\$ 3,500.00
Fardos	40		\$ 95.00		\$ 3,800.00
Semillas	5000 Kg.		\$ 0.40	\$ 2,000.00	

Cotización a Fecha de Cierre

Detalle	Precio por Kg	Precio Único
Vacas	\$ 2.15	
Vaquillonas	\$ 2.20	
Terneros	\$ 6.70	
Toros		\$ 4,500.00
Fardos	\$ 115.00	
Soja		\$ 84.00
Semillas	\$ 0.44	

Registros Contables

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01/11/2008	SEMILLAS	\$ 2.800,00	
	A CAJA		\$ 2.800,00
15/11/2008	FARDOS	\$ 6.325,00	
	A CAJA		\$ 6.325,00
20/11/2008	AGROQUIMICOS	\$ 3.000,00	
	A CAJA		\$ 3.000,00
25/11/2008	CAJA	\$ 10.167,30	
	GASTOS COMERCIALES	\$ 557,70	
	VENTA TERNEROS		\$ 10.725,00
25/11/2008	COSTO DE VENTA	\$ 10.167,30	
	A HACIENDA VACUNA		\$ 10.167,30
30/11/2008	SEMENTERA	\$ 6.000,00	
	A SEMILLAS		\$ 4.000,00
	A AGROQUIMICOS		\$ 2.000,00
05/12/2008	SEMENTERA	\$ 6.000,00	
	A SUELDOS Y JORNALES		\$ 6.000,00
05/12/2008	SUELDOS Y JORNALES	\$ 6.000,00	
	A CAJA		\$ 6.000,00
10/12/2008	HACIENDA VACUNA	\$ 6.048,00	
	A PRODUCCION		\$ 6.048,00
10/12/2008	SERVICIOS VETERINARIOS	\$ 2.570,00	
	A CAJA		\$ 2.570,00

27/04/2009	SEMENTERA	\$ 1.200,00	
	A RESULTADO POR TENENCIA		\$ 1.200,00
27/04/2009	SOJA	\$ 320.000,00	
	A PRODUCCION SOJA		\$ 320.000,00
27/04/2009	COSTO DE PRODUCCION	\$ 8.800,00	CALCULO 1
	A SEMENTERA		\$ 8.800,00
29/04/2009	CAJA	\$ 252.000,00	
	A VENTA		\$ 252.000,00
29/04/2009	COSTO DE VENTA	\$ 252.000,00	CALCULO 2
	A SOJA		\$ 252.000,00
30/04/2009	MORTANDAD	\$ 4.556,00	
	A HACIENDA VACUNA		\$ 4.556,00
30/04/2009	FARDOS	\$ 800,00	
	A RESULTADO POR TENENCIA		\$ 800,00
30/04/2009	COSTO DE PRODUCCION	\$ 8.050,00	
	A FARDOS		\$ 8.050,00
30/04/2009	HACIENDA VACUNA	\$ 45.730,30	CALCULO 3
	A PRODUCCION		\$ 35.342,50
	A RESULTADO POR TENENCIA		\$ 10.387,80
30/04/2009	VIENTRES	\$ 11.348,00	CALCULO 4
	A RESULTADO POR TENENCIA		\$ 11.348,00
30/04/2009	TOROS	\$ 1.000,00	CALCULO 4
	A RESULTADO POR TENENCIA		\$ 1.000,00
30/04/2009	SOJA	\$ 16.000,00	CALCULO 5
	A RESULTADO POR TENENCIA		\$ 16.000,00
30/04/2009	SEMILLAS	\$ 80,00	
	AGROQUIMICOS	\$ 400,00	CALCULO 6
	A RESULTADO POR TENENCIA		\$ 480,00
30/04/2009	SEMENTERA	\$ 99.144,32	
	A RESULTADO POR TENENCIA		\$ 99.144,32

CALCULO 1

Costo de Producción

Existencia al inicio de Bienes a ser consumidos	\$	2,000.00
Compras	\$	5,800.00
Gastos	\$	6,000.00
Resultado por Tenencia	\$	1,680.00
Existencia Final	\$	-6,680.00
Costo de Producción (1)	\$	8,800.00

(1) Existencia al cierre, 13200 pesos corresponden a las 300 hectáreas sembradas y faltan ser consumidos 4400 pesos que corresponden a las 10 hectáreas no cosechadas.

CALCULO 2

Costo de Venta

Costo de Venta

Existencia inicial	\$	-	
Producción	\$	320,000.00	
Resultado por tenencia	\$	16,000.00	(CALCULO 7)
Existencia Final	\$	-84,000.00	(1000qq * 84 el qq)
Costo de Venta	\$	252,000.00	

Resultado Venta

Venta 3000qq * 84qq=	252,000.00
Costo de Venta	252,000.00
Resultado Neto	0

Calculo 3

Producción Kg

Existencia Inicial	4250	(50*85Kg)
Mas Producción	1680	(60*20Kg)
Menos Ventas	3250	(25*130Kg)
Cambio de Categorías		
Menos Mortandad	680	(10*68Kg)
Existencia Final	7275	(50+60-25-10)*97 Kg Promedio de existencia final

Producción en Kg	Existencia Final - Existencias Inicial + Salidas - Entradas
-------------------------	---

$$7275 - 4250 + 3930 \text{ (Ventas + mortandad)} - 1680 = 5275$$

VNR al Cierre 6,70

Producción en Pesos: $5275 * 6,70 = 35342.50$

- Resultados Por Tenencia

Calculo 3

	Valor Origen	Valor Cierre	Resultado
Existencia Inicial (1)	\$ 11,687.50	\$ 28,475.00	\$ 16,787.50
Nacimientos (2)	\$ 6,048.00	\$ 11,256.00	\$ 5,208.00
Ventas (3)	\$ -10,140.00	\$ -21,775.00	\$ -11,607.70
Mortandad	\$ 4,556.00	\$ 4,556.00	
Resultado Por Tenencia			\$ 10,387.80

(1) Existencia inicial Valor Origen

$$\text{Terneros} = 50 * 85 * 2.75 = 11687.50$$

Existencia inicial Valor Neto de Irrealización

$$\text{Terneros} = 50 * 85 * 6.70 = 28475$$

(2) Nacimiento Valor de Origen

$$\text{Terneros} = 60 * 3.60 * 28 = 6048$$

Nacimiento Valor Neto de Irrealización

$$\text{Terneros} = 60 * 28 * 6.70 = 11256$$

(3) Ventas al Valor de Origen

$$\text{Terneros} = 3.1284 (3.3 - \text{Gastos}) * 25 * 130 = 10167.30 \text{ (Calculo 1)}$$

Venta Valor Neto de Irrealización

$$\text{Terneros} = 6.70 * 25 * 130 = 21755$$

CALCULO 4

- Activos no destinados a la Venta

Costo de Reposición

	Cantidad	Kg	Al inicio	Al cierre	Resultado por Tenencia
Vacas (1)	65	400	\$ 46,280.00	\$ 55,900.00	\$ 9,620.00
Vaquillonas (2)	15	240	\$ 6,192.00	\$ 7,920.00	\$ 1,728.00

(1) $65 \times 400 \times 1.78 = 46280$

$65 \times 400 \times 2.15 = 55900$

(2) $15 \times 240 \times 1.72 = 6192$

$15 \times 240 \times 2.20 = 7920$

	Cantidad	Kg	Al inicio	Al cierre	Resultado por Tenencia
Toros	3		\$ 3,500.00	\$ 4,500.00	\$ 1,000.00

Estos Bienes son utilizados como factor de producción y poseen un mercado activo en su condición actual. Al valuarlos a su costo de reposición ya se considera la desvalorización como consecuencia del deterioro biológico, por eso no se encuentran sujetos a depreciación.

CALCULO 5

Resultado por tenencia Producción

Valor producción según Valor neto de realización al cierre 336.000 (4000qq * 84)

Valor producción según Valor neto de realización al momento de la cosecha 320.000 (4.000qq * 80)

$336.000 - 320.000 = 16.000$ (Resultado por Tenencia)

Otra forma de obtenerlo es, producción 320.000 menos Ventas 252.000 = 68.000
Existencias 1.000qq * 84 = 84.000

$68.000 - 84.000 = 16.000$ (Resultado por Tenencia)

CALCULO 6

Resultado por tenencia, Bienes en existencia

Son bienes que serán utilizados en el proceso de producción, su valuación se realiza a su costo de reposición.

Semillas 2.000 kg Costo de reposición 0.44 – Costo Histórico 0.40 = 80

Agroquímicos 10 Bolsas Costo de reposición 140 – Costo Histórico 100 = 400

SEMENTERA

- Valuación según punto 7.1.2.2 de la Resolución Técnica N° 22

En existencia, 100 hectáreas que se valuaran a su valor neto descontado del flujo de fondos a percibir siempre que los siguientes elemento puedan estimarse de forma confiable y verificable, 100 hectáreas Valuación

Se cosecharan en Junio del 2009.

Datos obtenidos del mercado de Rosario y consultas a seguros sobre los porcentajes de riesgos.

A Junio de 2009 el cereal a futuro cotiza a 96 pesos el qq de soja. El rinde promedio es de 20 qq.

Calculo

100 hectáreas * 20qq * 96 = **192,000.00**

Menos

Riesgo de Precio 13% $(100*20*96)*13\%= 24,960.00$
Riesgo de Plagas 11% $(100*20*96)*11\%= 21,120.00$
Riesgo de Clima 18% $(100*20*96)*18\%= 34,560.00$
TOTAL **80,640.00**

Menos

Comisiones 3% $(71*20*96)*3\%= 4,089.60$
Fletes 2.5 el qq $(71*20*2.5) = 3,550.00$
TOTAL **7,639.60**

71 son las hectáreas luego de deducir el % de plagas y Clima $(100*11\% + 100*18\%)$

Tasa de descuento 0.085%, $(1 + 0.00085)$ al cuadrado = 1.0017007

Descuento de Valores

$192,000.00/1.0017007 = 191,674.02$

Menos

$80,640.00/1.0017007 = 80,503.08$

Menos

$7,639.60/1.0017007 = 7,626.62$

Igual 103,544.32

Menos

Costos incurridos al 30/11/X **4,400.00**

Igual

99,144.32

**BALANCE GENERAL N° 3
POR EL EJERCICIO FINALIZADO EL
30/04/2010**

**(Medición según punto 7.1.2.2, al valor neto
descontado del flujo neto de fondos a percibir)**

Denominación de la entidad: AGROPECUARIA XX S.R.L					
ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL 30/04/2010 (Comparativo con el ejercicio anterior)					
	Actual	Anterior		Actual	Anterior
ACTIVO	\$	\$	PASIVO	\$	\$
Activo corriente			Pasivo corriente		
Caja	241.472,30		Deudas:		
Bienes de Cambio (Nota 1)	137.897,50		Impuesto a Pagar (Nota 3)	167.221,11	
Bienes de Uso (Anexo)	68.320,00			-	
Sementera	103.544,32			-	
Total del activo corriente	551.234,12				
Activo no corriente					
Bienes de Uso	-				
			Total del pasivo corriente	167.221,11	
			Pasivo no corriente		
			Deudas	-	
				-	
				-	
			Total del pasivo no corriente	-	
Total del activo no corriente	-		TOTAL DEL PASIVO	167.221,11	
			PATRIMONIO NETO (s/ estado resp)	384.013,01	
TOTAL DEL ACTIVO	551.234,12		TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	551.234,12	

Véase mi informe con fecha 05/05/2010

Denominación de la entidad: AGROPECUARIA XX S.R.L		
ESTADO DE RESULTADOS		
Por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2010 (Comparativo con el ejercicio anterior)		
	Actual	Anterior
	\$	\$
RESULTADOS DE LAS OPERACIONES QUE CONTINUAN (Agricultura)		
Producción	320.000,00	-
Costo de Producción (Anexo 1)	8.800,00	-
Resultado Producción	311.200,00	-
Ventas netas de bienes	252.000,00	-
Costo de los bienes vendidos (Anexo 2)	252.000,00	-
<i>Ganancia bruta</i>	-	-
Resultado por valuación de bienes de cambio al VNR (Nota 5)	16.000,00	-
Gastos de comercialización	-	-
Gastos de administración	-	-
Otros gastos	-	-
Resultados financieros y por tenencia:		
Generados por activos(Nota 6)	100.824,32	-
Generados por pasivos	-	-
Otros ingresos y egresos	-	-
<i>Ganancia antes del impuesto a las ganancias</i>	428.024,32	-
Impuesto a las ganancias	149.808,51	-
<i>Ganancia ordinaria de las operaciones que continúan</i>	278.215,80	-
RESULTADOS POR LAS OPERACIONES EN DESCONTINUACION		
Resultados de las operaciones	-	-
Resultados por disposición de activos y liquidación de deudas	-	-
<i>Ganancia (Pérdida) por las operaciones en discontinuación</i>	-	-
Ganancia de las operaciones ordinarias	278.215,80	-
Resultados de las operaciones extraordinarias	-	-
GANANCIA DEL EJERCICIO	278.215,80	-

Véase mi informe con fecha 05/05/2010

Denominación de la entidad: AGROPECUARIA XX S.R.L		
ESTADO DE RESULTADOS		
Por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2010 (Comparativo con el ejercicio anterior)		
	Actual	Anterior
	\$	\$
RESULTADOS DE LAS OPERACIONES QUE CONTINUAN (Ganadería)		
Producción (Nota 4)	36.834,50	-
Costo de Producción (Anexo 4)	10.620,00	-
Resultado Producción	26.214,50	-
Ventas netas de bienes	10.725,00	-
Costo de los bienes vendidos (Anexo 5)	10.167,30	-
Ganancia bruta	557.70	-
Resultado por valuación de bienes de cambio al VNR (Nota 7)	10.387,80	-
Gastos de comercialización	557,70	-
Gastos de administración	-	-
Otros gastos	-	-
Resultados financieros y por tenencia:		
Generados por activos (Nota 8)	13.148,00	-
Generados por pasivos	-	-
Otros ingresos y egresos	-	-
Ganancia antes del impuesto a las ganancias	49.750,30	-
Impuesto a las ganancias	17.412,60	-
Ganancia ordinaria de las operaciones que continúan	32.337,69	-
RESULTADOS POR LAS OPERACIONES EN DESCONTINUACION		
Resultados de las operaciones	-	-
Resultados por disposición de activos y liquidación de deudas	-	-
Ganancia (Pérdida) por las operaciones en discontinuación	-	-
Ganancia de las operaciones ordinarias	32.337,69	-
Resultados de las operaciones extraordinarias	-	-
GANANCIA DEL EJERCICIO	32.337,69	-

Véase mi informe con fecha 05/05/2010

Denominación de la entidad: AGROPECUARIA XX S.R.L													
ESTADO DE EVOLUCION DEL PATRIMONIO NETO													
Por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2010 (Comparativo con el ejercicio anterior)													
DETALLE	APORTES DE LOS PROPIETARIOS					RESULTADOS ACUMULADOS						TOTALES DEL EJERCICIO	
	Capital Social	Ajustes Capital	Aportes Irrevoc.	Primas Emisión	Total	Ganancias Reservadas			Rtdos. Diferid.	Rtdos. No Asignados	Total	Actual	Anterior
						Legal	Otras	Total					
Saldos al inicio del ejercicio	73.459,50				73.459,50	-	-	-	-	-	-	73.459,50	73.459,50
Modificación saldos inicio	-				-							-	-
Saldos al inicio modificados	73.459,50				73.459,50							73.459,50	73.459,50
Suscripción de acciones													
Capitaliz aportes irrevocables													
Distribución Rdos. no asignad.													
> Reserva legal													
> Otras reservas													
> Dividendos (efectivo o especie)													
> Dividendos en acciones													
Desafectación de reservas													
Aportes irrevocables													
Absorción pérdidas acumuladas													
Variación en resultados diferidos													
Ganancia (Pérdida) del ejercicio						15.527,67				295.025,81	310.553,49	310.553,49	
Saldos al cierre del ejercicio					73.459,50	15.527,67				295.025,81	310.553,49	384.013,01	73.459,50

Véase mi informe con fecha 05/05/2010

- Anexos y Notas

ANEXO 1	
COSTO DE PRODUCCION	
por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2010	
	Actual
Existencia inicial de bienes de cambio	\$ 2,000.00
Mas Compras	\$ 5,800.00
Mas Gastos (Anexo 3)	\$ 6,000.00
Mas Resultados por Tenencia	\$ 1,680.00
Menos Existencia al cierre	\$ 6,680.00
Costo de Producción	\$ 8,800.00

ANEXO 2	
COSTO DE VENTAS	
por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2010	
	Actual
Existencia inicial	\$ -
Mas Compras	\$ -
Mas Producción	\$ 320,000.00
Mas Resultados por Tenencia	\$ 16,000.00
Menos Existencia al cierre	\$ 84,000.00
Costo de Ventas	\$ 252,000.00

ANEXO 3		
Gastos		
por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2010		
Concepto	Costos de Producción	Total
Sueldos y Jornales	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00

ANEXO 4		
COSTO DE PRODUCCION		
por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2010		
Existencia inicial		Actual \$ 3,800.00
Mas Compras	\$	6,325.00
Gastos (anexo 6)	\$	2,570.00
Mas Resultados por Tenencia	\$	800.00
Menos Existencia al cierre	\$	-2,875.00
Costo de Producción	\$	10,620.00

ANEXO 5		
COSTO DE VENTAS		
por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2010		
Existencia inicial		Actual \$ 11,687.50
Nacimientos	\$	6,048.00
Producción	\$	35,342.50
Mortandad	\$	-4,556.00
Resultado por Tenencia	\$	10,387.80
Existencia Final	\$	-48,742.50
Costo de Ventas	\$	10,167.30

ANEXO 6		
Gastos		
por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2010		
Concepto	Costos de Producción	Total
Servicios Veterinarios	\$ 2,570.00	\$ 2,570.00
Total		\$ 2,570.00

INFORMACION COMPLEMENTARIA

NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES

BASES DE PREPARACION DE LOS ESTADOS CONTABLES

Los estados contables han sido preparados siguiendo los lineamientos enunciados en las Resoluciones Técnicas N° 8 – N° 16 y N° 22 de la Federación Argentina de Profesionales en Ciencias Económicas.-

Dichos Estados Contables están preparados a valores homogéneos, según RT N° 19 establecido por la resolución 287/03 de la FACPCE y 11/02 del CPCE.-

Bajo la denominación del rubro disponibilidades se encuentra el saldo de Caja y Banco expresado en moneda de cierre por tratarse de moneda nacional.-

Caja..... \$ 241.472,30

Nota 1: Bienes de Cambio

Productos Agrícolas: Soja 84.000,00

Activos Biológicos: Hacienda Vacuna en Crecimiento: 48.742,50

Bienes a ser consumidos en el proceso de producción: Semillas y Agroquímicos 2.280,00

Fardos 2.875,00

Nota 2: Bienes de Uso

Hacienda Vacuna: Vientres 63.820,00

Toros 4.500,00

Nota 3: Impuesto a las ganancias devengado en el periodo.

Nota 4: Producción 35.342,50 + Nacimientos 6.048,00 – Mortandad 4.556,00

Nota 5: Resultado por valuación de existencia de Soja al VNR: 16.000,00

Nota 6: Resultado por Tenencia: Sementera 100.344,32, Semillas 80,00, Agroquímicos 400,00

Nota 7: Resultado por valuación de existencia de Hacienda Vacuna 10.387,80

Nota 8: Resultado por Tenencia, Vientres: Vacas 9.620,00, Vaquillonas 1.728,00, Toros 1.000,00. Activos destinados al proceso productivo, Fardos 800,00.

CERTIFICACION SOBRE ESTADOS CONTABLES NO AUDITADOS

Señores Socios de
AGROPECUARIA XX S.R.L, Huanchilla, Córdoba

CUIT N° XX-XXXXXXXX-X

1. En mi carácter de Contador Público independiente certifico que:

1.1. Las cifras expuestas en los estados contables (no auditados) de Agropecuaria XX S.R.L de Huanchilla detallados en el punto 2, surgen de un sistema de registro contable, y han sido llevados de conformidad con los requisitos formales exigidos por normas legales y técnicas.

1.2. Al 30 de Abril del 2010 no existen deudas devengadas ni exigibles a favor de la ANSES.

2. Estados Contables:

2.1. Estado de situación patrimonial al 30 de Abril del 2010, cuyas cifras resumidas son:

Activo	\$ 409.870,13
Pasivo	\$ 534.203,77

Patrimonio Neto \$ 147.339,93

2.2. Estado de resultado por el ejercicio finalizado el 30 de Abril del 2010, el cual arroja un Ganancia de \$ 58.349,29.

2.3. Estado de evolución del patrimonio neto por el ejercicio finalizado el 30 de Abril del 2010

2.4. Estado de Flujo de Efectivo por el ejercicio finalizado el 30 de Abril del 2010.

3. Debido a que no he aplicado todos los procedimientos prescriptos por las normas de auditoria vigentes, me abstengo de opinar sobre la razonabilidad de la información expuesta en los estados contables no auditados detallados en el punto 2.

Huanchilla, 05 de Mayo del 2010

**BALANCE GENERAL N° 3
POR EL EJERCICIO FINALIZADO EL
30/04/2010**

**(Medición según punto 7.1.2.2, Costo de
Reposición)**

Denominación de la entidad: AGROPECUARIA XX S.R.L					
ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL AL 30/04/2010 (Comparativo con el ejercicio anterior)					
	Actual	Anterior		Actual	Anterior
<u>ACTIVO</u>	\$	\$	<u>PASIVO</u>	\$	\$
Activo corriente			Pasivo corriente		
Caja y bancos	241.472,30		Deudas:		
Bienes de Cambio	137.897,50		Impuestos a pagar	132.520,60	
Bienes de Uso	68.320,00				
Sementera	4.400,00				
Total del activo corriente	452.089,80		Total del pasivo corriente		
Activo no corriente			Pasivo no corriente		
Bienes de Uso	-		Deudas	-	
			Total del pasivo no corriente	-	
Total del activo no corriente			TOTAL DEL PASIVO	132.520,60	
			<u>PATRIMONIO NETO</u> (s/ estado resp)	319.569,19	
TOTAL DEL ACTIVO	452.089,80		TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	452.089,80	

Véase mi informe con fecha 05 de Mayo 2010

Denominación de la entidad: AGROPECUARIA XX S.R.L		
ESTADO DE RESULTADOS		
Por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2009 (Comparativo con el ejercicio anterior)		
	Actual	Anterior
	\$	\$
RESULTADOS DE LAS OPERACIONES QUE CONTINUAN (Agricultura)		
Producción	320.000,00	-
Costo Producción	8.800,00	-
Resultado por Producción	311.200,00	-
Ventas netas de bienes (o servicios)	252.000,00	-
Costo de los bienes vendidos (o servicios prestados)	252.000,00	-
<i>Ganancia bruta</i>	-	-
Resultado por valuación de bienes de cambio al VNR	16.000,00	-
Gastos de comercialización		
Gastos de administración		
Otros gastos		
Resultados financieros y por tenencia:		
> Generados por activos	1.680,00	-
> Generados por pasivos	-	-
Otros ingresos y egresos		
<i>Ganancia antes del impuesto a las ganancias</i>	328.880,00	-
Impuesto a las ganancias	115.108,00	-
<i>Ganancia ordinaria de las operaciones que continúan</i>	213.772,00	-
RESULTADOS POR LAS OPERACIONES EN DESCONTINUACION		
Resultados de las operaciones	-	-
<i>Ganancia (Pérdida) por las operaciones en discontinuación</i>	-	-
Ganancia de las operaciones ordinarias	213.772,00	-
Resultados de las operaciones extraordinarias	-	-
GANANCIA (PERDIDA) DEL EJERCICIO	213.772,00	-

Véase mi Informe del 05 Mayo 2010

Denominación de la entidad: AGROPECUARIA XX S.R.L		
ESTADO DE RESULTADOS		
Por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2010 (Comparativo con el ejercicio anterior)		
	Actual	Anterior
	\$	\$
RESULTADOS DE LAS OPERACIONES QUE CONTINUAN (Ganadería)		
Producción (Nota 4)	36.834,50	-
Costo de Producción (Anexo 4)	10.620,00	-
Resultado Producción	26.214,50	-
Ventas netas de bienes	10.725,00	-
Costo de los bienes vendidos (Anexo 5)	10.167,30	-
Ganancia bruta	557,70	-
Resultado por valuación de bienes de cambio al VNR	10.387,80	-
Gastos de comercialización	557,70	-
Gastos de administración	-	-
Otros gastos	-	-
Resultados financieros y por tenencia:		
> Generados por activos	13.148,00	-
> Generados por pasivos	-	-
Otros ingresos y egresos	-	-
Ganancia antes del impuesto a las ganancias	49.750,30	-
Impuesto a las ganancias	17.412,60	-
Ganancia ordinaria de las operaciones que continúan	32.337,69	-
RESULTADOS POR LAS OPERACIONES EN DESCONTINUACION		
Resultados de las operaciones	-	-
Resultados por disposición de activos y liquidación de deudas	-	-
Ganancia (Pérdida) por las operaciones en discontinuación	-	-
Ganancia de las operaciones ordinarias	32.337,69	-
Resultados de las operaciones extraordinarias	-	-
GANANCIA DEL EJERCICIO	32.337,69	-

Véase mi informe con fecha 05/05/2010

Denominación de la entidad: AGROPECUARIA XX S.R.L													
ESTADO DE EVOLUCION DEL PATRIMONIO NETO													
Por el ejercicio anual finalizado el 30/04/2009 (Comparativo con el ejercicio anterior)													
DETALLE	APORTES DE LOS PROPIETARIOS					RESULTADOS ACUMULADOS						TOTALES DEL EJERCICIO	
	Capital Social	Ajustes Capital	Aportes Irrevoc.	Primas Emisión	Total	Ganancias Reservadas			Rtdos. Diferid.	Rtdos. No Asignados	Total	Actual	Anterior
						Legal	Otras	Total					
Saldos al inicio del ejercicio	73.459,50				73.459,50							73.459,50	73.459,50
Modificación saldos inicio	-				-							-	-
Saldos al inicio modificados	73.459,50				73.459,50							73.459,50	73.459,50
Suscripción de acciones													
Capitaliz aportes irrevocables													
Distribución Rdos no asignad.:													
> Reserva legal													
> Otras reservas													
Aportes irrevocables													
Ganancia del ejercicio						12.305,48				233.804,21		246.109,69	
Saldos al cierre del ejercicio					73.459,50	12.305,48				233.804,21	246.109,69	319.569,19	73.459,50

Véase mi informe del 05 de Mayo de 2010

ANALISIS DE ESTADOS CONTABLES

La Sociedad presenta una situación financiera y económica muy saludable, basta con analizar los componentes de los respectivos Estados Contables. Para ello se vera el primer análisis: Análisis Vertical.

Consiste en determinar el peso proporcional que tiene cada cuenta dentro del estado financiero analizado. Esto permite determinar la composición y estructura de los estados financieros.

ANALISIS VERTICAL

	ESP (Flujo neto de Fondos) (1)		ESP (Costo de Reposición) (2)	
Total Activo	551.234,12	100%	Total Activo	452.089,80 100%
Caja	241.472,30	43,80%	Caja	241.472,30 53,41%
Bienes de			Bienes de	
Cambio	137.897,50	25,01%	Cambio	137.897,50 30,50%
Bienes de			Bienes de	
Uso	68.320,00	12,39%	Uso	68.320,00 15,11%
Sementera	103.544,32	18,78%	Sementera	4.400,00 0,97%
Total Pasivo	167.221,11	100%	Total Pasivo	132.520,60 100%
Impuesto a			Impuesto a	
Pagar	167.221,11	100%	Pagar	132.520,60 100%
Patrimonio			Patrimonio	
Neto	384.013,01	100%	Neto	319.569,19 100%
Capital	73.459,50	19,12%	Capital	73.459,50 22,98%
Utilidad del			Utilidad del	
Ejercicio	295.025,81	76,82%	Ejercicio	233.804,21 73,16%
Reserva			Reserva	
Legal	15.527,67	18,78%	Legal	12.305,48 3,85%

En este análisis, queda claro lo importante que es la aplicación de la Resolución Técnica N° 22, punto 7.1.2.2 (medición del flujo neto de fondos a percibir, para bienes que se encuentren después de la etapa inicial de su desarrollo biológico).

Aplicando esta medición, el bien medido, representa el 18.78% del Activo de la Sociedad y aplicando Costo de Reposición el bien no llega a representar ni el 1% del total del Activo.

Los Estados Contables, son muy importantes a la hora de toma de decisiones, no solo para el emisor de los mismos, sino también para terceros, por eje. Al valuar de diferentes maneras podría ser que un banco decida no otorgar créditos por tener un activo que no les de las garantías necesarias que le aseguren el cobro del préstamo. Caja representa el 43.80% del activo, lo recomendable es que las disponibilidades no sean tan grandes, porque de esta forma existe gran cantidad de dinero que no esta generando rentabilidad. Debería cumplirse con las obligaciones urgentes (impuestos a las ganancias) y el resto invertirlo para que genere ganancias.

Bienes de Cambio y Bienes de Uso, en esta actividad no presentan inconvenientes, ya que ambos poseen un mercado activo y su venta puede realizarse sin un esfuerzo significativo.

Sementera, presenta un poco de incertidumbre, ya que esta expuesta a situaciones no controlables, pero suponiendo la peor de las situaciones para la misma, el estado de la sociedad sigue siendo muy saludable. Para comprobar esto veras la Prueba Acida o Liquidez Seca, que profundiza la situación financiera a corto plazo:

Total Activo – Bienes de Cambio – Bienes de Uso – Sementera/ Total Pasivo= 1.44

Significa que la Sociedad posee 1.44 pesos de disponibilidad por cada 1 peso de obligaciones por cumplir. Los Pasivos corrientes son muy menores a los Activos corrientes, lo que demuestra que la empresa posee la solvencia suficiente para cumplir con las obligaciones en término.

Solvencia: Total PN/Total Pasivo

(1) $384.013,01/167.221,11= 2.29$

(2) $319.569,20/132.520,60= 2.41$

Cuanto mayor sea este ratio, mas solvente será la Sociedad, en el ESP numero (2) (Costo de Reposición) el ratio es mayor que en (1) (Flujos a Percibir), esto es así dada la incidencia que tiene el reconocimiento de la ganancia que genero la medición de la sementera, en el impuesto a las ganancias.

Análisis de Liquidez: Se determina cuantos pesos de activo corriente se poseen, por cada peso de deuda de corto plazo. En este análisis hay que prestar mucha atención en el tiempo en que se convertirán esos activos y pasivos, en esta actividad no habría problemas dado a lo explicado anteriormente (Realización de Activos).

Activo Total/ Pasivo Total: $551.234,12/167.221,11= 3.29$, un valor cerca de dos es aceptable y muestra buena salud.

Análisis de Patrimonio Neto, la utilidad del ejercicio muestra la solidez de la Sociedad en el ejercicio N° 3 cerrado el 30/04/2009 al representar el 76.82% del PN. La reserva legal cumplió con el requisito de ley ya que cumple con más del 20% del Capital.

Al no existir pérdidas de ejercicios anteriores, las utilidades son liquidas y realizadas, lo que le permite a los socios, en asamblea, la aprobación de dividendos, mostrando en este ejercicio ser una sociedad muy rentable.

CONCLUSION

Era necesario crear un marco diferencial para la actividad agropecuaria por sus grandes diferencias con respecto a otras.

Cuando aplicaste la valuación del flujo de efectivo descontado, y la comparaste con la valuación de costo de reposición, encontraste una variación en el activo de la Sociedad muy importante. Cuando el Activo de una Sociedad es mayor, los ratios que analizaste en la parte de análisis contable se incrementan, lo que implica que terceros, que tengan intereses en la Sociedad la vean con mejores ojos.

La desventaja mas importante que tiene este tipo de valuación, es con relación a los impuestos, ya que el reconocimiento de esa ganancia que genera el crecimiento, se debe exponer en el Estado de Resultado y esto conlleva que la sociedad deba pagar entre otros, Impuestos a las ganancias por adelantado, no favoreciendo a la Sociedad en aspectos financieros.

Durante el trabajo se le consulto a diferentes profesionales sobre la aplicabilidad de esta norma, la mayoría coincidía, en que el trabajo independiente de un contador publico dificultaba mucho cumplir con algunos de los requisitos de esta resolución, hacían referencia a que en esta actividad los cambios en el crecimiento biológico son muy frecuentes, las condiciones a las que esta expuesta la producción son muy variables y muy cíclicas, y por lo tanto es muy difícil aplicarla de forma correcta.

Si bien la norma permite diferentes alternativas a la hora de no poder cumplir con la alternativa que mejor expone la situación de una empresa, estas alternativas no cumple con el verdadero objetivo de la norma; si te permite aplicar costos históricos, esta claro que, algunos puntos de la resolución, van en contra de los objetivos por la cual se creo.

El único punto de la RT 22 y a caso el mas importante de la misma, que crea una dificultad en su tratamiento, es el de aplicar la valuación del flujo de efectivo descontado, porque puede conducir a graves errores, exponiendo una información que se encuentra muy condicionada por muchos factores que ciertamente son incontrolables. Como todos saben, esa información que tiene un alto porcentaje de no ser confiable y verificable, puede llevar a tomas de decisiones incorrectas,

afectando no solo a la sociedad, sino también a terceros. En el único caso que debe aplicarse este tipo de medición es cuando, la fecha de cierre de ejercicio esta muy próxima a la conclusión de la producción. Si este periodo es mayor considero que debe aplicarse la medición al costo de reposición, que si bien no cumple con el objetivo del reconocimiento del cambio vegetativo, es más conservador a la hora de exponer información tan importante para la toma de decisiones.

BIBLIOGRAFIA

- Resolución Técnica Nº 22
- Resolución Técnica Nº 16
- Resolución Técnica Nº 17
- Bavera: "Contabilidad Agropecuaria"
- Fowler Newton "Contabilidad Superior"
- Informe 25 Máchese y Torres
- Informe 19

ANEXOS

Resolución Técnica N° 22

1. Objetivo

La presente norma tiene como objetivo definir los criterios de medición y pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria.

2. 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.

3. Alcance

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

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.).

4. 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.

5. Definiciones

Los vocablos y expresiones utilizados en esta Resolución Técnica tienen los significados que se indican a continuación:

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 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.

6. Reconocimiento

Los entes descriptos en la sección 4 de 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) y específicamente por la sección 2.1 (Reconocimiento) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

7. Medición

Para la medición contable de los activos biológicos y los productos agropecuarios deben emplearse los siguientes criterios:

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

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

Su medición contable se efectuará a su valor neto de realización determinado de acuerdo con la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

7.1.2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado

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

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

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general). El término costosa se utiliza en esta norma en el

sentido de la no satisfacción del equilibrio entre costos y beneficios en los términos de la sección 3.2.2 (Equilibrio entre costos y beneficios) de la Resolución Técnica N° 16 (Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales).

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

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

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;

Costos y gastos adicionales hasta la venta que no se hayan devengado aún en el período;

Momentos de los flujos monetarios, tanto de los ingresos como de las erogaciones;

Riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo necesario para poder ser comercializados en un mercado activo. Este concepto incluirá tanto los riesgos de precios, los de desarrollo biológico futuro, los climáticos, así como los derivados de plagas o elementos similares. Será un elemento esencial en la evaluación del riesgo asociado al desarrollo biológico futuro, el grado de desarrollo actual en relación con el necesario para ser comercializado en un mercado activo. La introducción del concepto de riesgos asociados a cada uno de los elementos que se utilizan para la medición, se logra de la manera más adecuada cuando se utiliza el promedio ponderado que surge de computar cada una de las alternativas posibles de magnitudes a alcanzar por la probabilidad de que dicha magnitud se verifique, todo ello medido de acuerdo con la información disponible a la fecha de la medición contable. Para aquellos procesos de muy largo plazo (varios años) los riesgos asociados a la futura obtención generalmente son demasiado elevados en los primeros años de vida del activo biológico por lo que no resulta en dicho caso procedente su valuación al valor neto del flujo futuro de fondos;

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.

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

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

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

7.1.3. 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

Si bien no es frecuente que esta condición se verifique en relación con activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria, existen casos en donde la frecuencia de las transacciones son muy bajas, registrándose períodos muy prolongados en los que no se producen transacciones que permitan calificar a dichos mercados como activos.

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

En caso contrario, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

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

Bienes para los que existe un mercado activo:

En su condición actual

Se medirán al costo de reposición directo de un bien similar, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

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

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

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

Para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales:

Se medirán al costo de reposición directo de un bien similar pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general) neto de las depreciaciones acumuladas determinadas de acuerdo con los procedimientos que se establecen en el punto 7.2.3. De esta resolución técnica.

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

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

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

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

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

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general) 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 determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

7.2.2.3. Medición contable de los valores originales sin depreciación desde que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial hasta que finaliza el proceso de desarrollo biológico

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general). A partir del inicio de este período, sólo incluirán los costos atribuibles al mantenimiento del activo biológico en producción. Los restantes costos deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

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

Su medición contable se efectuará al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (Determinación de costos de reposición) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general) acumulado hasta la finalización del proceso de desarrollo biológico. La totalidad de los costos asociados posteriores a dicha fecha deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

7.2.3. Depreciaciones acumuladas

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

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;

La variación producida en el período contable se imputará a resultados de acuerdo con:

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.

Si el ente no pudiere, o no resultare razonable en virtud de las particulares características del bien, efectuar el cálculo de las depreciaciones siguiendo el método descrito en el párrafo anterior, podrá utilizar algún otro método alternativo que resulte razonable aplicar al caso particular y que satisfaga los requisitos de la información contable que establece la sección 3 (Requisitos de la información contenida en los Estados Contables) de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales).

7.3. Activos biológicos con procesos productivos continuos

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

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

Sin embargo podrá adoptarse este último criterio, -medición al cierre del período 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 esta resolución técnica.

8. EXPOSICIÓN

La exposición de los rubros específicos de la actividad agropecuaria se realizará de acuerdo con las siguientes pautas:

8.1. Exposición en el Estado de Situación Patrimonial

Activos Biológicos: estos activos se incluirán en la información complementaria en bienes de cambio o bienes de uso, según corresponda, y por separado de los restantes bienes integrantes del rubro. Deberá especificarse además, su composición

en las siguientes categorías, en función del grado de desarrollo evidenciado dentro del proceso y considerando las definiciones incluidas en la sección 5 de esta Resolución Técnica:

- a. En desarrollo,
- b. terminados, y
- c. en producción

Dentro de cada una de las categorías descriptas deberá exponerse como activo corriente o no corriente según corresponda, y adicionalmente en la información complementaria la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de bienes valuados de acuerdo con lo prescripto por la sección 7.1.2.2 de esta resolución técnica.

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 7.2.2 de esta resolución técnica deberá exponer las causas que no le permitieron la utilización de ninguna de las opciones previstas en la sección 7.2.1 de esta resolución técnica.

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

Si el ente hubiere medido sus activos biológicos o la producción de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en la sección 7.1.3 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.

8.2. Exposición en el Estado de Resultados

8.2.1. Reconocimiento de Ingresos por producción

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

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

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

8.2.2. Resultado de la producción Agropecuaria

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

El resultado neto estará compuesto por:

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

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 por aplicación de las pautas contenidas en la sección 7 de esta resolución técnica, serán expuestos como resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización (sección B.4 del capítulo IV de la Resolución Técnica N° 9), en el renglón correspondiente del estado de resultados. Si los productos agropecuarios son medidos a costo de reposición, los resultados serán expuestos como resultados por tenencia. En la información complementaria deberá discriminarse la composición de estos resultados en función de la naturaleza de los productos que le dieron origen.

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

ANEXO I

Diferencias con las NIC

1. Conceptos de las NIC no incluidos en esta Resolución Técnica

Tratamiento de subsidios otorgados por el Gobierno a la producción agropecuaria;

Exposición de mediciones no financieras o estimaciones de las mismas relativas a cantidades físicas de activos biológicos al cierre de los estados contables y de la producción obtenida durante el período contable;

Exposición de las causas por las que no puede medirse en forma confiable y verificable el valor corriente del activo biológico cuando se utiliza como criterio de medición el costo menos depreciaciones acumuladas;

Exposición de la conciliación entre los saldos iniciales y finales de los activos biológicos del ente, con información diferenciada entre aquellos con medición a valor corriente y aquellos valuados a costo menos depreciaciones.

2. Conceptos de esta resolución técnica no incluidos en las NIC

No distingue entre bienes destinados a su venta y bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción.

3. Diferencias conceptuales en el tratamiento entre ambas normas

Esta resolución técnica utiliza el concepto de "Costo de reposición" para la medición contable de los bienes utilizados como factor de producción para los que existe mercado en su condición actual, en lugar del concepto de "Valor neto de realización" que utiliza la NIC 41 para todos los activos biológicos, con prescindencia de su destino más probable.

La NIC 41 no contempla la aplicación del valor límite que establece la RT17 en la valuación a V.N.R. de bienes destinados a la venta correspondiente a opciones lanzadas o adquiridas sin cotización.

Identificación del Autor

Apellido y nombre del autor:	MONTAGNA EMILIANO
E-mail:	EMILIANO.MONTAGNA@GMAIL.COM
Título de grado que obtiene:	CONTADOR PUBLICO

Identificación del Trabajo Final de Graduación

Título del TFG en español	Resolución Técnica N°22: Aplicación de la Norma
Título del TFG en inglés	Technical Resolution No 22: Application of the Standard
Integrantes de la CAE	Tortone Julio Martinez Anahi
Fecha de último coloquio con la CAE	31/03/2011
Versión digital del TFG: contenido y tipo de archivo en el que fue guardado	Resolución Técnica N°22: Aplicación de la Norma.pdf Resumen.pdf Formulariodescriptivo.pdf