

# **“Activos biológicos”**

**AUTORES: C.P.N. Daniel Alejandro MEDINA WALTHER**

**Dra. María Virginia CANO**

CATAMARCA – ARGENTINA

2018

## ACTIVOS BIOLÓGICOS

La RT 46 introdujo importantes modificaciones al cuerpo de las normas contables profesionales, debido a que modificó en su totalidad a la RT 22 y en forma parcial a las RT 9 y 17. El presente trabajo tiene por objeto analizar los efectos de esas modificaciones en el Estado de Situación Patrimonial y en el Estado de Resultados.

### 1. Definiciones.

El nuevo texto de la RT 22 define algunos términos que deben ser considerados a los efectos del presente trabajo, motivo por el cual se desarrollarán los mismos a lo largo de este punto.

#### 1.2.1 Activos biológicos.

El nuevo texto de la RT 22 establece que un activo biológico es una planta o animal vivo utilizado en la actividad agropecuaria y que el mismo puede encontrarse en diferentes estados, a saber:

- a) En desarrollo: son aquellos que no han completado aún su proceso de desarrollo hasta el nivel de poder ser considerados como «en producción, consumibles o terminados», (por ejemplo: árboles frutales, bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo proceso biológico de crecimiento no ha concluido, aunque se puedan obtener de los mismos bienes secundarios comercializables).
- b) 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.).

c) 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: plantines para su venta como tales, novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.).

### 1.2.2. Plantas productoras.

El nuevo texto de la RT 22 define a las plantas productoras como aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas, se espera que produzcan durante más de un periodo y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. Las mismas son activos biológicos en desarrollo mientras no alcanzan la capacidad de producir sus frutos en cantidades y calidades aptas para su comercialización y pasan a ser activos biológicos en producción a partir de dicha etapa. Por último, la norma bajo análisis aclara que no son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo los bosques cultivados para producir madera o pasta para papel).

Ejemplos de plantas productoras: viñedos, olivares, frutales, etc.

### 1.2.3. Productos agropecuarios.

El nuevo texto de la RT 22 establece que los productos agropecuarios son aquellos que resultan de la separación de los frutos de un activo biológico o de la interrupción de su proceso vital, lo que se logra a través de actividades agropecuarias que adoptan los nombres de cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección, etc., debiendo incluirse dentro de las mismas a todos los procesos de adecuación

que resultan necesarios para lograr la posterior conservación o venta de los productos agropecuarios en condiciones técnicamente aceptables.

Ejemplos de productos agropecuarios: cereales cosechados, leche, lana, madera, frutas recolectadas, reses faenadas, algodón cosechado, caña cortada, trigo cosechado, aceitunas recolectadas, etc.

#### 1.2.4. Desarrollo biológico.

Según lo establece el nuevo texto de la RT 22, el desarrollo biológico es aquel que comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. A su vez, la norma técnica distingue entre la etapa inicial de desarrollo biológico y la posterior:

a) Etapa inicial de desarrollo biológico: es la etapa que abarca desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas.

b) Etapa posterior de desarrollo biológico: abarca desde el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas, hasta que se transforme en un producto agropecuario.

#### 1.2.5. Transformación biológica.

Según el nuevo texto de la RT 22, la transformación biológica es aquella que comprende los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos.

#### 1.2.6. Producción.

El nuevo texto de la RT 22 define como producción al incremento de valor que se genera en los activos biológicos a partir de los cambios cuantitativos o cualitativos –volumen físico y/o calidad- que se opera en los mismos como consecuencia de su transformación biológica.

#### 1.2.7. Valor razonable (para la actividad agropecuaria).

El nuevo texto de la RT 22 establece como valor razonable al precio que se recibiría por la venta de un activo en el mercado principal (o más ventajoso en caso de no existir un mercado principal) en la fecha de la medición, en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida), independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración. Si no existen precios directamente observables en el mercado se deben utilizar las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables. El valor razonable debe considerar la ubicación física de los activos y por ende los costos de transportarlos hasta los mercados que se utilicen como referencia. No se considerarán para la

medición a valor razonable los contratos de venta a futuro que se hubieran celebrado con ánimo de entregar los productos en cumplimiento del contrato.

#### 1.2.8. Gastos estimados en el punto de venta.

El nuevo texto de la RT 22 define como gastos estimados en el punto a aquellos gastos directos relacionados con la venta en que incurre el vendedor desde el momento en que los bienes están en condiciones de ser vendidos hasta que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes vendidos a su comprador. Incluye entre otras comisiones, impuestos sobre la venta y seguros. Los fletes para llevar los productos al mercado en que se comercializan no se incluyen porque ya son considerados en la medición del valor razonable.

#### 2. Objetivo, alcance y ámbito de aplicación de la RT 22.

De acuerdo al nuevo texto de la RT 22, esta última se encarga de regular la medición y exposición de los siguientes rubros relacionados con la actividad agropecuaria:

- a) Los activos biológicos, ya sea que los mismos sean generados y/o utilizados en la actividad agropecuaria o que estén destinados a la venta.
- b) Los productos agropecuarios:
  - Obtenidos en el momento de la cosecha, recolección o faena.
  - Controlados por sus productores y destinados a su venta o utilización posterior como semilla o insumo de la producción agropecuaria, incluyendo aquellos que están físicamente en instalaciones de terceros pero que no hayan sido vendidos a la fecha de medición.
- c) Los resultados atribuibles a la producción agropecuaria.

Por otra parte, es necesario tener en cuenta que el nuevo texto de la RT 22 establece que la misma no contempla el tratamiento de rubros vinculados con la actividad agropecuaria que no tienen, no tuvieron o interrumpieron su desarrollo biológico, a los cuales le son aplicables las restantes normas contables profesionales que resultaran pertinentes. Entre esos rubros, la norma señala a modo de ejemplo los siguientes:

- a) La tierra agropecuaria.
- b) Los productos agropecuarios luego de la cosecha, recolección o faena que no están controlados por sus productores.
- c) Los productos agropecuarios que serán sometidos a procesamiento o transformación posterior en bienes que no son activos biológicos (por ejemplo: las uvas que serán procesadas para la obtención de vinos y mostos, etc.).

Atento a que la RT 22 centra su atención en la actividad agropecuaria, es necesario tener en cuenta que esta última es aquella busca producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza para favorecer la actividad biológica de las plantas y animales. Por tal motivo, aquellas actividades meramente extractivas no constituyen actividad agropecuaria, debido a que en esos casos no existe la interacción entre el hombre y la naturaleza a los efectos de facilitar la actividad biológica de las plantas y animales. Por ejemplo, la pesca en el océano y la tala de bosques naturales no constituyen actividad agropecuaria, mientras que si constituyen actividad agropecuaria la cría de peces o plantación de árboles por parte una empresa en un campo de su propiedad.

Como se dijo anteriormente, las normas contables contenidas en la RT 22 solamente resultan aplicables a 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, como por ejemplo los cultivos hidropónicos (son aquellos en los que las plantas absorben

los nutrientes minerales que les resultan esenciales, directamente a través del suministro de agua que se les proporciona, no requiriendo para ello la intervención de la tierra que es la que naturalmente suele servir como reserva de esos nutrientes).

### 3. Criterios de medición.

Con respecto a la medición contable de los activos biológicos y productos agropecuarios, el nuevo texto de la RT 22 establece lo siguiente:

7.1. Activos biológicos y productos agropecuarios destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad:

7.1.1. Activos biológicos para los que existe un mercado activo en su condición actual:

A la fecha de medición en que el activo biológico satisfaga la condición del título y de cierre del período contable, su medición se efectuará a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

7.1.2 Productos agropecuarios:

Los productos agropecuarios en el momento de su cosecha o recolección y los que se encuentren a la fecha de la medición controlados por los productores agropecuarios para su venta se medirán a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

En caso de que la entidad que los produce utilice los productos agropecuarios como insumo de su producción agropecuaria o industrial, los mismos se medirán de acuerdo con las normas contables profesionales que fueran pertinentes.



7.1.3. Activos biológicos 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:

Se medirán a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

En caso de utilizar técnicas de valoración por no existir precios directamente observables en el mercado, el valor razonable se determinará:

(i) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valoración que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo, flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); o

(ii) al importe estimado a partir de una técnica de valoración que refleje el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo similar (conocido como costo de reposición).

Si estos activos biológicos se encuentran 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.

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o impracticable, se usará como sucedáneo el costo original.

7.1.4. Activos biológicos 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 los activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria, existen casos en donde las frecuencias 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 a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta tanto de la producción como de los bienes en existencia, según corresponda.

En caso contrario, se medirán al costo original.

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

#### 7.2.1. Animales reproductores

Se medirán a su costo de reposición en el mercado, (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente).

En el caso de animales reproductores para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero si en una etapa anterior, se medirán al costo de reposición de un bien similar, pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, comercializado en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), neto de las depreciaciones acumuladas.

En los raros casos de reproductores para los que no existe un mercado activo en ninguna de sus etapas, incluyendo aquellos animales de características especiales que no son fungibles con los de similar raza que se cotizan en mercados activos, el ente procurará información que, de un modo fiable y verificable, le permita determinar el valor razonable de acuerdo con el punto 7.1.4 de esta resolución técnica. En caso de que no pudiera obtenerla, la medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el animal comience la etapa de producción, se debe comenzar el cálculo de la depreciación.

Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación descrito en la resolución técnica 17 (RT 17).

### 7.2.2. Plantas productoras:

La medición inicial se efectuará al costo original.

A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de frutos, se debe comenzar el cálculo de la depreciación.

Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación que se describe en la RT 17.

Lo dispuesto por el nuevo texto de la RT 22 en relación a los criterios de medición, puede resumirse en el siguiente cuadro:

Activos	Condición		Criterio de medición	
Activos biológicos destinados a la venta	Existe un mercado activo en su condición actual.		Valor razonable menos los gastos estimado en el punto de venta	
	No existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado.	En general.	Valor razonable menos los gastos estimado en el punto de venta si existen precios directamente observables. Si no existen estos últimos el valor razonable se estima a través de un flujo de fondos descontados o costo de reposición.	
		Activos biológicos que se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo biológico.	Costo de reposición o en su defecto costo original.	
	No existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado.		Valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta o en su defecto al costo original.	
Activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de la producción	Animales reproductores en general.		Costo de reposición.	Con posterioridad a la medición inicial se pueden medir siguiendo el modelo de revaluación.
	Animales reproductores sin mercado activo en su condición actual pero si en una etapa anterior.		Costo de reposición neto de las depreciaciones acumuladas.	
	Animales reproductores sin mercado activo en ninguna etapa.		Valor razonable o en su defecto costo original menos depreciaciones acumuladas.	
	Plantas productoras.		Costo original menos depreciaciones acumuladas	
Productos agropecuarios	En el momento de su cosecha o recolección y los que se encuentren a la fecha de medición controlados por los productores agropecuarios para su venta.		Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.	
	Cuando la entidad que los produce los utilice como insumo de su producción agropecuaria o industrial.		Costo de reposición o en su defecto costo original (punto 5.5.4. de la RT 17).	

#### 4. Exposición en el Estado de Situación Patrimonial.

##### 4.1. La creación del rubro Activos Biológicos y los nuevos conceptos de los rubros Bienes de Cambio y Bienes de Uso.

La RT 46 modificó a la RT 9 incorporando en el Estado de Situación Patrimonial el rubro Activos Biológicos y como consecuencia de ello también introdujo modificaciones a los conceptos de otros rubros que ya formaban parte de ese estado (Bienes de Cambio y Bienes de Uso). En el siguiente cuadro se comparan los conceptos antiguos y nuevos de los rubros Bienes de Cambio y Bienes de Uso, remarcándose las diferencias existentes entre ambos, como así también se expone el concepto del rubro Activos Biológicos, el que como ya se dijo fue recientemente creado:

Rubro	Concepto anterior	Concepto nuevo
Bienes de Cambio	Son los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes.	Son los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentran en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes. <b>Se excluyen de este rubro los activos biológicos.</b>
Bienes de Uso	Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes, distintos a propiedades de inversión, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.	Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. <b>Se incluyen en este rubro las plantas productoras.</b> Los bienes, distintos a propiedades de inversión <b>y plantas productoras</b> , afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.
Activos Biológicos	-	Son las plantas y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Se excluyen de este rubro las plantas productoras, que son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan durante más de un período y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo los bosques cultivados para madera o pasta para papel) <sup>1</sup> . Estas se deben incluir en el rubro bienes de USO.

<sup>1</sup> No se consideran plantas productoras a las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (por ejemplo los bosques cultivados para madera o pasta para papel o las sementeras), las que por tal motivo deben incluirse en el rubro activos biológicos.

## 4.2. Análisis

### 4.2.1. Activos biológicos.

El viejo texto de la RT 22 establecía que los activos biológicos debían exponerse en el Estado de Situación Patrimonial dentro de los rubros:

- Bienes de Cambio: cuando los mismos estaban destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente, se encontraban en proceso de producción para dicha venta o resultaban consumidos durante ese proceso.

- Bienes de Uso: cuando los mismos eran utilizados en la actividad principal

Por su parte, el nuevo texto de la RT 22 establece que ahora los activos biológicos también se deben exponer en el Estado de Situación Patrimonial, pero en un rubro específico denominado Activos Biológicos. La única excepción a esta regla la constituyen las plantas productoras, las que deben incluirse en el rubro Bienes de Uso.

En virtud de lo expresado los párrafos anteriores, se puede apreciar que, como consecuencia de las modificaciones introducidas a la RT 22:

a) Existen activos biológicos que anteriormente eran expuestos en Bienes de Cambio y hoy deben ser expuestos como Activos Biológicos, por ejemplo: el ganado vacuno destinado a la venta, los plantines para su venta como tales, etc.

b) Existen activos biológicos que anteriormente eran expuestos como Bienes de Uso y hoy deben ser expuestos como Activos Biológicos, por ejemplo: los animales destinados a funciones reproductivas, las vacas lecheras, las ovejas que producen lana, etc.

c) Las plantas productoras siguen exponiéndose como Bienes de Uso y por lo tanto son el único activo biológico que paradójicamente no se expone en el rubro que lleva ese mismo nombre. Es

importante aclarar que no se comparte lo dispuesto en ese sentido por el nuevo texto de la RT 22, debido a que es la misma norma la que asimila las características de las plantas productoras a las de los bienes de uso y no aplica igual criterio con otros activos biológicos que poseen características idénticas a las de las plantas productoras, como por ejemplo el caso de los animales reproductores.

#### 4.2.2. Productos agropecuarios.

La aparición de la RT 46 no ha alterado la clasificación de los productos agropecuarios, los que se siguen exponiendo en el rubro Bienes de Cambio. En ese sentido, el nuevo texto de la RT 22 en el punto 9.1. establece que los productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios, que están destinados a ser vendidos o utilizados como insumos del proceso de producción agropecuario o industrial, deben exponerse como bienes de cambio.

#### 4.3. Exposición de los activos biológicos en el estado de situación patrimonial.

La RT 46 en su punto 3.11. dispuso que tanto en el activo corriente como en el no corriente del modelo de estado de situación patrimonial previsto por la RT 9, se debe incorporar el rubro “Activos Biológicos” por debajo del rubro “Bienes de Cambio”.



MODELO SA					
Estado de situación patrimonial (o balance general) al .../.../... comparativo con el ejercicio anterior					
	Actual	Anterior		Actual	Anterior
<b>Activo</b>			<b>Pasivo</b>		
<b>Activo corriente</b>			<b>Pasivo corriente</b>		
Caja y bancos (nota ...)			Deudas:		
Inversiones temporarias (Anexo... y nota ...)			Comerciales (nota ...)		
Créditos por ventas (nota ...)			Préstamos (nota ...)		
Otros créditos (nota ...)			Remuneraciones y cargas sociales (nota ...)		
Bienes de cambio (nota ...)			Cargas fiscales (nota ...)		
Activos biológicos (nota ...)			Anticipos de clientes (nota ...)		
Otros activos (nota ...)			Dividendos a pagar (nota ...)		
Total del activo corriente			Otras (nota ...)		
<b>Activo no corriente</b>			Total deudas		
Créditos por ventas (nota ...)			Previsiones (nota ...)		
Otros créditos (nota ...)			Total pasivo corriente		
Bienes de cambio (nota ...)			<b>Pasivo no corriente</b>		
Activos biológicos (nota ...)			Deudas:		
Bienes de uso (anexo ... y nota ...)			(ver ejemplif. en pasivos corrientes)		
Propiedades de inversión (Nota ...)			Total deudas		
Participaciones permanentes en sociedades (anexo ... y nota ...)			Previsiones (nota ...)		
Otras inversiones (anexo ... y nota ...)			Total del pasivo no corriente		
Activos intangibles (anexo ... y nota ...)			<b>Total del pasivo</b>		
Otros activos (nota ...)			<b>Participación de terceros en sociedades controladas</b>		
Subtotal del activo no corriente			<b>Patrimonio neto (según estado correspondiente)</b>		
Llave de negocio (nota ...) <sup>(1)</sup>					
Total del activo no corriente			<b>Total del pasivo, participación de terceros y patrimonio neto</b>		
<b>Total del activo</b>					

Por otra parte y de acuerdo con lo señalado en el punto 4.2.1. del presente trabajo, en la actualidad todos los activos biológicos deben ser expuestos en el rubro Activos Biológicos, con la única excepción de las plantas productoras, las que deben exponerse en el rubro Bienes de Uso. En ese sentido, es necesario tener en cuenta que en relación a la información complementaria que se debe presentar respecto a los rubros “Activos Biológicos” y “Bienes de Uso”, el nuevo texto de la RT 22 establece lo siguiente:

En la información complementaria:

- a. Se presentarán las plantas productoras por separado de los restantes bienes de uso.
- b. Se presentará una apertura en categorías según el grado de desarrollo y las definiciones de esta resolución técnica, en:  
Activos biológicos en desarrollo;  
Activos biológicos terminados; y  
Activos biológicos en producción.
- c. Dentro de cada una de las categorías descriptas deberán exponerse como activo corriente o no corriente según corresponda, y la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas.
- d. Se informará 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 7.1.3 de esta resolución técnica.
- e. Si los activos biológicos o la producción de los mismos se hubieren medido, utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado como mercado activo (Sección 7.1.4.), deberá informarlo, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

En el mismo sentido que la RT 22, la RT 9 en su capítulo VI punto A.3. establece que con relación a al rubro “Activos biológicos” se debe presentar la siguiente información complementaria:

Descripción de la naturaleza de los activos que integran el rubro referido (Ej.: cultivos en proceso, hacienda bovina de rodeo general, reproductores porcinos, frutos en desarrollo, etc.).

Se informará en cada caso el método de medición adoptado y en los casos de bienes valuados de acuerdo con lo prescripto por la Sección 7.1.3 de la resolución técnica 22, el

grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos.

Si los activos biológicos o la producción de los mismos se hubieren medido, utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado como mercado activo (Sec. 7.1.4 de la RT 22), deberá informarlo, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

#### 5. Exposición en el Estado de Resultados.

Con respecto a la exposición en el Estado de Resultados, el nuevo texto de la RT 22 en su punto 9.2. establece lo siguiente:

##### 9.2. Exposición en el estado de resultados

##### 9.2.1. Reconocimiento de ingresos por producción

En los entes dedicados a la actividad agropecuaria el hecho sustancial de generación de sus ingresos es el desarrollo biológico, denominado en esta actividad «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 estos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor del bien.

Este concepto está reconocido en la Sección 4.2.2 (Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas) de la resolución técnica 16 (Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales).

El ingreso por producción comprenderá la valorización de los productos agropecuarios obtenidos al momento de la cosecha, recolección o faena desde la última medición anterior a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.

También incluirá la variación registrada durante el período en la valorización de los activos biológicos, resultante de su transformación biológica, a partir de la etapa posterior de desarrollo biológico hasta la medición al cierre del período si es anterior al momento de la cosecha, recolección o faena. (Ejemplo: Activos biológicos de ciclos plurianuales)

#### 9.2.2. Resultado de la producción agropecuaria

El resultado de la producción agropecuaria, resultante de considerar el ingreso por la producción y sus costos asociados, se incluirá obligatoriamente en el cuerpo del estado, a continuación del resultado bruto por la venta de bienes y la prestación de servicios y antes del 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 el primero del estado de resultados.

El resultado de la producción agropecuaria 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 (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período, menos
- c) la desvalorización registrada por los activos biológicos (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) 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.

Los resultados generados por el cambio de valor en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta de los productos agropecuarios controlados por sus productores y destinados a su venta, con posterioridad al momento de su cosecha, recolección o faena, no forman parte del resultado de la producción agropecuaria y deben exponerse en un rubro separado del estado de resultados a continuación de la determinación del margen bruto, denominado “Resultados por medición a su Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta”.

En la información complementaria deberá incluirse la composición de los ingresos por producción. Los costos de producción se referenciarán con las notas o anexos que reflejen la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su función.

Los activos biológicos medidos a su costo de reposición permiten determinar los resultados de tenencia generados por los mismos por comparación con sus costos originales, desde su fecha de adquisición hasta la fecha de medición.

Para guardar coherencia con lo establecido por el nuevo texto de la RT 22, es que la RT 46 incorporó el punto B.4. (Resultado de la Producción Agropecuaria) al Capítulo IV (Estado de Resultados) de la RT 9:

#### B.4 Resultado de la producción agropecuaria

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 (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período, menos
- c) la desvalorización registrada por los activos biológicos (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) 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.

Ejercicio práctico.Enunciado

Un establecimiento dedicado a la agricultura, realiza las siguientes operaciones durante el ejercicio económico iniciado el 01/01/x2 y finalizado el 31/12/x2:

1. Se cultivaron 400 hectáreas de trigo, para lo cual se debió incurrir en los siguientes costos:

Semillas y fertilizantes	133.000
Jornales y cargas sociales	<u>141.000</u>
	274.000

Todos los conceptos fueron abonados en efectivo.

2. 30/11/x2: Se cosechan las 400 hectáreas sembradas de trigo con un rinde de 3.700 kgs./ha. El valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta del trigo a esa fecha es de \$/kg. 0,32. El valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta de las sementeras a esa fecha alcanza a \$323.510. La depreciación de las maquinarias e implementos agrícolas afectados a la producción de trigo alcanzó los \$ 15.650 hasta la fecha de en que se realizó la cosecha.

3. Venta del 70 % de la producción de trigo a \$/kg. 0,37, precio que incluye los gastos directos inherentes a la operación. El precio por kg. neto de estos gastos alcanzó a \$0,35, debido a que se le retuvieron impuestos y comisiones, a razón de \$0,012 y \$0,008 por kg., respectivamente. La venta se concretó en efectivo, por un importe neto de impuestos y comisiones de \$ 362.600.

4. 31/12/x2: A la fecha de cierre de ejercicio, el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta correspondiente a las existencias del trigo cosechado es de \$ 0,34. Dichas existencias alcanzan al 30 % de la cosecha obtenida el 30/11/x2.

SoluciónLibro Diario

Cuentas	Debe	Haber
-----		
Semillas y fertilizantes	133.000	
Jornales y cargas sociales	141.000	
A Caja		274.000
-----		
Sementeras	274.000	
A Semillas y fertilizantes		133.000
A Jornales y cargas sociales		141.000
-----		
Depreciaciones maquinarias e implementos	15.650	
A Depreciaciones acumuladas maquinarias e implementos		15.650
-----		
Sementeras	15.650	
A Depreciaciones maquinarias e implementos		15.650
-----		
Sementeras	33.860 (1)	
A Ganancia por tenencia de sementeras		33.860 (1)
-----		
Trigo	473.600 (2)	
A Producción trigo		473.600 (2)
-----		
Costo producción trigo	323.510 (3)	
A Sementeras		323.510 (3)
-----		
Caja	362.600	
Impuestos sobre ventas	12.432	
Comisiones sobre ventas	8.288	
A Ventas - Trigo		383.320
-----		
Costo venta - Trigo	362.600 (4)	
A Trigo		362.600 (4)
-----		
Trigo	39.960 (4)	
A Ganancia por tenencia trigo		39.960 (4)



ExposiciónEstado de Situación Patrimonial

Bienes de cambio (nota...)	150.960
----------------------------	---------

Nota... Bienes de cambio:

Trigo	<u>150.960</u>
Total	150.960

Estado de Resultados

Producción trigo	473.600
Ganancia por tenencia de sementeras	33.860
Costo de producción trigo - Anexo 1	- <u>323.510</u>
Ganancia por producción trigo	183.950

Ventas – Trigo	383.320
Costo de ventas - Anexo 2	- <u>362.600</u>
Ganancia bruta sobre venta de trigo	20.720

Resultados por medición a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta: Ganancia por tenencia trigo (antepenúltimo párrafo punto 9.2.2 RT 22)	39.960
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------

Gastos De comercialización - Anexo 3	- <u>20.720</u>
-----------------------------------------	-----------------

Ganancia neta de la actividad agrícola	223.910
----------------------------------------	---------

## Anexo 1:

Costo de producción de trigo	
Existencias al inicio del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	0
Compras del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	133.000
Gastos - Anexo 3	156.650
Resultados por tenencia	33.860
Subtotal	323.510
Existencias al final del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	0
Costo de producción de trigo del ejercicio	323.510

## Anexo 2:

Costo de ventas de trigo	
Existencias al inicio del ejercicio	0
Compras del ejercicio	0
Producción	473.600
Resultados por tenencia	39.960
Subtotal	513.560
Existencias al final del ejercicio	-150.960
Costo de ventas de trigo	362.600

## Anexo 3:

Gastos			
Conceptos	Total	Costo producción trigo	Gastos de comercialización
Jornales y cargas sociales	141.000	141.000	
Impuestos sobre ventas	12.432		12.432
Depreciación maquinarias e implementos	15.650	15.650	
Comisiones sobre ventas	8.288		8.288
Totales	177.370	156.650	20.720

Cálculos auxiliares

(1)

Valor de origen 289.650

Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta 323.510

Resultado por tenencia de sementeras 33.860

(2)  $400 \times 3.700 \times 0,32 = 473.600$ (3)  $274.000 + 33.860 + 15.650 = 323.510$ 

(4)

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

o

Producción de trigo a Valor Razonable de fecha de la cosecha	473.600
Ventas a Valor Razonable de la fecha de la transacción	-362.600
Subtotal	111.000
Existencia real al cierre a Valor Razonable	150.960
Resultado por tenencia	39.960

o

Valor razonable original del trigo ( $400 \times 3.700 \times 0,32$ ) 473.600Valor razonable del trigo al momento de la venta ( $400 \times 3.700 \times 0,35$ ) 518.000 → Costo de Ventas =  $518.000 \times 0,7 = 362.600$ 

Resultado por tenencia (+) 44.400

Existencia final del trigo a valor razonable del momento de la venta ( $400 \times 3.700 \times 0,35 \times 0,3$ ) 155.400Existencia final del trigo a valor razonable de la fecha de cierre ( $400 \times 3.700 \times 0,34 \times 0,3$ ) 150.960

Resultado por tenencia (-) 4.440

Ganancia por tenencia de trigo =  $44.400 - 4.440 = 39.960$

BIBLIOGRAFIA

Subelet, Carlos y otros (2015), *Agricultura: plantas para producir frutos. Modificaciones a la NIC 16 y la NIC 41*, Buenos Aires, Argentina: Revista Profesional y Empresaria (D&G) N° 184.

Marchese, Domingo y otros (2006), *Informe del área contabilidad del CECyT N° 25. Casos prácticos sobre la Resolución Técnica 22: actividad agropecuaria*, Santa Fé, Argentina: Editorial Amalevi.

Picabea, Agustín y otros (2016), *Cuestiones particulares de medición y exposición en la producción porcina*, Buenos Aires, Argentina: Revista Profesional y Empresaria (D&G) N° 199.

Simaro, Gustavo y otros (2008), *La actividad apícola en el marco de la normas contables vigentes*, Buenos Aires, Argentina: Revista Profesional y Empresaria (D&G) N° 104.

Casal, Armando (2004), *La actividad agropecuaria y las normas contables profesionales*, Buenos Aires, Argentina: Revista Profesional y Empresaria (D&G) N° 58.

Torchelli, Valeria y otros (2012), *Tratamiento contable de la actividad olivícola: distintos marcos normativos*, Buenos Aires, Argentina: Revista Profesional y Empresaria (D&G) N° 151.

Arreghini, Hugo (2005), *Valorización razonable de la producción agrícola*, Buenos Aires, Argentina: Revista Profesional y Empresaria (D&G) N° 65.