



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	3
CAPÍTULO 1	
1. Introducción	5
2. Conceptos generales	6
3. Particularidades de los sistemas agropecuarios.....	10
4. Agricultura	12
5. Ganadería	18
6. La empresa agropecuaria	21
CAPÍTULO 2	
1. Introducción	24
2. Registro fiscal de operadores de granos [RG (AFIP) 2300]	24
3. Registro nacional sanitario de productores agropecuarios (RENSPA).....	33
4. Régimen de información de existencias de granos [RG (AFIP) 2750].....	34
5. Registro de operaciones de comercialización de granos [RG (AFIP) 2596]	36
6. Información de cartas de porte [RG (AFIP) 2845].....	40
7. Registro de operaciones inmobiliarias [RG (AFIP) 2820]	43
8. Resolución (ONCCA) 684/2008. Régimen de información de existencias ante la ONCCA	48
9. Otras cuestiones	49
10. Conclusión	49
CAPÍTULO 3	
1. Introducción	52
2. Aspectos básicos de la RT 22	54
2.1. Alcance	54
2.2. Ámbito de aplicación	55
2.3. Actividad económica y producción.....	55
2.4. Definiciones	56
3. Medición.....	60
3.1. Medición de activos biológicos y productos agropecuarios.....	60
3.4. Clasificación y medición de los activos específicos de la actividad agropecuaria en función de su destino	63
3.4.1. Medición de activos específicos de la actividad agropecuaria destinados a la venta	63
3.4.2. Medición de activos específicos de la actividad agropecuaria no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad.....	69
3.5. Medición de activos biológicos con procesos productivos continuos (rt 22, sección 7.3.).....	75
3.6. Medición de obligaciones a cancelar mediante la entrega de activos biológicos o productos agropecuarios	76
3.3. Reconocimiento de ingresos por producción.....	77
3.7. Una alternativa de valores corrientes de salida	80



3.8. El resultado por transacciones	83
3.9. Una breve referencia a los modelos de costeo	85
4. Conclusión	86

CAPÍTULO 4

1. Introducción	88
2. Normas de exposicion del sector agropecuario	88
3. Ejemplo de aplicacion.....	97
4. Caso práctico	99
5. Conclusión	103

CAPÍTULO 5

1. Introducción	106
2. Actividad agropecuaria y el marco contable	107
3. Una resolución técnica para el agro	109
4. Estados financieros de empresas agrarias.....	111
5. Los estados contables en la actividad agropecuaria: ejemplo de aplicación	120
6. Interpretacion de los estados financieros	127
7. Conclusiones.....	137

CONCLUSIÓN FINAL	138
-------------------------------	-----

ABREVIATURAS	141
---------------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	142
---------------------------	-----



INTRODUCCION

El presente trabajo final pretende ser de utilidad tanto a profesionales que poseen conocimientos sobre la actividad agropecuaria a fin de profundizarlos en materia de nuevas normas contables para el agro, como para aquellos que tienen un interés en incursionar el tema.

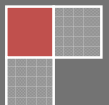
Al momento de abordar el presente trabajo nos pusimos como objetivo, desarrollar las consecuencias fiscales y operativas desde el punto de vista sancionatorio, por incumplimiento de cada uno de los Regímenes de Información que la Actividad Agropecuaria debe cumplir, como así también las previsiones a tener en cuenta por los productores.-

Además de servir como guía para que la gestión de los negocios asociativos que se desarrollan o se implementan a través de la aplicación de un sistema de contabilidad que permita registrar en forma clara, precisa y oportuna las operaciones tanto comerciales como administrativas que realiza la empresa para generar antecedentes, que les permita controlar permanentemente la marcha de las actividades y tener información actualizada de lo que está pasando, de manera tal que permita tomar las decisiones que correspondan para lograr la sustentabilidad y permanencia de las organizaciones en el tiempo.

Este trabajo se estructura en cinco partes. La primera parte explica los aspectos generales de la actividad agropecuaria, además de abordar aspectos generales de la contabilidad agropecuaria. En la segunda parte se exponen las obligaciones de carácter formal impulsadas principalmente por el Fisco Nacional (AFIP) que deben cumplir los productores y otros integrantes del comercio de granos para poder operar con normalidad y no incurrir en sanciones. La tercera parte presenta los criterios de edición contable. La cuarta parte presenta los criterios de exposición contable y la última parte trata de la confección y análisis de los estados contables.

1

Aspectos Generales





1. INTRODUCCIÓN

En el presente capítulo efectuaremos un análisis de la actividad agropecuaria donde se destaca el proceso biológico, que es el eje del análisis contable para su reconocimiento, medición y exposición.

A modo de introducción, en este capítulo se abordarán los aspectos generales de la explotación agropecuaria en la República Argentina, para que el trabajo pueda ser comprendido tanto por aquellas personas que tienen conocimientos en dicho rubro como para aquellos que carecen del mismo; para luego introducirnos en el tema objeto del trabajo.

En primer lugar se observa que la actividad agropecuaria está integrada por la agricultura y la ganadería.

La característica distintiva de la actividad agropecuaria es el crecimiento vegetativo, en donde las plantas y los animales poseen conformaciones genéticas que le permiten autogenerar su crecimiento y producción, incrementando su valor por cambios cualitativos y/o cuantitativos. Éstos acrecentamientos de valor no se encuentran directamente vinculados con los costos insumidos, sino que la inversión en estos bienes desencadena un proceso de crecimiento que se torna irreversible, quedando el monto incurrido en los mismos en un coste insignificante que no representa el verdadero valor del bien.

Particularmente en nuestro país la actividad agropecuaria es un sector que tiene mucha significación en la contribución del producto bruto, siendo un componente importante en las exportaciones del país.



2. CONCEPTOS GENERALES

- **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, el mejoramiento y/o el crecimiento.”¹ Esta actividad tiene como principales rubros la agricultura y la ganadería.

- **Explotación Agropecuaria:** “Es una actividad donde se desarrollan una serie de procesos biológicos por medio de los cuales se transforma una cantidad limitada de recursos naturales y otros aportados por el hombre en un resultado económico.”²

- **Ciclo Productivo:** Se refiere a la serie de hechos biológicos que se suceden hasta la obtención del producto final. En el caso de los establecimientos agropecuarios, “existe un factor inercial producido por la naturaleza que hace que los animales se reproduzcan, nazcan, crezcan y se desarrollen, aun sin la necesidad de la mano del hombre.”³

- **Activos Biológicos:** están compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Pueden estar:

a) En crecimiento: aquellos que no han completado aun un proceso de desarrollo hasta el nivel de poder ser considerados como en producción.

b) En producción: aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos.

c) Terminados: 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.

¹ Resolución Técnica N° 22, FACPCE

² Priotto, Hugo Carlos. Guía de estudio Contabilidad Superior II. Versión preliminar. 2009. Pag 195.

³ Arce, Santiago Hugo. Administración, Gestión y control de Empresas Agropecuarias (Ediciones MACCHI, 1998).



- **Producto agropecuario:** es el producido de la acción de separar de los frutos a un activo biológico o la cesación de su proceso vital.

- **Empresa Agropecuaria:** “es la que produce la transformación biológica de plantas y animales vivos para 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 destinan a la venta.”⁴

- **Mercado Activo:** para ser considerado como tal, se debe cumplir con tres condiciones: 1) Homogeneidad de los productos que se comercializan, 2) existencia de compradores y vendedores en todo momento, para los bienes o servicios, y 3) los precios deben ser conocidos por los entes que operan en él.



⁴ Priotto, Hugo Carlos. Guía de estudio Contabilidad Superior II. Versión preliminar. 2009. Pag 195.



- **Clasificación del sector agropecuario:** Artana⁵ realiza la siguiente clasificación del sector agropecuario:

REINO VEGETAL		
Anuales	Hortalizas	Papa, Tomate, Ajo, Arveja, Zapallo, etc.
	Cereales	Trigo, cebada, maíz, sorgo, centeno, etc.
	Oleaginosas	Girasol, soja, lino, maní, etc.
Plurianuales	Forestales	Pino, álamo, sauce, etc.
	Frutícolas	Manzana, naranja, durazno, pera, etc.
	Cultivos Industriales	Algodón, té, yerba mate, etc.

REINO ANIMAL		
Productores	Carne	Cría, recria, invernada.
	Leche	Leche y carne.
	Lana	
	Uso	Animales de trabajo o deporte.
	Reproducción	Pura sangre, de ganado bovino, ovino.

⁵ Artana, Marcelo A.J. Los primeros pasos en el asesoramiento de las empresas agropecuarias – Enfoque - 2001 – Pag. 31



Factores Exógenos

1. Medio Ambiente: es una variable externa no controlable que tiene una incidencia significativa en la producción, repercute en el resultado de la explotación. Por ejemplo el nivel de precipitaciones, temperatura, etc.
2. La tierra: Es un recurso limitado, biológico, no reproducible, fijo y heterogéneo.
3. Características del proceso productivo: es un proceso productivo biológico independiente de la voluntad de la empresa. Se lo denomina crecimiento vegetativo.
4. Mercado: la oferta de la producción al estar formada fundamentalmente por explotaciones agropecuarias pequeñas no tienen incidencia en el precio del producto en el mercado. El precio que el productor obtiene es un simple dato, no tiene incidencia para su modificación.

Factores no Exógenos

1. Gestión de la empresa: esta variable depende de la forma en que cada productor administre o coordine los distintos factores que intervienen como son la gestión de los costos.
2. Estructura operativa: por lo general está formada por familiares quienes aportan el trabajo y tienen la responsabilidad de su administración.
3. Tecnificación y sistematización: la incorporación a las empresas agropecuarias tiene un proceso más lento que en las empresas industriales y de servicios. En los últimos años este sector mejoró sustancialmente la productividad gracias a la incorporación a la tecnificación.
4. Tiempo e incertidumbre: se han ido incorporando algunas variables que permiten realizar una mejor predicción como son: el valor futuro de la inversión actual, la valorización del insumo, el análisis de las depreciaciones, la conservación de los recursos, la incertidumbre en el rinde de la producción, etc.
5. Decisiones: los productores pueden reducir el riesgo implícito tomando una serie de prevenciones. Por ejemplo contratando seguros contra el granizo.



Los productores tiene que tomar decisiones sobre:

- Qué producir?
- Qué cantidad de cada producto va a producir?
- Qué sistema de producción va a aplicar?
- Cuándo debe comprar o vender?
- Donde comprar o vender?

3. PARTICULARIDADES DE LOS SISTEMAS AGROPECUARIOS

Las estructuras de este tipo de sistemas pueden ser:

1- Familiares: trabajan los integrantes del grupo familiar y se está en presencia de una forma de vida con connotancia económica.

2- Pequeñas: comprende a extensiones que no permiten un manejo económico-empresarial, por la cual, en general se arriendan o se trabajan con asociaciones de diversos tipos.

3- Empresariales: constituyen entes organizados desde un punto de vista empresario, aunque en muchas circunstancias sin el debido ordenamiento administrativo.

Las primeras dos son conocidas como “explotaciones” agropecuarias, a diferencia de la tercera que lo es como “empresa agropecuaria”.

Cada vez es más necesario ver la actividad agropecuaria bajo el concepto de empresa, dado esto por la necesidad de minimizar gastos y maximizar las ganancias, que en el sector agropecuario estas últimas son porcentajes bajos en relación al valor del capital invertido en tierras, maquinarias y haciendas.

La explotación agropecuaria como empresa implica la necesidad de contar con todos los elementos técnicos idóneos; cumplir con la legislación en los aspectos impositivos, laborales y legales societarios, y la necesidad de contar con información oportuna para brindar a las instituciones bancarias que requieren de una sólida estructura de sus



clientes para el otorgamiento de créditos, necesario para funcionar debido a la estacionalidad en la producción y venta de sus productos.

Cabe destacar que estas empresas pueden adoptar cualquier tipo societario legislado por la Ley de Sociedades Comerciales, tales como: S.A., S.R.L., etc.

Otra peculiaridad se puede encontrar en que la administración general se localiza en la ciudad y no en el campo, es decir, está alejada del mismo. Ello, debido al gran costo que conlleva el tener dos administraciones: una en el campo y otra en la ciudad.

Su importancia en la economía Argentina:

La economía argentina se basa tradicionalmente en la producción agrícola y ganadera, aunque los sectores industrial, minero, pesquero y de servicios han registrado un marcado crecimiento en las últimas décadas. Es una de las principales naciones productoras de carne, cereales y aceite del mundo.

Argentina cosecha suficientes productos agrícolas no sólo para satisfacer la demanda interna, sino también para exportar los excedentes. Del total de la superficie del país (unos 280 millones de ha), poco más del 50% se utiliza para el pastoreo y el 10,6% está cultivado; los bosques ocupan un 11,9% del territorio nacional. La Pampa es la principal zona agrícola del país, con una importante producción de trigo y otros cereales. Regiones como Río Negro, Neuquén, Mendoza, San Juan y las provincias del Noroeste son ricas en explotaciones frutícolas y vitivinícolas. En la producción de caña de azúcar destacan Tucumán, Salta y Jujuy. La producción ganadera es un sector importantísimo en la economía argentina, así como la refrigeración y procesamiento de carne y subproductos.

La producción anual supera los 3,4 millones de toneladas. En 2006 el país contaba con 50,8 millones cabezas de ganado vacuno, 12,4 millones de ganado ovino y 1,49 millones de porcino; además, existían unos 3,65 millones de caballos, con gran fama internacional en el mundo de la hípica y del polo.



A pesar del retroceso sufrido durante la década de 1980, la exportación de ganado sigue jugando un importante papel en el comercio internacional. En 1994 los ingresos en concepto de carne y pieles ascendieron a 1.700 millones de dólares; las exportaciones de alimentos suponen en torno al 49,6% del total exportado. Desde hace mucho tiempo, Argentina es líder mundial en la exportación de carne cruda, aunque cada vez es más importante la exportación de la carne procesada y envasada.

El país produce y exporta ingentes cantidades de lana. En 2006 se produjeron 60.000 toneladas de lana en bruto. Aproximadamente el 40% de las ovejas se crían en la Patagonia.

El trigo es el cultivo más importante y Argentina se cuenta entre los principales productores mundiales de este cereal. La producción anual es de 14 millones de toneladas; otros cereales destacados son el maíz, la avena y la cebada.

Otros productos agrícolas de importancia son la soja, el sorgo, el lino, el girasol, el algodón, las papas, el arroz, la yerba mate, el maní y el tabaco, así como uvas, manzanas y cítricos.⁶

4. AGRICULTURA

La agricultura es el conjunto de técnicas y conocimientos para cultivar la tierra y la parte del sector primario que se dedica a ello. En ella se engloban los diferentes trabajos de tratamiento del suelo y los cultivos de vegetales. Comprende todo un conjunto de acciones humanas que transforma el medio ambiente natural, con el fin de hacerlo más apto para el crecimiento de las siembras.⁷

Desde el punto de vista etimológico, la palabra agricultura se entiende como el cultivo del campo. El concepto actual del término es, no obstante, mucho más amplio; puede

⁶ "Argentina," Enciclopedia Microsoft® Encarta® Online 2008 - <http://es.encarta.msn.com>

⁷ <http://es.wikipedia.org/wiki/Agricultura>



definirse como la ciencia y el arte de obtener del suelo, mediante su adecuada explotación, los productos vegetales y animales, útiles para el ser humano, de la manera más económica y perfecta posible. Es ciencia en tanto que engloba un conjunto de conocimientos verdaderos y exactos; es arte por cuanto exige la práctica manual y razonada que interprete correctamente los principios derivados de la ciencia y los aplique con el fin de alcanzar el máximo rendimiento en la producción.⁸

La producción de alimentos agropecuarios es, tradicionalmente, uno de los puntales de la economía argentina, principalmente la producción de granos (cereales y oleaginosas), que juntos constituyen la primera exportación del país. En particular la cadena de la soja en conjunto (porotos, semillas, aceite, pellets, harina y biodiésel) es, junto a la cadena del petróleo, la base de la actividad exportadora.

Desempeño agrícola

La agricultura ha tenido una importancia crítica en toda la historia de Argentina.

Suelos profundos y ricos, clima templado, precipitaciones adecuadas y buen acceso al transporte marítimo dotan a Argentina de un potencial excepcional para la producción agrícola. Esto ha permitido que la agricultura haya tenido un buen desempeño a pesar de más de 50 años de políticas que en gran medida le fueron desfavorables.

La contribución de la agricultura a la economía nacional es importante. En 2004 el sector aportó un 58 por ciento (US\$ 13,1 mil millones) de las exportaciones totales de bienes, de las cuales el 39 por ciento corresponde a productos primarios y el 61 por ciento a manufacturas agrícolas. La agricultura generó el 9 por ciento del PIB y el 22 por ciento del valor agregado del sector de bienes.⁹

Los cultivos representaron el aporte más grande (63 por ciento del total), seguidos de la ganadería (31 por ciento).

⁸ Apuntes de Contabilidad agropecuaria – Lic. Roger Arizaga

⁹ Argentina Agricultura y Desarrollo Rural: Temas Claves. - 2006 - Banco Mundial .



Además, la agricultura constituye una importante fuente de empleo. En 1997, el empleo agrícola directo representaba alrededor de 1,5 millones de puestos de trabajo o el 11,4 por ciento del total. Si se considera el empleo generado en los servicios de transporte y comercio vinculados con la agricultura y los alimentos, la generación de empleo asciende al 20 por ciento (Obschatko, 2002). En 2001, el 35 por ciento de la población de Argentina vivía en áreas predominantemente agrícolas o en ciudades ligadas a la actividad agroindustrial. Esta cifra aumenta al 45 por ciento si se usa una definición más amplia de las zonas rurales (de Ferranti et al., 2005).

La agricultura argentina es relativamente intensiva en capital, en la actualidad proporciona cerca del 7% de todo el empleo, y, aun durante su periodo de dominio en 1900, lo que representa no más de un tercio de toda la mano de obra. Habiendo representaron casi el 20% del PIB en fecha tan tardía como 1959, añade, directamente, menos del 10% en la actualidad. Los productos agrícolas, sin embargo, ya sea crudo o procesado, siguen ganando más de la mitad de las divisas de Argentina, y, sin duda, siguen siendo un pilar indispensable del progreso social del país y la prosperidad económica. Se estima que un 10-15% de las tierras agrícolas de Argentina es de propiedad extranjera.

Una cuarta parte de las exportaciones argentinas tienen destino a EE.UU. \$ 86 mil millones en el año 2011 se compone de bienes agrícolas primarios no elaborados, principalmente soja, trigo y maíz. Otro tercio se compone de los productos agrícolas transformados, como los aceites de alimentación animal, harina y vegetales.

La temporada 2009/2010 una cosecha récord de 52 millones de toneladas, la producción de maíz paso de 23,7 millones de toneladas producidas en la temporada 2010/2011 al récord de 25 millones para la temporada 2012/2013. Este crecimiento en el sector agropecuario también se vio replicado en cultivos menores, como el arroz y la



cebada, que alcanzaron producciones cercanas a las 2 millones de toneladas en el primer caso, y de 5 millones en el segundo.¹⁰

Por todo lo expuesto la agricultura es una de las bases de la economía argentina, por lo tanto facilitar y desarrollar las distintas actividades agropecuarias, perfeccionar e incrementar sus resultados es ayudar al crecimiento nacional.

Características generales

- La actividad agrícola, dentro de las actividades agropecuarias, se caracteriza por tener una rápida rotación del capital: ocho a diez meses, en promedio, en la mayoría de los cultivos.
- Tiene un nivel de gastos relativamente alto en los cultivos convencionales.
- Es la única actividad agropecuaria por la cual, en un tiempo relativamente corto, se obtiene un resultado económico pleno, es decir, se recupera el total del capital inmovilizado. En cambio en otras actividades, siempre queda un remanente de capital en stock, que continúa inmovilizado en el próximo ejercicio.
- En el mediano plazo no requiere inversiones estructurales de capital, tales como mejoras o pasturas.
- Es una de las producciones que más puede deteriorar el recurso suelo.
- Es la actividad más sensible al factor climático, cantidad y momento de las precipitaciones, granizo, etc., lo que tiene una respuesta estrecha e inmediata desde el punto de vista económico.

¹⁰ <http://www.telam.com.ar/notas/201305/18158-en-la-ultima-decada-argentina-registro-cosechas-record-y-volvio-a-ser-potencia-agroalimentaria.html>



Tipos de cultivos:

Cereales: Grupo de plantas que producen granos. Una de las principales exportaciones del país son los cereales, centrados en el maíz, el trigo y el sorgo, el arroz y la cebada producida principalmente para el consumo nacional. Con una superficie total de alrededor de 210.000 km ², la producción anual de cereales es de alrededor de 50 millones de toneladas.

Oleaginosas: Son legumbres, y su fruto, el grano, se utiliza para la producción de aceite, los más importantes son la soja y el girasol. Las oleaginosas llegó a ser importante ya que su precio internacional aumentó durante el siglo XX. De los aproximadamente 52 millones de toneladas producidas anualmente, alrededor del 92% son la soja y el 7% son semillas de girasol. La superficie total cultivada de semillas oleaginosas es de alrededor de 41.000 kilómetros ². El cultivo de las oleaginosas en Argentina se ha destacado desde el siglo XX, cuando el país era exportador principal del mundo de lino (linaza). El colapso de ese mercado en la década de 1930 y cualidades del cultivo del suelo, sin embargo, puso fin a su posición dominante en el sector.

Legumbres: La diferencia con la anterior está en que ésta no produce aceite.

Hortalizas: Una o más partes de ellas pueden ser utilizadas como alimento del hombre.

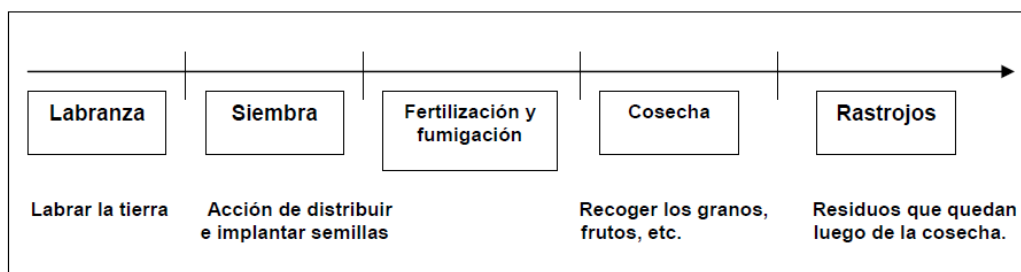


Grano	Concepto	Ejemplo
Cereales	Granos que producen harina	Trigo, maíz, avena, centeno, cebada, sorgo, etc.
Oleaginosas	Granos que se utilizan para la producción de aceite	Maní, girasol, soja, lino, etc.
Legumbres	No produce aceite	Porotos, habas, lentejas, etc.
Hortalizas	Se utilizan para la alimentación	Papa, remolacha, cebolla, zanahoria, etc.

Diferencia entre cosechas:

- Fina: El trigo y los cereales de doble propósito se siembran en otoño e invierno y se cosechan al final de la primavera o principios del verano.
- Gruesa: Cereales como el maíz, sorgo, soja, girasol, y todos los oleaginosos se siembran en la primavera y principios del verano y se cosechan a fines del verano, pero principalmente en otoño.

Etapas:





Bienes afectados a la producción agrícola:

- Alambrados y tranqueras, postes, varillas y guardaganados.
- Tractor.
- Arado.
- Rastro (tiene como función la preparación de la cama de siembra).
- Sembradora.
- Cosechadora.
- Fumigador, pulverizador y rociador.
- Equipo de riego.
- Cisternas portátiles para fumigación.
- Plantas de silos (almacén de cereales, oleaginosas)
- Edificios y galpones.
- Desmalezadora.

5. GANADERÍA

La Ganadería es una actividad económica, que consiste en un conjunto de tareas aplicadas a la cría de animales, con el fin de obtener su beneficio, tiene como objetivo la producción de animales para la obtención de carne y sus derivados, como la leche, cuero, lana. ¹¹

Tipos de ganado sujeto a explotación:

- Vacuno o bovino (reses) El más explotado.

¹¹ Geografía Mundial y los desafíos del SXXI. Editorial Santillana. Geografía Mundial, Editorial Puerto de Palos.



- Equino (caballos) procreación, crecimiento y venta.
- Porcino (cerdos).
- Ovino a lanar (ovejas) lana de trasquila la principal explotación.
- Caprino (cabras).

Para cada tipo existen características y problemas peculiares para el registro, control y valuación. La actividad ganadera podría dividirse en cuatro grupos:

- Producción de leche
- Crianza de ganado
- Invernada.
- Cabaña

- **Cría:** Rama de la ganadería que tiene como objetivo la producción de terneros. Dichos terneros se crían hasta cierta edad, en la que se separan de la madre (se destetan). Los terneros machos se destinan a la venta, enajenándolos en el momento oportuno. Las terneras hembras se seleccionan destinándolas a vientres o reemplazo de las vacas, y las defectuosas o sobrantes, también se venden.

- **Invernada:** consiste en el engorde de animales con el objetivo de venderlo para consumo.

- **Cabaña:** se dedica a la producción de animales de raza, a los fines de mejorar la raza generando reproductores de cría.

- **Tambo:** destinada a la producción de leche.



Innovaciones tecnológicas en la ganadería

A lo largo del tiempo se realizaron innovaciones en la ganadería que permitieron incrementar y mejorar la calidad de la producción tanto de carne como de leche. Entre esas innovaciones pueden mencionarse:

- La introducción de variedades de pasturas mejoradas genéticamente.
- La introducción del sistema de feed lots, que consiste en la alimentación controlada de los animales con suplementos alimentarios en un corral.
- La mayor aplicación de la inseminación artificial (reproducción asistida).
- Las mejoras genéticas en los animales destinados a la producción láctea.
- Las mejoras en el tratamiento sanitario y en la composición de la dieta de los animales.
- La mecanización del ordeño y la incorporación de equipos enfriadores para el tratamiento de la leche recién ordeñada, que permitió mejorar su calidad.

Bienes afectados a la explotación:

Fardos y rollos: Reservas de pasturas para alimento del ganado.

Raciones y balanceados: Complementan la alimentación del ganado.

Semen congelado: Adquirido o producido por el productor para inseminar.

Productos veterinarios: Antiparasitarios, vacunas, y otros.

Bretes, mangas y bañaderas: Instalaciones que permiten vacunar, inseminar, señalar, etc.

Aguadas y molinos: Constituyen fuentes de aprovisionamiento, almacenamiento, suministro de agua.



La carne de vacuna y otros tipos de carnes son algunos de los productos agrícolas de exportación más importantes de la Argentina. Casi 5 millones de toneladas de carnes (no incluyendo mariscos) se producen en el país, mucho mayor consumidor mundial de carne de res líder en términos per cápita. Cuentas de carne de 3,2 millones de toneladas (sin contar las 500.000 toneladas de despojos comestibles). Luego, siguiendo en importancia: el pollo, con 1,2 millones de toneladas; cerdo, con 265.000 y cordero (incluida la carne de cabra), más de 100.000. El ganado es principalmente criado en las provincias de Buenos Aires y Santa Fe.

6. LA EMPRESA AGROPECUARIA

La empresa agropecuaria se puede definir como aquella cuya función principal es la transformación biológica de plantas y animales vivos para 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 destinarán a la venta.

Las principales características de la empresa agropecuaria son:

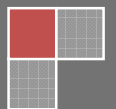
- La producción se realiza con seres vivos, animales y plantas, denominados activos biológicos.
- Su desarrollo lleva un tiempo difícilmente modificable (por ejemplo, el trigo tarda seis meses en cumplir su ciclo).
- Es una producción dependiente del clima y suele sufrir la acción de sequías, inundaciones, piedras, etc.
- El capital tierra involucrado en la producción tiene una alta incidencia en la composición del capital total de la empresa, por ejemplo, la empresa agropecuaria posee un capital fijo que representa un 85%, mientras que un kiosco posee alrededor de un 15%.



- Según su ubicación geográfica y conformación tecnológica, la empresa agropecuaria puede producir uno o varios productos.

2

Regímenes de Información





1. INTRODUCCIÓN

No hace mucho tiempo las únicas preocupaciones relativas a la producción de granos eran referidas a factores climáticos y, una vez cosechados o recolectados los granos, el precio de los mismos. En la actualidad, hay que adicionarle obligaciones de carácter formal impulsadas principalmente por el Fisco Nacional (AFIP) a las expuestas.

Desde el año 2007 se han reforzado los controles en el comercio de granos por parte de la AFIP por medio de cruces de información entre los diferentes actores.

En efecto, la AFIP mediante datos suministrados en los regímenes de información que deben cumplir los productores y otros integrantes del comercio de granos, obtiene sus conclusiones preliminares siendo muy importante que los datos solicitados se aporten en tiempo y forma, dado que en caso contrario hasta puede peligrar el traslado de los granos.

En el presente capítulo detallaremos todas las obligaciones formales que posee en la actualidad un productor agropecuario, ya que de incumplir con alguna de las obligaciones implicaría la suspensión y/o exclusión del Registro Fiscal de Operadores de Granos, la limitación en la autorización para obtener cartas de porte y la no obtención del reintegro sistemático, entre otras.

2. REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS (RFOG)

2.1 Objetivo

El Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres (RG. 2300), tiene como objetivo facilitar la identificación de los sujetos involucrados en la comercialización y agilizar el análisis de las operaciones de venta, determinando así la real capacidad económica y financiera de los operadores, lo que producirá un



adecuado control de los sujetos que intermedian en la comercialización de granos y legumbres.

Asimismo posibilita la implementación de un procedimiento especial de reintegro sistemático y parcial de las sumas retenidas, a los efectos de preservar la real y efectiva incidencia del régimen de retención en las operaciones primarias.

2.2 Sujetos Comprendidos

Los sujetos comprendidos en este registro son responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado que realicen las operaciones de venta de granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosos- y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas-, que soliciten su inclusión en el Registro y respecto de las cuales la AFIP determine la procedencia de su inclusión.

La inscripción en el mencionado registro es fundamental a la hora de decidir comenzar a producir, si bien no es obligatoria su inscripción en los hechos si lo es, dado que:

A los productores inscriptos en el RFOG

- Se le aplicarán retenciones del 8% del IVA con una devolución sistémica del 7%
- La retención del impuesto a las ganancias será del 2%
- La cantidad de cartas de porte que se le otorguen, dependerá de la capacidad de producción declarada.

En cambio, a los no inscriptos o bien excluidos en el RFOG

- La retención en IVA será del 10,5% sin devolución alguna.
- En el impuesto a las ganancias se le retendrá el 15%.
- Se le otorgará hasta 50 cartas de porte sin considerar la superficie sembrada.
- En la faz comercial muchos compradores no operan con estos productores.



2.3 Categorías

Al momento de la inscripción, el responsable inscripto deberá tener presente la categoría en la que se encuentra situado. Las cuales se detallan a continuación:

- **Productor:** sujeto que, mediante la explotación de un inmueble rural, desarrolla la actividad agrícola.
- **Acopiador:** sujeto que comercializa granos por cuenta propia y/o en consignación; recibe, acondiciona y/o almacena granos, en instalaciones propias y/o explota instalaciones de terceros.
- **Desmotador de algodón:** sujeto que mediante un proceso continuo, que comienza con la recepción del algodón en bruto, separa la fibra de los desperdicios sólidos en forma de grano.
- **Corredor:** sujeto que actúa vinculando la oferta y la demanda de granos para ser comercializados entre terceros exclusivamente y percibe una comisión por su labor mediadora.
- **Mercado de cereales a término:** institución aprobada por autoridad competente, en la que se realicen arbitrajes, transacciones con futuros, opciones y otros derivados de acuerdo a las reglamentaciones que la misma dicte.
- **Arrendador comerciante de granos:** sujeto que siendo titular de inmueble rural lo arrienda, obteniendo como pago los granos indicados en el Artículo 1º y posteriormente los comercializa a nombre propio.
- **Contratista rural:** sujeto que ejecuta en forma independiente las labores culturales inherentes a la preparación, desarrollo y mantención del suelo y sus cultivos, percibiendo como contraprestación los granos indicados en el Artículo 1º, que posteriormente vende a nombre propio, en tanto no se encuentre comprendido en el inciso siguiente.



- Aplicador aéreo: sujeto que ejecuta en forma independiente mediante la utilización de aeronaves los trabajos agroaéreos vinculados al cultivo de los productos comprendidos en el Artículo 1º, y percibiendo éstos como contraprestación, que posteriormente vende a nombre propio.
- Proveedor de insumos y/o bienes de capital: sujeto que comercializa insumos y/o bienes de capital vinculados al cultivo de los productos comprendidos en el Artículo 1º, percibiendo éstos como contraprestación, que posteriormente vende a nombre propio.
- Profesional: cualquier sujeto que por la prestación de sus servicios profesionales no comprendidos en los incisos precedentes, obtiene los productos indicados en el Artículo 1º, que posteriormente vende a nombre propio.
- Otro: cualquier sujeto que por el desarrollo de una actividad cuya inclusión no corresponda en alguna de las categorías precedentes, obtiene los productos indicados en el Artículo 1º, que posteriormente vende a nombre propio.

2.4 Requisitos

La procedencia o denegatoria de la solicitud de inclusión en el Registro, será determinada por la AFIP mediante controles sistémicos y/o verificaciones para determinar el cumplimiento, al momento de la solicitud, de los siguientes requisitos:

- Acreditar su condición de empleador, para el caso de las categorías de Acopiador, Desmotador de algodón o Corredor
- Acreditar su condición de agente de retención en el impuesto al valor agregado, para el caso de cualquiera de las categorías excepto las de Productor y Corredor.
- Acreditar su condición de agente de retención del impuesto a las ganancias, cuando se trate de cualquiera de las categorías excepto la de Productor.



- Acreditar su condición de inscripto como operador del comercio de granos ante la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario, o ante el organismo que en el futuro tenga a su cargo el control del comercio de granos, cuando se trate de cualquiera de las categorías excepto las de Productor y Corredor.
- Para todas las categorías se rechazarán las solicitudes de inclusión cuando se detecten inconductas fiscales

2.5 Procedimiento para tramitar la inclusión en el registro

1) Presentación de la solicitud

A los fines de tramitar las solicitudes de inclusión, actualización de datos, cambio de categoría -excepto corredor-, o reinclusión en el Registro, se debe utilizar el programa aplicativo denominado “AFIP DGI REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS Versión 3.0”, que genera el formulario de declaración jurada N° 937 y transferir el archivo detallado mediante Internet.

2) Informar la CBU (clave bancaria uniforme) asignada por la entidad bancaria y correspondiente a la cuenta bancaria en la que será depositado el monto del reintegro del importe retenido, total o parcialmente, o del impuesto al valor agregado.

A efectos de informar la citada C.B.U., se deberá ingresar a través del sitio web de AFIP (<http://www.afip.gob.ar>), al servicio “Declaración de CBU para cobros de origen tributario, aduanero y de la seguridad social – opción información alta/modificación/consulta”.

3) Confirmación de la presentación de la solicitud

Una vez efectuada la transmisión se deberá ingresar en el servicio habilitado bajo Clave Fiscal denominado “Registro Fiscal de Operadores de Granos”, opción “Ingresar Solicitud” para confirmar la solicitud efectuada.



A los fines de verificar el ingreso de la información generada mediante el programa aplicativo el sistema requerirá el ingreso de los siguientes datos:

- a) Número verificador, y
- b) número de transacción generado en la transferencia electrónica del formulario.

4) Presentación de la documentación respaldatoria

A los fines de tramitar las solicitudes de inclusión, actualización de datos, cambio de categoría, el responsable deberá presentarse, con el formulario de declaración jurada N° 937 generado por el programa aplicativo referido en el punto 1, en la dependencia en la cual se encuentre inscripto, dentro de los CINCO (5) días corridos posteriores al vencimiento del plazo fijado en el párrafo anterior, con la documentación requerida.

5) Resolución de la procedencia o denegatoria de las solicitudes

La AFIP resolverá la procedencia o la denegatoria de las solicitudes en un plazo de NOVENTA (90) días corridos, contados a partir del día inmediato siguiente, inclusive, al de la aceptación formal de la solicitud interpuesta.

En caso de que la AFIP requiera el aporte de documentación o datos adicionales, el cómputo del citado plazo resultará suspendido desde el día de notificación del requerimiento hasta el día en que el responsable presente la totalidad de la documentación que le sea requerida en el marco del citado ‘Registro’, ambas fechas inclusive.

La inclusión, reinclusión y cambio de categoría de los productores en el “Registro” producirán efectos a partir del segundo día corrido inmediato siguiente, inclusive, a aquel en el que se efectúe la publicación prevista en el artículo anterior.

La denegatoria de la solicitud de inclusión, reinclusión, cambio de categoría, se efectuará mediante el dictado de acto administrativo el cual será notificado al



responsable mediante alguno de los procedimientos previstos en el Artículo 100 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

La denegatoria de la solicitud de cambio de categoría implica la permanencia en el “Registro” en la categoría vigente al momento de interponer dicho trámite.

2.6 Exclusión del registro

La AFIP podrá disponer la exclusión de un responsable incluido en el RFOG en los siguientes casos:

a) Exclusiones de pleno derecho, en los casos que se detecten las siguientes situaciones de incorrecta conducta fiscal:

1. Falta de presentación de una o más declaraciones juradas vencidas, correspondientes a los impuestos y/o regímenes cuyo control se encuentre a cargo de este Organismo,
2. No registre domicilio fiscal denunciado o el declarado se encuentre en alguno de los supuestos previstos en el Artículo 5º de la Resolución General N° 2109, o aquella que la reemplace o complemente,
3. No acredite inscripción como agente de retención del presente régimen y/o del régimen establecido por la Resolución General N° 2118 y sus modificaciones, cuando por la naturaleza de las operaciones efectuadas se encuentre obligado,
4. Incumplimiento a las obligaciones previstas en el Artículo 55 inciso c) y/o Artículo 66.
5. Incumplimientos con el régimen informativo dispuesto por el Artículo 18 de la Resolución General N° 2205,
6. Inclusión en la base de Contribuyentes no confiables que se encuentra publicada en la página "web" de AFIP y/o registre baja en el Impuesto a las Ganancias y/o detección de desvíos sistémicos en base a la información



suministrada mediante el aplicativo "Registro Fiscal de Operadores de Granos",

7. Cualquier otro incumplimiento a la normativa vigente detectado a través de controles sistémicos,

Y el contribuyente no subsane el incumplimiento que diera origen a la suspensión dentro del plazo de SESENTA (60) días corridos, contados desde el día inmediato siguiente, inclusive, al de la publicación en el Boletín Oficial de los datos del responsable suspendido.

b) Responsables cuya inclusión en el “Registro” hubiera sido transitoriamente suspendida por haberse detectado las siguientes situaciones de incorrecta conducta fiscal:

1. La detección de documentación o, en su caso su contenido, que resulten apócrifos, falsos o adulterados a efectos de tramitar las solicitudes previstas en el Artículo 24.
2. La detección de representantes, autorizados o apoderados inexistentes y/o utilización de interpósita persona.
3. Cuando la realidad económica indique que la actividad efectivamente desarrollada no se corresponde con la cantidad de granos comercializados y/o con el comercio de granos."
4. Omisión total de efectuar retenciones o percepciones correspondientes a los regímenes del impuesto al valor agregado y/o del impuesto a las ganancias.
5. Omisión parcial de efectuar retenciones o percepciones correspondientes a los regímenes del impuesto al valor agregado y/o del impuesto a las ganancias y/o todo otro acto que importe el incumplimiento de las restantes obligaciones emergentes de los regímenes de retención e información, no comprendido en el inciso 6 del presente apartado.
6. Aplicación incorrecta de las alícuotas previstas en el Artículo 4º incisos a) o b) de la presente resolución general, y/o las alícuotas previstas en el Artículo



- 10 incisos a) o f) de la Resolución General N° 2118 y sus modificaciones, a sujetos pasibles de retención no incluidos en el "Registro" o en su caso suspendidos, por montos relevantes.
7. Omisión de ingreso de retenciones practicadas y/o compensación impropia de retenciones.
 8. Incumplimiento total o parcial de requerimientos.
 9. Carencia de registros de compras o de ventas, o incongruencia de éstos con comprobantes respaldatorios y/o con las declaraciones juradas presentadas.
 10. Incumplimiento de la utilización de los medios de pago establecidos por la Ley N° 25.345 y la Resolución General N° 1547, sus modificatorias y complementaria.
 11. Incremento injustificado de saldos a favor del contribuyente (primer y/o segundo párrafo del Artículo 24 de la Ley 23.349 y sus modificaciones) declarados en el impuesto al valor agregado.
 12. Incumplimientos a las normas conjuntas Resolución General N° 1593 (AFIP) y Resolución N° 456 (SAGPYA), y Resolución General N° 1880 (AFIP), Resoluciones Nros. 335 (SAGPYA) y 317 (ST), y sus respectivas modificatorias y complementarias.

El responsable excluido del Registro por haber incurrido en alguna de las situaciones previstas en los puntos 1., 2., 3., 4., 6., 7., 9., 10., 11., 15. y/o 16., podrá solicitar su inclusión al mismo luego de transcurridos DOCE (12) meses contados a partir de la fecha de la notificación.

c) Cuando no reúna la condición de habitualidad en el comercio de granos. A tal fin deberá efectuar y declarar ventas gravadas en el impuesto al valor agregado, vinculadas al comercio de granos desde su inclusión al “Registro”, en las condiciones que para cada caso se establecen a continuación:

- Productor: en al menos UNA (1) declaración jurada dentro de los últimos DIECIOCHO (18) períodos mensuales consecutivos.



- Restantes operadores -excepto corredores-: en al menos UNA (1) declaración jurada dentro de los últimos DOCE (12) períodos mensuales consecutivos.

d) No acredite la condición de responsable inscripto en el impuesto al valor agregado.

e) Cuando el contribuyente solicite la exclusión

f) No acredite su condición de inscripto como operador del comercio de granos ante la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario, o ante el organismo que en el futuro tenga a su cargo el control del comercio de granos, cuando se trate de cualquiera de las categorías definidas excepto la de “Productor”.

g) Cuando el corredor no aporte las pruebas dentro de los VEINTE (20) días corridos inmediatos siguientes al de la fecha de notificación del inicio del procedimiento de evaluación de permanencia en el “Registro”.

La exclusión de un responsable del “Registro” se notificará mediante la publicación en el Boletín Oficial de los datos del responsable excluido, excepto para los casos en que el contribuyente sea el que solicitó la exclusión, en cuyo caso el contribuyente resultará notificado de la exclusión a partir de la aceptación del trámite.

La exclusión del Registro producirá efectos a partir del quinto día corrido inmediato posterior, a aquel en que se efectúe la notificación.¹²

3. REGISTRO NACIONAL SANITARIO DE PRODUCTORES AGROPECUARIOS (RENSPA)

El RENSPA es una herramienta con la que cuenta el Estado Nacional para evaluar y diseñar estrategias sanitarias para todas las actividades agropecuarias, tendientes a

¹² Resolución General N° 2300 Año 2007



mejorar la calidad de vida de los Argentinos y de las personas que consumen productos de origen nacional.

En este registro, se asocia al productor agropecuario con el campo donde se realiza su actividad. Cuenta con datos del establecimiento, del productor y de la actividad que allí realiza.

Deben inscribirse en el RENSPA todos los productores agropecuarios del país.

Para realizar el trámite el productor debe dirigirse a la oficina del SENASA con: DNI, comprobante de su CUIT, identificación catastral del predio, título de propiedad del predio rural o contrato de locación, o autorización escrita del dueño del establecimiento autenticada por autoridad competente.¹³

4. RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE EXISTENCIAS DE GRANOS [RG (AFIP) 2750]

Mediante la RG 2750, se establece un Régimen de Información respecto de la Existencia de Granos No Destinados a la Siembra (cereales y oleaginosas) y Legumbres Secas (porotos, arvejas y lentejas) de propia producción y de la Capacidad de Producción de los contribuyentes que desarrollen la actividad agrícola (ya sea mediante la explotación de inmuebles rurales, propios o de terceros, bajo alguna de las formas establecidas por la ley 13246 y sus modificaciones, de Arrendamientos y Aparcerías Rurales, u otras modalidades).

La información se suministrará mediante la Web de AFIP, a través del Servicio “Productores Agrícolas - Capacidad Productiva”, o instalando el aplicativo "Registración Operaciones de Granos - F1116 – Versión 2.0".

¹³ Resolución SENASA Nº 249-2003



Dicha obligación se cumplimentará aun cuando el sujeto obligado no disponga de existencias al momento de producir la información.

La información de las existencias de granos y de la capacidad de producción se suministrará -por cada campaña agrícola-en los plazos que, para cada caso, se establecen a continuación:

- Para informar existencias de granos no destinados a la siembra (cereales y oleaginosos) y legumbres secas (porotos, arvejas y lentejas) de propia producción, al 31 de Agosto de cada año, el período para comunicarlo va desde el día 1 hasta el día 30 de Septiembre de cada año, de los siguientes productos: lino, girasol, maní, colza, canola, cebada forrajera, cebada apta para maltería, cebada cervecera, centeno, trigo candeal, trigo blando, , trigo forrajero, trigo plata, trigo pan, avena, maíz, maíz flynt o plata, maíz pisingallo, mijo, sorgo granífero, soja, triticale, alpiste, algodón, arroz, lenteja, arveja, poroto, otras legumbres y otros granos.

Se incluirán como existencias los productos comercializados a partir del día 1 de septiembre, inclusive, de cada año.

- Para informar la superficie agrícola destinada a los cultivos de invierno: alpiste, arveja, avena, cártamo, colza / canola, cebada, centeno, garbanzo, lenteja, lino, trigo, triticale y otros granos provenientes de cultivos de invierno, el plazo va desde el día 1 de Julio hasta el día 31 de Octubre de cada año.

- Para informar la superficie agrícola destinada a los cultivos de verano: algodón, arroz, girasol, maíz, maní, mijo, soja, sorgo, poroto y otros granos provenientes de cultivos de verano, el período de presentación va desde el día 1 de Septiembre correspondiente al año de inicio de la campaña agrícola hasta el día 31 de enero del año inmediato siguiente, ambos inclusive.

La información indicada en los incisos precedentes deberá ser remitida con anterioridad a la comercialización de los productos obtenidos.



La información suministrada podrá ser modificada antes del vencimiento de los plazos indicados precedentemente. En tal supuesto resultarán válidos los últimos datos informados.

Transcurridos los plazos fijados, toda modificación de los datos ingresados al sistema informativo, deberá formalizarse presentando una nota a la AFIP mediante la presentación de una multinota, adjuntando la documentación que acredite el cambio y la copia de acuse de recibo de la presentación oportunamente efectuada. En la misma se informarán -con carácter de declaración jurada- los datos que se desean adecuar.

A considerar

La NO presentación o presentación en forma incorrecta (por ejemplo, errores en los granos declarados) genera inconsistencia, en la práctica, en la autorización en las cartas de porte, o la imposibilidad de registración de ventas posteriores, entre otras consecuencias.

Este régimen de información debe ser cumplido por los productores:

- Responsables inscriptos, inscriptos o no en el Registro Fiscal de Operadores de Granos [RG (AFIP) 2300].
- Monotributistas, inscriptos o no en el Padrón de Productores Monotributistas.¹⁴

5. REGISTRO DE OPERACIONES DE COMERCIALIZACION DE GRANOS [RG (AFIP) 2596]

Mediante la Resolución General (AFIP) 2596, publicada en el Boletín Oficial el 17-04-2009, se crea un registro en reemplazo del sistema de Obleas que llevaban las Bolsas

¹⁴ Bavera, M. Josefina. ¡¡¡Socorro!!! Soy asesor de un pequeño o mediano productor agropecuario. Regímenes de información de un productor de granos. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) - Errepar



de Cereales de las operaciones de compraventa de granos no destinados a la siembra previstos en el Art. 1 de la RG (AFIP) 2300.

Según los considerandos de la norma la intención ha sido profundizar los mecanismos de fiscalización y que resulte un procedimiento gratuito, transparente y seguro.

Sujetos que pueden solicitar la registración

La registración de las operaciones de compraventa de Granos no destinados a la siembra -cereales y oleaginosos-, excepto arroz, y legumbres secas -porotos, arvejas y lentejas- y Granos no destinados a la siembra —arroz- podrá ser solicitada por cualquiera de los operadores intervinientes en la operación.

Procedimiento

Operaciones con contrato escrito

En el caso de la registración de un contrato escrito, el sujeto solicitante deberá:

- * Ingresar al servicio “REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS”, opción “REGISTRACION DE CONTRATOS” de la pagina web de la AFIP e informar los datos que le requiera el sistema.
- * Cuando se confeccionen los formularios C1116 B o C1116 C, según corresponda, vinculados al contrato deberá presentar un archivo generado con el programa aplicativo “REGISTRACION OPERACIONES DE GRANOS F1116 Versión 1.0.” y se efectuará una presentación separada por cada vendedor.
- * También deberá presentar el original y copia del contrato ante la dependencia consignada en las solicitudes de registración.

Operaciones sin contrato escrito

En el caso de la registración de formularios C1116 B o C1116 C, por operaciones sin un contrato celebrado por escrito, el solicitante deberá:



* Confeccionar una presentación separada por cada vendedor con el programa “REGISTRACION OPERACIONES DE GRANOS F1116 Versión 1.0.”.

* Deberá presentar el triplicado de los formularios, según corresponda, ante la dependencia de la AFIP.

Constancia de Registración de Operaciones de compraventa de granos

La AFIP previamente a otorgar la constancia mencionada deberá verificar respecto del sujeto pasible de retención, su inclusión en el Registro Fiscal de Operadores de Granos y que no se encuentre suspendido, como así también la identidad del operador, la documentación que lo acredita como operador, y la documentación que acredite la operación de canje. Si los mismos están de conformidad, se procederá a la registración solicitada y se emitirá una “Constancia de Registración de la Operación de Compraventa de Granos” que contendrá un “CODIGO DE REGISTRACION” el cual estará a disposición del solicitante en un plazo no superior a CINCO (5) días hábiles administrativos contados a partir del día inmediato siguiente, inclusive, al de la presentación de la documentación,

Obligaciones de los Agentes de Retención

Si los agentes de retención **no** registran la operación en la AFIP deberán verificar respecto del sujeto pasible de retención, su inclusión en el "Registro" y que no se encuentre suspendido, a los fines de la aplicación de la alícuota del OCHO POR CIENTO (8%) o del DIECIOCHO POR CIENTO (18%), según corresponda. Para ello deberán:

a) Imprimir la consulta al "Registro" en la referida página "web", y

b) solicitar al vendedor en oportunidad de realizar la primera operación:

1. Constancia de la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).

2. La siguiente documentación, según el sujeto de que se trate:



2.1. Personas físicas o sociedades de hecho: fotocopia del documento de identidad de la persona física o de cada uno de los socios.

2.2. Personas jurídicas: copia certificada del acto constitutivo y de aquel en el cual conste la designación de los integrantes de los órganos de administración y representación de la persona jurídica, con facultades suficientes para suscribir boletos de compraventa de granos y, de corresponder, copia del instrumento que acredite el carácter de apoderado y fotocopia del documento de identidad de la persona autorizada. Cuando se produzca cualquier modificación de la situación informada, el sujeto pasible de retención deberá aportar copia certificada de la documentación respectiva. Las certificaciones indicadas precedentemente serán otorgadas por los escribanos matriculados en los colegios profesionales de cada jurisdicción, con certificación del respectivo colegio.

Los agentes de retención están obligados a verificar:

a) Mediante la consulta a la página "web" institucional:

1. La inclusión del operador en el "Registro" al momento de practicar la retención, y

2. en caso de estar incluido en dicho "Registro", que no se encuentre suspendido.

b) la identidad del operador,

c) la documentación que lo acredita como operador,

d) la veracidad de las operaciones, y

e) la documentación que acredite la operación de canje, cuando se trate de operaciones comprendidas en el Artículo 10.

Si los agentes de retención registran la operación en la AFIP podrán sustituir los procedimientos mencionados anteriormente, por la “Constancia de Registración de Operaciones de Compraventa de Granos”.



La registración del contrato no releva al agente de retención de la obligación de constatar la veracidad de la operación económica que el mismo instrumenta, ni obsta al ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que competen a este Organismo en virtud de lo dispuesto por la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Reintegro Sistémico

La acreditación de los montos a reintegrar se efectuará en los siguientes plazos:

OPERACIONES REGISTRADAS EN LA AFIP

Hasta el último día hábil administrativo, inclusive, del mes calendario inmediato siguiente al de la presentación de la DDJJ del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al periodo fiscal en el cual se practicaron las retenciones.

OPERACIONES NO REGISTRADAS EN LA AFIP

Hasta el último día hábil administrativo, inclusive, del tercer mes calendario inmediato siguiente al de la presentación de la DDJJ del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al periodo fiscal en el cual se practicaron las retenciones.

6. INFORMACIÓN DE CARTAS DE PORTE [RG (AFIP) 2845]

La carta de porte es el documento que justifica el desplazamiento de mercancías y el contenido de las mismas por vía terrestre. Esta se debe registrarse en papel o bien en formato electrónico.

Este documento debe expresar.

- El nombre, apellido y domicilio del cargador, porteador y consignatario.
- La calidad genérica de las mercaderías, su peso y las marcas y número de los bultos
- El lugar de la entrega
- El precio de la conducción y la designación del obligado al pago



- El plazo en que debe hacerse la entrega de la carga
- El lugar, día, mes y año del otorgamiento
- El nombre, apellido y firma de las personas que concurren a su otorgamiento, presumiéndose que éstas representan al cargador y al porteador
- Cualesquiera otros pactos o condiciones que acordaren los contratantes

Mediante la Resolución 2845/2010, la Administración Federal de Ingresos Públicos establece un régimen de información de formularios impresos de Carta de Porte anulados, extraviados y/o vencidos, para los productores de granos inscriptos como tales en la AFIP y para los contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado é incluidos en el Padrón de Productores de Granos Monotributistas.

Procedimiento

Los productores de granos inscriptos en la AFIP y los contribuyentes inscriptos en el Padrón de Productores de Granos – Monotributistas deberán cumplir con el régimen informativo a través del servicio “Productores Cartas de Porte no Informadas” al cual se accederá con Clave Fiscal.

Dicho servicio permitirá al productor titular de la Carta de Porte conocer sobre los formularios que no han sido debidamente informados ante la AFIP.

Información a Suministrar y plazos

Se deberán consignar los datos requeridos en el mencionado servicio respecto de los siguientes formularios:

1. Carta de Porte Vencida: se informará el formulario de Carta de Porte impreso cuyo Código de Emisión Electrónica (CEE) se encuentre “vencido”, no haya sido utilizado y no se le haya otorgado CTG.



2. Carta de Porte Extraviada: se informará el formulario de Carta de Porte impreso con CTG “anulado” y cuyo extravío se encuentre documentado con exposición o denuncia policial, según corresponda.

3. Las Cartas de Porte con “CTG otorgado y anulado”, y aquellas autorizadas cuyo CEE se encuentre vencido y que no hayan sido impresas, serán consideradas anuladas por el Organismo.

La información se suministrará con carácter de declaración jurada dentro de los 30 días corridos, contados a partir de la fecha en que se produzca el vencimiento ó extravío de las Cartas de Porte a informar.

Productores Monotributistas

Los formularios de Carta de Porte informados por los productores adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes no serán considerados como comprobantes autorizados a los efectos de la aplicación de la cantidad máxima de Cartas de Porte a autorizar a estos contribuyentes.

Asimismo, la cantidad de formularios de Carta de Porte que cada productor adherido al RG podrá informar como anulados, no deberá exceder el límite máximo de dichos documentos asignados por año calendario conforme su categoría.

Sanciones

Incumplimientos - Efectos: La Subsecretaría de Transporte Automotor en caso de detectar mercadería transportada sin la correspondiente Carta de Porte informará a la AFIP y a la ONCCA.

El incumplimiento hará pasible a los infractores de sanciones, como así también, dicho incumplimiento, será causal de suspensión o exclusión en la AFIP y ONCCA



Vigencia

Las disposiciones de la presente resolución general entraron en vigencia el día 08/06/2010.

7. REGISTRO DE OPERACIONES INMOBILIARIAS [RG (AFIP) 2820]

Se establece un régimen de información para:

- los que asuman el carácter de locador, arrendador, cedente o similar que alcanza, en el caso de inmuebles rurales, que los mismos tengan una superficie - considerada individualmente o en su conjunto, integrando una misma unidad de explotación- igual o superior a 30 hectáreas, con prescindencia del monto de rentas brutas que generen dichos contratos;
- la cesión de derechos reales a cualquier título, oneroso o gratuito, sobre inmuebles rurales -excepto hipoteca y anticresis-, no comprendida en el punto anterior, cuya superficie -considerada individualmente o en su conjunto, integrando una misma unidad de explotación- resulte igual o superior a 30 hectáreas.

También alcanza a aquellos contratos nominados previstos en la ley 13246 - arrendamiento y aparcerías rurales- y cualquier otro de similares características, con independencia de la instrumentación, modalidad o denominación que se le otorgue.

Los nuevos sujetos que deban empadronarse podrán cumplir con dicha obligación hasta el 31 de agosto de 2010, y el cumplimiento del régimen de información, por parte de los contratos celebrados con anterioridad al 1 de agosto de 2010 que se encuentren vigentes, podrá ser efectuado hasta el 30 de septiembre de 2010.

Entonces, el régimen tiene dos partes:

* Empadronamiento.

* Régimen de información por contrato:



I - RESPECTO DEL INMUEBLE

A) Identificación conforme con la siguiente tabla:

09 - Rurales con vivienda.

10 - Rurales sin vivienda.

99 - Otros inmuebles.

B) Ubicación:

A tal fin, se consignarán los siguientes datos:

1. Zona: urbana -incluye suburbana-, rural -incluye subrural y otra.

2. Ubicación: calle, número, piso, departamento, unidad funcional, ruta, kilómetro, código postal, localidad, paraje, Provincia y cualquier otro dato que permita su correcta localización.

C) Superficie total en metros cuadrados o hectáreas del bien inmueble; de corresponder, se individualizará la superficie total: cubierta, semi cubierta y a cielo abierto.

D) Tratándose de bienes inmuebles rurales: superficie arrendada o cedida y 3 puntos de geoposicionamiento satelital -puntos GPS representativos del mismo -grados, minutos y segundos-.

E) Nomenclatura catastral o número de partida inmobiliaria, según corresponda.

F) Destino del inmueble objeto del contrato de locación o cesión, conforme con la siguiente tabla:

04 - Explotación rural:

04.1 - Contrato de arrendamiento.

04.2 - Contrato de aparcería.



04.3 - Contratos accidentales.

04.4 - Otros tipos.

II - RESPECTO DE LOS SUJETOS INTERVINIENTES

A) Datos del titular del bien inmueble:

1. Apellido y nombres, denominación o razón social.
2. CUIT, CUIL o CDI.

Cuando se trate de condominios:

1. Denominación.
2. CUIT.

Respecto de cada uno de los condóminos: apellido y nombres, denominación o razón social, CUIT, CUIL o CDI y porcentaje de participación.

En el caso de personas físicas o jurídicas residentes en el exterior:

1. Apellido y nombres, denominación o razón social.
2. CUIT del país de residencia, según el Anexo VII de la RG (AFIP) 2233.
3. CUIT o CUIL del representante en el país. De tratarse de leasing inmobiliario, deberá proporcionarse los datos identificatorios del "dador".

B) Datos del locatario o cesionario:

1. Apellido y nombres, denominación o razón social.
2. CUIT, CUIL o CDI.

En el caso de personas físicas o jurídicas residentes en el exterior:



1. Apellido y nombres, denominación o razón social.
2. CUIT del país de residencia, según el Anexo VII de la RG (AFIP) 2233.
3. CUIT y CUIL del representante en el país.

C) Datos del locador:

1. Apellido y nombres, denominación o razón social.
2. CUIT, CUIL o Clave CDI.

Estos datos sólo deberán ser informados cuando la condición de locador y titular del bien inmueble no recaiga sobre el mismo sujeto.

III - RESPECTO DEL CONTRATO DE LOCACIÓN Y/O CESIÓN

A) Denominación del contrato (vgr., de locación, cesión a título oneroso y cesión a título gratuito).

B) Fecha de celebración o instrumentación.

C) Fecha de inicio y de finalización pactada.

D) Modalidad del precio pactado:

1. Efectivo: en su caso, deberá considerarse lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 2 de la presente resolución general.

2. En especie:

2.1. Granos -por tipo de grano-: cantidad (unidad de medida por hectárea) o porcentaje.

2.2. Hacienda: kilos, cabezas o porcentaje por unidad de superficie y/o por unidad de tiempo.



2.3. Combinado: cualquier combinación de las modalidades detalladas en los ptos. 2.1 y 2.2.

2.4. Otra modalidad de pago en especie no detallada anteriormente.

3. Mixto: cuando se pacten contraprestaciones en efectivo y en especie.

E) Frecuencia pactada para el pago del precio convenido: mensual, bimestral, trimestral, cuatrimestral o anual, inferior al mes u otra (cosecha y campaña, entre otros).

F) Monto del precio pactado por el contrato de locación y/o cesión:

1. De tratarse de la modalidad en efectivo: importe total pactado a devengar durante la vigencia de su instrumentación (comprende desde el inicio hasta su finalización).

2. De tratarse de la modalidad en especie: cantidades y condiciones a devengar durante la vigencia de su instrumentación (comprende desde el inicio hasta su finalización).

G) Modificaciones contractuales relativas a cualquiera de los datos detallados precedentemente, así como la eventual rescisión del convenio, contrato, acuerdo o cualquier otra forma de instrumentación que cumpla la misma finalidad.

* Procedimiento: ingresar a "Registro de Operaciones Inmobiliarias" con Clave Fiscal y seleccionar la opción "Locaciones y/o cesiones de inmuebles". La obligación de informar deberá cumplirse el día 26 del mes inmediato siguiente a aquel en el que, conforme con el respectivo contrato de locación y/o cesión, se verifiquen las condiciones para quedar incluido en el régimen.

* Régimen de información anual:

La mencionada obligación deberá cumplirse el día 26 de marzo del año calendario inmediato posterior a aquel al que corresponda la información, ingresando con Clave



Fiscal al servicio "Registro de Operaciones Inmobiliarias", y seleccionar en "Locaciones y/o cesiones de inmuebles" la opción "DDJJ anual".

Agente de retención

Los sujetos obligados a actuar como agentes de retención, conforme con lo dispuesto por la resolución general (AFIP) 830, deberán verificar la autenticidad de la constancia de cumplimiento al mismo. Dicha verificación se efectuará mediante Clave Fiscal a través de una consulta disponible en el sitio Web de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>), a cuyo efecto el sistema requerirá el ingreso de los siguientes datos: Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del agente de información y del locatario -inquilino o arrendatario- o cesionario, según corresponda, y código verificador.

A los fines de la determinación de la retención, corresponderá aplicar la mayor de las alícuotas, sin considerar el monto no sujeto a retención (28%), cuando se verifique alguno de los siguientes supuestos:

- a) Que el locador o, en su caso, el cedente -siempre que la operación, o el sujeto, no se encuentre expresamente excluida de la obligación- no hiciera entrega de la constancia de cumplimiento.
- b) Que los datos de la constancia entregada por el locador o, en su caso, el cedente no coincidan con los obtenidos de la consulta.

8. RESOLUCIÓN (ONCCA) 684/2008. RÉGIMEN DE INFORMACIÓN DE EXISTENCIAS ANTE LA ONCCA

La resolución (ONCCA) 684/2008 establece la obligación de informar tanto las existencias de granos y oleaginosas en silo, bolsa, chapa y material, como lo que se encuentra almacenado en celdas, galpones, bolsas e intemperie.



Dicha resolución, con problemas de redacción, en especial con relación a los vencimientos, continúa vigente (si bien, en la práctica, no hemos observado un cumplimiento importante respecto de la misma). Esperamos que se derogue, atento al régimen implementado por la resolución general (AFIP) 2750.

9. OTRAS CUESTIONES

Se debe controlar que esté inscripto en todas las actividades que desarrolla –por ejemplo, cultivos de soja y de maíz, entre otros-, ya que el no estar inscripto puede generar inconvenientes en la declaración de capacidad productiva, en la obtención de compensaciones –por ejemplo, al trigo y al maíz, entre otros.-

10. CONCLUSIÓN

Si bien siempre los productores tuvieron que apelar a los servicios de los asesores contables, actualmente éstos tienen que tener un alto grado de especialización, ya que, no sólo deben determinar el IVA o Ganancias, sino que también tienen que conocer las hectáreas en producción, qué se sembró, la propiedad de la tierra. Lo notable es que estas obligaciones son necesarias tanto para un pequeño productor como para aquel que posee cierta envergadura y que está respaldado administrativamente por mucho personal.

Para cerrar el presente capítulo y a modo de resumen enumeramos a continuación las presentaciones más importantes que el productor debe realizar para poder producir y comerciar granos en el mercado interno:

- **Inscribirse en el Registro Fiscal de Operadores de Granos**, y actualizar los datos como mínimo una vez al año, o cada vez que éstos cambien. Si la AFIP detecta un dato incorrecto, excluye al productor del RFOG sin aviso previo y sin posibilidad de defensa.
- Satisfacer los requerimientos, del **Régimen de Información de Capacidad Productiva y/o existencias de granos** (al menos tres veces por año).

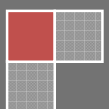


- Completar el registro de los formularios F. 1116/B o C, que habilitan el reintegro del impuesto al valor agregado (IVA). Esto se puede hacer una vez comercializados los granos y dentro de los 8 días de emitido el comprobante de venta.
- **Informar las cartas de porte extraviadas o vencidas**, adjuntando la denuncia policial en caso de extravío, dentro de los 30 días del vencimiento del documento.
- Tener precauciones a la hora de confeccionar la declaración jurada mensual del IVA, actuar como agente de retención de ganancias con importes que han quedado desactualizados y realizar las auto retenciones en caso de que el agente de retención correspondiente haya omitido la retención.

3

3

Criterios de Medición





1. INTRODUCCIÓN

A partir de los ejercicios iniciados el 1º de enero de 2005, las empresas que desarrollan tareas agrícolas y ganaderas deben aplicar para la confección y emisión de sus estados contables, una norma técnica específica, denominada Resolución Técnica N° 22, emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de Argentina.

Actividad Agropecuaria, que si bien reconoce numerosos antecedentes nacionales se materializa como consecuencia del proceso de armonización de nuestra legislación contable con las Normas Internacionales de Contabilidad -concretamente con la NIC 41 de Agricultura- etapa que en nuestro país se ha iniciado a partir del año 2000.

La norma contable reconoce el concepto de crecimiento biológico o producción, de los bienes de dicha actividad, como el motivo principal de generación de ingresos del sector. Este reconocimiento constituye un notable acercamiento de la llamada contabilidad financiera o patrimonial a los conceptos que la contabilidad de gestión postula y prioriza: la concepción de un resultado que represente de manera objetiva la generación de riqueza en función de la realidad de los hechos económicos.

La RT N° 22 tiene por objetivo “definir los criterios de medición y pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria; la que debe ser utilizada por todos los entes que desarrollan dicha actividad”¹⁵

La citada Resolución Técnica fue aprobada por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (en adelante F.A.C.P.C.E.) a fines del año 2003, y como mencionamos tiene vigencia de aplicación para los estados contables anuales o de períodos intermedios que correspondan a los ejercicios económicos iniciados a partir del 1º de enero de 2005, fecha que fue adoptada por la amplia mayoría de las jurisdicciones provinciales en nuestro país.

¹⁵ F.A.C.P.C.E. Resolución Técnica n° 22: Punto n°1 “Objetivo”.



El texto normativo está desarrollado en la segunda parte de la resolución, consta de ocho puntos y una extensión de solo once páginas en la publicación oficial de normas técnicas de la F.A.C.P.C.E., en donde se destacan principalmente, por su tratamiento y desarrollo, cuestiones vinculadas con la medición de los bienes y con la exposición en los estados contables.

Uno de los aspectos sustanciales de esta norma es el reconocimiento del resultado por producción definido en el mismo cuerpo de la resolución como el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos –volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.

Sobre la base del marco conceptual de las normas contables establecidos por la Resolución Técnica nº 16¹⁶, la norma dirigida al sector agropecuario propone el reconocimiento del resultado por producir como un hecho independiente del momento de las transacciones con terceros, determinando que las empresas con actividad principal agropecuaria deben exponer en el estado de resultado el valor de la producción menos los costos de la misma.

En efecto, dicho marco conceptual de las normas contables nacionales, cuando define a los ingresos expresa que los mismos también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria, lo que equivale a reconocer el crecimiento vegetativo, denominado en la actividad “producción”, como un hecho generador autónomo de resultados.

Sin embargo el reconocimiento por el hecho de producir, independientemente de las transacciones con terceros y para cualquier tipo de actividad productora de bienes, no es un concepto novedoso en el ámbito de la contabilidad de gestión. El mismo fue considerado hace varios años por prestigiosos colegas¹⁷, que cuestionaron el

¹⁶ F.A.C.P.C.E. Resolución Técnica nº 16: Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales.

¹⁷ YARDIN Amaro y RODRIGUEZ JÁUREGUI, Hugo. "La Información de Resultados a la Gerencia". Revista

Administración de Empresas nº 96. Marzo 1978.



tradicional criterio de devengamiento del resultado utilizado en la práctica contable, aproximando el momento de generación del mismo a un concepto económico del beneficio, como una forma de lograr informes más aptos para la conducción empresaria.

Los autores expresaban que “determinar el resultado en dependencia exclusiva de la función ventas, es ignorar la existencia de otra función, tanto o más importante, como es la de producción” Al momento de la venta solo se establece con terceros una relación de tipo jurídico, que cambia la naturaleza del activo de la empresa, dado que se transforman de bienes en stock, o en existencia, en dinero o en un crédito exteriorizado en una cuenta por cobrar.

De esta forma, la actividad de producción se convierte en una fuente de resultados con identidad propia y así debe ser reflejado en el ámbito de información gerencial en la empresa, mostrando la utilidad o la pérdida generada en el proceso productivo, con independencia de la comercialización del producto, que –como veremos- también genera resultados autónomos.

2. ASPECTOS BÁSICOS DE LA RT 22

2.1. ALCANCE

La RT 22 incluye los activos biológicos, los productos agropecuarios hasta su venta o uso en otro proceso no susceptible de transformación biológica y los resultados atribuidos a la producción agropecuaria- En principio, la RT 22 no incluye a la tierra, que hace a la producción agropecuaria pero que no tiene un ulterior desarrollo biológico. No obstante – 2° párrafo, Sección 3, RT 22 – se admite considerar la tierra como un activo sujeto a depreciación cuando se verifica su deterioro por su uso no racional; la depreciación se determina mediante métodos basados en unidades de producción y se incorpora al costo de producción



2.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

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...” (Sección 4, RT 22)

2.3. ACTIVIDAD ECONÓMICA Y PRODUCCIÓN

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 crecimiento...” (Torres, 2.010); tales elementos, deben reunir los requisitos requeridos por la Sección 4.1.1 de la RT 16, para ser considerados activos. La primera definición de la RT 22 – transformación biológica - incluye “...los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que producen cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos...”

En el contexto de la RT 22, “producción” es más que una fase del proceso de transformación biológica, sino que es el producto final de la transformación; es decir, “...la cuantificación del ingreso a reconocer contablemente como consecuencia de los cambios físicos (...): concretamente, es el valor del producto final.

La definición, según sostiene Fowler Newton en Contabilidad Superior (2010) abarca lo que el DRAE denomina: Agricultura (la labranza o cultivo de la tierra y al arte de cultivarla) Ganadería (la crianza, granjería o tráfico de ganado), y Forestación: (la acción y el efecto de poblar un terreno con plantas forestales, que son las relativas a los bosques).

Por su parte, en la NIC 41, se emplean: La expresión (en inglés) agricultural activity para referirse al gerenciamiento, por parte de una empresa, de la transformación de activos biológicos en productos para la venta, procesamiento y consumo o en activos biológicos adicionales: y La voz activos biológicos para referirse a los animales y



plantas vivas que son controladas por una unidad como consecuencia de hechos pasados.

“Por lo tanto, aunque la designación de la NIC 41 sea Agricultura, no se refiere solamente a lo que la Real Academia define con ese concepto, sino a lo que la RT 22 denomina actividad agropecuaria. En definitiva, la NIC 41 y la RT 22 tratan las mismas cuestiones” (Fowler Newton, Contabilidad Superior, 2.010)

2.4. DEFINICIONES

Transformación biológica:

Activos biológicos: son los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad, en crecimiento, en desarrollo o terminados. Los activos biológicos no han completado el proceso de desarrollo (ejemplo: sementeras), aunque se pueden obtener de tal proceso bienes secundarios comercializables (ejemplo: terneros, que es la cría de la vaca)

Los activos biológicos en desarrollo (crecimiento): son “...son aquellos en los que no se ha completado su proceso de desarrollo...” (RT 22, Sección 4) al punto que no pueden ser considerados como “puestos en producción” y pueden estar destinados en el futuro, a:

- La producción de otros bienes para ser comercializados en el curso normal de la actividad del ente (destino: bienes de uso); ejemplo: vacas en proceso de pariciones de terneros.
- La venta, transformación en productos agropecuarios o su utilización en otros procesos productivos (destino: bienes de cambio); ejemplo: la alfalfa que se puede vender en rollos o utilizarla como forraje – pasto para alimento de ganado.



Activos biológicos en proceso de producción: son “...aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir frutos...” (RT 22, Sección 4) y pueden estar destinados a

- La producción (bienes de uso utilizándose en la producción; ejemplo: vacas lecheras)
- La venta (bienes de cambio disponibles para la venta; ejemplo: ídem) 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...”(RT 22, Sección 4); ejemplo: novillos terminados – machos jóvenes que, al cabo de 3 años, aproximadamente, se denominan toros)

Obtención de productos agropecuarios: el aspecto clave es la separación del fruto – entendido en sentido amplio - específico del vegetal o animal que los generó y que no puede generar nuevos cambios físicos - es por ello que Torres indica que la definición de la RT queda limitada “...a la obtención de productos agropecuarios como culminación de procesos productivos terminales...”. Fowler Newton (Contabilidad Superior, 2.010) sostiene que “...En las NC que conocemos, la palabra cosecha se emplea con un sentido amplio que abarca diversas actividades de obtención de productos agropecuarios, como el ordeño, la esquila, la tala o la recolección...”

Productos agropecuarios: es el producto de la separación del fruto; ejemplo: cereal cosechado

Mercado activo: los requisitos establecidos por la RT 22 para que se reconozca a un mercado como activo, son:

- Los productos deben ser homogéneos
- Existencia de operadores habituales en el mercado; es decir: con operaciones en la fecha de la medición contable – o cercanas – y



- Los precios de las transacciones deben ser conocidos por los operadores del mercado

El carácter de homogéneo de los productos

Según definiciones de la economía, homogéneos son productos no diferenciados idénticos entre sí o indistinguibles unos de otros; esta definición es más amplia que la de fungible, a la que erróneamente, suele asimilarse; en el Diccionario de Contabilidad y Auditoría de Fowler Newton, un bien es fungible cuando puede ser reemplazado por otro de la misma especie sin que esto altere la situación económica de su propietario o de su tenedor; del juego de ambas definiciones, se concluye que existen bienes homogéneos no fungibles, pues puede que sean iguales por su naturaleza, pero no implica que sean intercambiables sin alterar la situación económica del vendedor y del comprador intervinientes en la operación. En el mismo Diccionario el bien homogéneo se lo asimila a bien genérico – commodity - al que el autor define como el “...el Activo no financiero cuyo precio local se encuentra ligado a precios observados en mercados establecidos, o en su caso, a índices encontrados en publicaciones internacionales especializadas...” (Ejemplo: la soja, cuyo precio se cotiza según el mercado de Chicago). Torres sostiene: “...en el mercado de Liniers se comercializan bienes homogéneos – hacienda vacuna – pero no necesariamente intercambiables entre sí en forma directa...”; por ello sostiene que el requisito de homogeneidad de la RT 22 es más amplio que el de fungible que establece para la caracterización de mercado transparente, la RT 22.

El carácter de concurrencia habitual de operadores como condición de mercado activo

Las actividades agropecuarias de mayor importancia económica, en general, se rigen – si no existe intervención del estado – por un mecanismo de competencia perfecta, pues no existen – a priori - operadores de tal relevancia que formen los precios del



mercado; pero existen innumerables actividades agropecuarias que no necesariamente responden a tal caracterización; un ejemplo es el mercado de la leche, donde dos (2) compradores determinan el precio del litro a pagar a una gran cantidad de productores lecheros.

Torres, en la obra citada, página 41, menciona tres (3) situaciones de mercados imperfectos que – por lo menos dos (2) de ellos – pueden exhibir operaciones habituales; a) monopolios u oligopolios, y b) monopsonios u oligopsonios. El mismo autor menciona el caso de c) mercados donde se constatan operaciones que se concentran en determinadas épocas del año distintas de la época en la cual el ente cierra su ejercicio.

En a) y en b), en nuestra opinión, existe un mercado activo con precios distorsionados, y su configuración es estructural; en c) no se pueden obtener precios representativos de mercado a fecha de cierre, pero tal situación es temporaria, ya que está relacionada con la fecha de los estados contables del ente emisor.

El carácter de transparencia y el de activo del mercado

En el contexto de la RT 22, el concepto de mercado activo no requiere que los precios sean los informados “en pizarra”, basta que “...los precios de las transacciones sean conocidos por los entes que operan en dicho mercado...” (Torres, 2.010). En el contexto de la RT 17, el mercado transparente, exige valores de cotización.

Etapa inicial de desarrollo biológico

Este concepto es necesario para la aplicación de las técnicas de medición (Sección 7.1.2.1) y “...abarca desde las tareas previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta 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 obtenerla...” (Sección 4, RT 22)



Etapa siguiente a la inicial del desarrollo biológico:

Este concepto también es relevante para el proceso de medición de los activos biológicos y los productos agropecuarios “...abarca desde el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo, utilizando estimaciones técnicas adecuadas...” (Sección 4, RT 22)

3. MEDICIÓN

3.1. MEDICIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS Y PRODUCTOS AGROPECUARIOS

Criterio general: Valores corrientes.

Fundamento: A diferencia de la justificación de este criterio cuando resulta aplicable a activos específicos de otras ramas de la actividad económica, la aplicación de valores corrientes de salida a activos específicos de la actividad agropecuaria sobre los que se reconocen ingresos por transformación biológica, se fundamenta considerando que la mencionada transformación genera valores totalmente desvinculados de los costos incurridos para la obtención de los bienes.

Valores corrientes aplicables:

1. Para bienes destinados a la venta: Mediciones básicamente a valores de salida

a) Bienes destinados a la venta y que cuentan con un mercado activo en su condición actual: VNR

b) Bienes destinados a la venta que no cuentan con un mercado activo en su condición actual, pero que si existe para bienes similares con un proceso de desarrollo más avanzado o ya terminado: Valor actual descontado del importe neto a percibir.



2. De entrada: Costo de reposición:

a) Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad para los que no existe mercado activo en su condición actual, pero si lo hay para bienes similares con un grado mayor de desarrollo o que ya han completado este proceso, cuando ellos se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo biológico

b) Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad para los que no existe mercado activo en su condición actual, ni tampoco lo hay para bienes similares con un grado mayor de desarrollo o que ya han completado este desarrollo.

c) Bienes no destinados a la venta sino a la producción de otros bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad: Se trata de activos biológicos, a los que se los asimila a bienes de uso.



Para bienes destinados a la venta	Valores de salida	VNR: El que implícitamente esta incidido por el resultado de la venta del bien al que se lo aplica. Valor Actual neto descontado del ingreso esperado		
	Valores de entrada	Costo de reposición	En bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad para los que no existe mercado activo en su condición actual, pero si hay para bienes similares con un grado mayor de desarrollo o que ya han completado este proceso.	Cuando estos bienes se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo biológico
			Cuando esos bienes se encuentran en una etapa avanzada de su desarrollo biológico, pero el VANDIE no resulta confiable ni verificable.	
		En bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad para los que no existe mercado activo en su condición actual, ni tampoco lo hay para bienes similares con un grado mayor de desarrollo o que ya han completado al mismo: Como sucedáneo del valor de salida cuando este no es posible determinarlo.		
		Costo original	Como sucedáneo del costo de reposición, en todos los casos anteriormente indicados, cuando dicho costo es de difícil o imposible determinación.	
Bienes no destinados a la venta sino a la producción de otros bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad	De entrada (los que solo reconocen cambios en los precios y no los cambios físicos)	Si poseen valores directos de mercado: Costo de reposición.		
		Si no lo poseen	Costo de reposición de los insumos necesarios para obtener un bien similar.	
			Costo original, cuando el costo de reposición es de difícil o imposible determinación.	



3.2. CLASIFICACIÓN Y MEDICIÓN DE LOS ACTIVOS ESPECÍFICOS DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA EN FUNCIÓN DE SU DESTINO:

Bienes destinados a:	Rubro en el que se los ubica	Criterio básico de medición aplicable: valores corrientes.
La venta	Bienes de cambio	VNR
		Costo de reposición o Costo original
A su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad	Bienes de uso	Costo de reposición directo de mercado
		Costo de reposición de los insumos incurridos para su

3.2.1. MEDICIÓN DE ACTIVOS ESPECÍFICOS DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA DESTINADOS A LA VENTA

- **Bienes destinados a la venta y que cuentan con un mercado activo en su condición actual**

VNR basado en:

Precio de cotización, si se obtuvo en un mercado transparente.

Precio de transacciones individuales obtenido en un mercado activo pero no transparente.

- **Bienes destinados a la venta que no cuentan con un mercado activo en su condición actual, pero que si existe para bienes similares con un proceso de desarrollo más avanzado o ya terminado.**

Bienes que se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo biológico: Se medirán al costo de reposición de los bienes y los servicios necesarios para obtener un bien similar.

Bienes que se encuentran luego de esa etapa inicial: Se medirán al importe neto descontado del flujo de efectivo a percibir. De no ser posible determinar este importe



sobre bases confiables y verificables, se los medirá a costo de reposición y si éste fuese de imposible o muy costosa determinación, se utilizará como sucedáneo al costo original.

- **Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni tampoco existe para bienes similares con un proceso más avanzado o completado**

La versión final de la RT 22 agregó la sección 7.1.3. cuyo contenido es el siguiente:

“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*)”



En consecuencia, los activos destinados a la venta se clasifican en tres categorías, a efectos de enunciar los criterios de medición que les son aplicables:

- En primer término si tienen o no un mercado activo, y
- Dentro de los del primer grupo, es decir los que pertenecen a un mercado que opera como activo, se los clasifica sobre la base de su grado de desarrollo a la fecha de la medición.

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

Medición a VNR.

Este valor se obtiene de un mercado único, en el que se efectúan tanto operaciones de compra como de venta. Por lo tanto:

- No existe intermediación alguna que genere rentabilidad al productor.
- La ganancia de éste se encuentra en la producción.
- La medición a VNR es menor a la que se efectuaría al costo de reposición de esa fecha.

Punto de partida de la medición: El precio de mercado

Más: Gastos de compra = Costo de reposición

Menos: Gastos de venta = VNR

En consecuencia, a una fecha dada, en un mercado activo es:

VNR < Costo de reposición.

El VNR es aplicable a:

- Productos agropecuarios.
- Activos biológicos, considerando que:



Para animales → En crecimiento Terminados: Existe mercado activo (de ahí, que el I.19 también los medía a VNR).

Para plantas → No existe mercado activo para el caso de las plantas en crecimiento. Por lo que el I.19 les asignaba el VIEP y la RT 22 les asigna el VANDIE.

Determinación del VNR en la actividad ganadera, mediante la deducción de los costos estimados hasta el punto de venta

Conceptos	% (estimados)
1, Precio en el mercado	100%
2, Costos de Traslado:	
Fletes (costo de la jaula por peso transportado)	-2,40%
Despacho y guías	-0,46%
Desbaste (perdida de peso por traslado, cambia de acuerdo a la distancia y las condiciones del traslado)	-1%
3, Costos en el punto de venta:	
Derechos De entrada	} -7,85%
Seguros hacienda	
separación y peso	
Comisiones	
Impuesto sobre ingresos brutos	-2%
VNR	86,29%

b) Bienes para los que en su condición actual no existe un mercado activo pero si existe para bienes similares con un proceso de desarrollo más avanzado o bien que ya terminado.

Criterios aplicables:

1. VANDIE
2. Costo de reposición
3. Costo original.

a) Base para la aplicación de estos criterios

Las plantas se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo biológico



No es posible aún determinar el rinde de la cosecha.

Además, existe un lapso aún prolongado en el que podrían producirse eventos climáticos desfavorables, lo que impide evaluar los riesgos asociados al proceso de producción.

Se utilizará entonces, el costo de reposición para la medición de las plantas en crecimiento. Si la obtención de dicho costo resultase costosa o dificultosa, podrá asignárseles el costo original como sucedáneo de aquella medición.

Las plantas se encuentran en una etapa siguiente a la inicial de su desarrollo biológico

Ya es posible establecer el rinde esperado.

Además, se acorta el tiempo en el que pueden producirse eventos climáticos desfavorables.

La medición se efectúa a VANDIE, salvo que la determinación de éste no surja de pautas confiables y verificables, en cuyo caso se aplicará el costo de reposición. Si éste a su vez fuese de costosa o difícil obtención, se podrá recurrir nuevamente al costo original como sucedáneo para la medición.

Conclusiones

a) Según la RT 22, sección 7.1.2.2., si los requisitos de confiabilidad y verificabilidad de los datos a emplear no pudiesen satisfacerse, la medición se efectuará a costo de reposición, y si la obtención de éste fuese imposible o muy costosa, se utilizará como sucedáneo el costo original. Sin embargo, consideramos que:

b) El VANDIE sólo debería aplicarse a fecha de cierre de un período contable si:

1. el precio de venta, los costos y los gastos devengados luego de esa fecha de cierre,
2. los momentos en los que se producen estas operaciones y



3. los riesgos asociados son ya todos datos ciertos a la fecha de la emisión de los estados contables.

En este caso, queda como única incógnita la tasa de descuento a emplear, pero la incidencia de esta incertidumbre ya es de menor relevancia dado que no afectará al resultado final del proceso sino a su apropiación a los períodos contables involucrados

c) En consecuencia, el VANDIE en las condiciones previstas en la sección 7.1.2.2. de la RT 22 no es aplicable porque de no existir los datos ciertos que analizamos en el inciso anterior, se estaría en el supuesto de desarrollo biológico incipiente (dado que aún falta un lapso prolongado para la obtención de los frutos) por lo que:

I. No cabe aplicar valores de salida –VANDIE en el caso- debido a que no existe aún desarrollo biológico reconocible y

II. Además, se presentan aún muchos riesgos pendientes, que tornan poco confiable al VANDIE a asignar a los activos biológicos en crecimiento.

d) Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni tampoco existe para bienes similares con un proceso más avanzado o completo

Esta posibilidad se presenta en los casos que la RT 22, sección 7.1.3. identifica cuando “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”¹⁸.

Situaciones que surgen de la aplicación de esta norma

a) Las mediciones a valores de salida (interpretamos que a ellas refiere la expresión “valores de mercado”) a considerar en primer término, difícilmente podrán obtenerse en una época del año lejana a la que habitualmente se comercializan estos bienes.

¹⁸ RT 22, sección 7.1.3.



b) En consecuencia, deberá recurrirse a valores de entrada (costo de reposición o costo original), lo que por otra parte resulta mucho más lógico, considerando que la producción del ente a la fecha de la medición seguramente se encuentra en su etapa inicial de desarrollo biológico, dado que esa fecha, en la hipótesis que estamos analizando, se encuentra aún alejada de la fecha de la próxima obtención de los productos agropecuarios.

3.2.2. MEDICIÓN DE ACTIVOS ESPECÍFICOS DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA NO DESTINADOS A LA VENTA SINO A SU UTILIZACIÓN COMO FACTOR DE LA PRODUCCIÓN EN EL CURSO NORMAL DE LA ACTIVIDAD

Se trata específicamente de activos biológicos destinados a la producción¹⁹

El criterio básico de medición es el costo de reposición, es decir que en estos activos biológicos sólo se reconocen cambios en los precios de sus insumos, no reconociéndose entonces en la medición contable, su transformación biológica. Este criterio se sustenta en que no siendo bienes destinados a la venta hasta que sean desafectados de la producción, no es procedente asignarles valores de salida, los que a su vez, son los únicos que reconocen los efectos de esa transformación.

La asignación del costo de reposición se encuentra prevista mediante dos procedimientos distintos, según se trate de bienes que tienen valores de mercado o carecen de dicha valuación:

- a) Obtenido como valor de compra directa en el mercado.
- b) Obtenido por suma de insumos en bienes y servicios necesarios para obtener activos similares

En consecuencia, a los fines de aplicar el aludido criterio básico de medición, estos activos biológicos son clasificados en la forma que se indica a continuación

¹⁹ RT 22, sección 7.2.



7.2.1. Bienes para los que existe un mercado activo	1. En su Condición actual: 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). Estos bienes no son susceptibles de depreciación dado que esta valuación contempla todas las valorizaciones y desvalorizaciones producidas en estos bienes.	
	2. Para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales: Costo de reposición directo de un bien similar 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), medición a la que se le restaran las depreciaciones acumuladas estimadas del bien al que está midiendo.	
7.2.2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual	1. Medición desde el inicio de las actividades preparatorias hasta iniciarse la producción.	Al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bienes similar
	2. Medición desde el inicio de la producción hasta obtener una producción en volúmenes y calidad comercial.	Al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, menos el importe neto obtenido por la realización de los productos (por lo que estos ingresos no inciden en el resultado).
	3. Medición desde que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial hasta que finaliza el proceso de desarrollo biológico.	Al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar mas los costos atribuibles al mantenimiento del activo biológico, menos las depreciaciones acumuladas. Los restantes costos deben asignarse a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (por lo tanto, estos últimos son imputados al costo de producción).
	4. Medición desde que finaliza el desarrollo biológico y hasta el fin de la vida útil del bien.	Al costo de reposición de los bienes y servicios considerados en la etapa anterior, computando los cambios en sus precios, menos las depreciaciones acumuladas.



Las normas resumidas en el cuadro anterior, nos merecen los siguientes comentarios:

- a) **Sección 7.2.1.1.: Bienes para los que existe mercado activo en su condición actual:** Interpretamos que el carácter de no susceptibles de depreciaciones que se le otorga, se relaciona con su medición al costo de reposición, a través de la cual para estos activos biológicos sólo se reconocen cambios en los precios de sus insumos, no reconociéndose entonces la incidencia de los cambios físicos en la medición contable. Dado que la depreciación (desgaste físico de estos activos biológicos) se considera dentro de esos cambios físicos, da la impresión que se ha preferido englobar la misma dentro de los cambios en los precios, única modificación susceptible de ser reconocida a través de los costos de reposición. En definitiva esta medición surge del cotejo entre:

Valor directo obtenido en el mercado para un bien similar

=

Costo de reposición directo de mercado del bien a valorar por el ente

El procedimiento aplicable sería simplemente el siguiente:

- b) **Sección 7.2.1.2.: Bienes para los que existe mercado activo para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales:** Dado que el cotejo se efectúa entre bienes a valorar que ya han sufrido desgaste y bienes que se encuentran en el mercado pero en su etapa inicial de producción, se requiere que efectuado el cotejo de valores, se estime una depreciación acumulada de los bienes a medir a fin de establecer un valor compatible con los obtenidos en el mercado para bienes similares pero sin desgaste o deterioro.



Medición de bienes existentes en el mercado al inicio de su etapa de producción

menos:

Depreciaciones acumuladas estimadas de los bienes a medir

=

Medición de los bienes poder del ente

c) Sección 7.2.2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual:

Se comentan seguidamente algunos aspectos de esta sección:

1) Existe un evidente error en la enunciación de la primera de las etapas en las que se divide la vida de estos bienes: en efecto, se la identifica como “7.2.2.1.

Medición contable desde el inicio de las actividades preparatorias hasta *que finaliza el proceso de crecimiento o desarrollo*”. En realidad, la finalización de esta etapa enunciada precedentemente corresponde recién a la tercera de las mismas, tal como se indica en la respectiva sección (7.2.2.3. “.....hasta que finaliza el proceso de desarrollo biológico). En el cuadro anterior, hemos identificado las secciones en la forma que entendemos es la correcta, es decir como si la sección estuviese correctamente redactada. De este modo, se articulan adecuadamente las cuatro etapas en las que se ha dividido la vida de estos activos biológicos a los efectos de su medición contables.

2) La norma que se establece en la segunda etapa de vida de estos bienes, es compatible con lo que prescribe la RT 17, 2ª parte, sección 4.2.6. referida a “Bienes producidos”, en cuya última parte dispone que en los casos en los que “para que el



activo pueda ser utilizado de acuerdo con el uso planeado, se debe cumplir además un proceso de puesta en marcha de duración variable... En este caso, se dispone que los costos normales directamente asociados con dicho proceso, incluyendo los de las pruebas efectuadas, deben agregarse al costo del bien, pero a continuación se indica que cualquier ingreso que se obtuviese por la venta de producciones que tengan valor comercial deberá tratarse como una reducción de dichos costos. Consideramos entonces, que en forma similar a los bienes producidos que requieren un período de puesta en marcha en las empresas en general, las plantas en crecimiento destinadas en el futuro a la producción, pueden pasar por una etapa asimilable a la de esa “puesta en marcha”, en la que los ingresos generados por la venta de esa incipiente producción deben ser deducidos del costo (en estos activos biológicos, se trata del costo de reposición, mientras que en el caso de los bienes producidos de características generales a los que se refiere la aludida sección de la RT 17, se trata del costo original, pero por supuesto la asimilación que analizamos subsiste).

3) A partir de la cuarta etapa, es decir desde el momento en el que estos activos han completado su desarrollo biológico, no es procedente seguir imputando insumos a la medición de éstos para luego incluirlos en su medición a costo de reposición. Los únicos cambios en la medición a considerar a partir de esta etapa refieren solamente a las modificaciones en los precios de los insumos acumulados en la medición de estos bienes hasta que culmine su crecimiento.

Esta última disposición es compatible con las que estuvieron vigentes para los bienes de uso a los que se los revaluó a valores corrientes en el marco de las ahora no vigentes RT 10 y Resolución 241 de la FACPCE, conforme a las cuales a la fecha de cierre de los sucesivos períodos contables, debían mantenerse actualizados los costos de reposición de los aludidos bienes.



7.2.3. Depreciaciones

Aclaración previa: Conforme surge de las normas resumidas en el cuadro anterior, sólo son susceptibles de depreciación los **bienes no destinados a la venta para los que no existe un mercado activo en su condición actual.**

Depreciaciones acumuladas

Comienzo: A partir de la tercera etapa, es decir aquella en la que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial.

Cálculo

<u>Acumulada</u>
(valor original sin depreciaciones - Valor de recupero) x Producción obtenida hasta medición
Producción esperada total

<u>Del Periodo</u>
(valor original sin depreciaciones - valor de recupero) x Producción obtenida en el periodo
Producción esperada total



Imputación de la depreciación del período contable

Saldo inicial de depreciaciones acumuladas	
+ - variación atribuible a cambios en la medición residual del bien al inicio del periodo contable:	La contrapartida de esta variación se imputara a Resultados por tenencia
+ variación atribuible al volumen de producción obtenido durante el periodo contable:	La contrapartida de esta variación se imputara al Costo de Producción
= Saldo final de depreciaciones acumuladas	

Por la forma en que son calculadas, la propuesta de la RT 22 torna a las depreciaciones en un **costo de producción variable**

3.3. MEDICIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS CON PROCESOS PRODUCTIVOS CONTINUOS (RT 22, SECCIÓN 7.3.)

3.3.1. Oportunidad

- 1) Mensualmente
- 2) Con una periodicidad mayor, predeterminada y explicitada en la información complementaria:

La representatividad de las mediciones se incrementa cuando ellas son más frecuentes.



Se admite, sin embargo realizarla sólo a fecha de cierre del período contable.

Adoptado el criterio de medir la producción a un momento distinto al de cierre, se ajustará la misma en función del crecimiento o decrecimiento ocurrido entre la fecha de su medición y el cierre del período contable.

3) **Sugerencia:** un establecimiento ganadero debería adoptar como fecha de cierre de su ejercicio anual una fecha cercana a aquella en la que por alguna razón, como por ejemplo la vacunación, se procede a concentrar a toda la hacienda del establecimiento. Así, si la vacunación se realiza en los meses de marzo y octubre de cada año, la fecha de cierre de ejercicio a adoptar sería el 31 de marzo o el 31 de octubre.

3.3.2. Resultados por tenencia reconocidos simultáneamente con la producción:

Cualquier cambio en los valores del mercado con respecto al valor asignado a la producción será considerado como un resultado de tenencia y expuesto de acuerdo con las pautas de la sección B.10 (Resultados financieros y por tenencia) del Capítulo IV (Estado de Resultados) de la Resolución Técnica N° 9 (Normas Particulares de Exposición Contable para Entes Comerciales, Industriales y de Servicios). Al final de este material, se describe el procedimiento para separar ambos componentes del resultado total que surge de este último párrafo, es decir el resultado de producción y el resultado por tenencia.

3.4. MEDICIÓN DE OBLIGACIONES A CANCELAR MEDIANTE LA ENTREGA DE ACTIVOS BIOLÓGICOS O PRODUCTOS AGROPECUARIOS

Al no estar contemplada en la RT 22, se indica la adaptación propuesta de las normas de la RT 17 a la actividad agropecuaria.



Casos contemplados en la RT 17	Aplicación en la actividad agropecuaria
Los bienes a entregar se encuentran en el activo	La deuda se computara por la suma de la medición asignada a dichos bienes y los costos necesarios para ponerlos a disposición del acreedor. Un caso en el que se presenta esta situación es el del ente que entrega hacienda para engorde a un tercero y pagara a este mediante la entrega de hacienda por un peso equivalente al porcentaje de producción convenido como pago del servicio recibido.
Los bienes a entregar deben ser producidos	Al importe actualizado de la suma recibida o la suma del costo de producción, el que sea mayor. Dado que en esta actividad la situación más probable es que se hayan recibido bienes para ser insumidos en la producción y no dinero en efectivo, el cotejo deberá efectuarse entre el precio de contado de esos bienes a la fecha de su recepción, actualizado en su caso, y el costo de reposición actual de la producción de los bienes a entregar.
Los bienes a entregar deben ser adquiridos	Al costo de reposición a la fecha de la medición. Es aplicable, por ejemplo, al caso de la compra de semillas a pagar mediante productos agropecuarios generados por aquellas, pero la producción finalmente resulto insuficiente para efectuar dicho pago.

3.5. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR PRODUCCIÓN

3.5.1 Aspectos a considerar

Hecho sustancial



La transformación biológica ya obtenida, es decir el incremento en el valor por cambios físicos cuantitativos y/o cualitativos de los bienes, generados por sus procesos biológicos.

Fundamento del reconocimiento

El concepto de ganancia en las NCP, basado en el concepto de capital financiero como capital a mantener. De acuerdo a este concepto, todo incremento patrimonial no proveniente de aportes de los propietarios se reconoce como ganancia:

Activo – Pasivo = Patrimonio neto y Patrimonio neto > Aportes de los propietarios = Ganancia, cualquiera sea su origen.

Respaldo del devengamiento en bienes cuyo proceso productivo excede al período contable

- Cambios físicos en los bienes
- Acortamiento del tiempo de concreción del ingreso, disminuyendo paulatinamente el riesgo de no obtener el producto final.

De ahí que cuando aún falta tiempo para la obtención de los productos agropecuarios, la medición se efectúa a valores de entrada.

3.5.2. Medición de la producción

- a) La transformación biológica incluye procesos que generan cambios físicos.
- b) Esos cambios son medidos en unidades físicas.
- c) Para transformar esa producción a unidades monetarias, se considera el VNR vigente en el mercado por unidad física a la fecha de la medición.
- d) Se obtiene así el ingreso por producción, al que se deduce el costo de producción, en lo posible a los costos de reposición vigentes a esa fecha de los insumos que lo conforman.



- e) La diferencia es el resultado de producción, el primer subtotal que debe incluirse en el estado de resultados de entes dedicados a la actividad agropecuaria.

3.5.3. Oportunidad de la medición

La medición se realiza en el punto de terminación del proceso, al obtenerse los productos agropecuarios.

La producción se determina a partir de la medición de los productos agropecuarios a VNR.

- **En procesos terminales**

Si el proceso aún no ha culminado, la medición se efectúa a fecha de cierre de un período contable.

La producción se determina a partir de la medición de activos biológicos en crecimiento (futuros productos agropecuarios) a VANDIE

- **En procesos continuos**

La medición se efectúa a fecha de cierre de un período contable.

La producción se determina a partir de la medición de los activos biológicos a VNR.

3.5.4. Composición del ingreso por producción en la ganadería

Componentes

Aumento de peso.

Re-categorización: Cuando el aumento de peso del animal requiere que se lo ubique en una categoría inmediata superior, se registra un cambio en su valor de mercado,



debido a que éste diferencia a través del precio los distintos procesos de crecimiento, estado corporal, grado de avance en cada una de las etapas de desarrollo de la hacienda y terminación. La diferencia de precios entre la nueva categoría del animal transformado por los aumentos de peso y edad y la que tenía anteriormente, multiplicada por los kilos reconocidos a la categoría como punto de partida de su ciclo de crecimiento, constituye el resultado por la recategorización el que es independiente del resultado indicado en el inciso anterior²⁰, si bien ambos se engloban para el cálculo del ingreso por producción.

3.6. UNA ALTERNATIVA DE VALORES CORRIENTES DE SALIDA

La norma contable admite la utilización de un valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir cuando los bienes destinados a la venta se encuentran luego de una etapa inicial de su desarrollo biológico y no tienen un mercado activo en esa situación, pero sí existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado.²¹

Medición Bienes De Cambio

Los bienes luego de su etapa inicial, y antes de su recolección se deben medir con un valor descontado. Este es el camino adecuado si se pretende exteriorizar e interpretar el desarrollo vegetativo alcanzado. La norma establece que cuando no sean confiables o verificables los datos a emplear para obtener el valor actual, se utilice el costo de reposición y en última instancia el histórico. Esta solución puede originar criterios dispares de medición ante dos situaciones similares y evaluadores diversos.

²⁰ Rudi, Enrique: Material presentado para el desarrollo de su charla en las Jornadas Agropecuarias celebradas en Santa Fe en junio de 2005.

²¹ F.A.C.P.C.E.: Jornadas Agropecuarias, Santa Fe, junio de 2005.



Los pasos a seguir para obtener el valor descontado de los flujos netos de fondos a percibir, base para la medición de estos bienes en desarrollo son los siguientes:

1. El precio de venta esperado: Debe ser aquel estimado al momento en que se producirá la cosecha, tala o recolección. Para los cultivos tradicionales este precio aparece publicado en los mercados de granos (bolsas de cereales y cámaras arbitrales). Otras fuentes de datos la aportan la industria específica del sector, compradores y acopiadores, revistas especializadas, datos a nivel internacional, etc.

2. Costos y Gastos hasta la Venta: También pueden ser calculados sobre la base del desarrollo actual del cultivo, tareas culturales de mantenimiento y protección programadas, gastos específicos de la recolección, traslado, depósito y gastos de comercialización.

Hay que considerar que el cálculo se realiza a priori de la ocurrencia de estos conceptos y en consecuencia se debe tener en cuenta la experiencia de la empresa, la situación del contexto y las modalidades del mercado del bien evaluado.

3. Momentos de los flujos monetarios: Hay que precisar y proyectar las épocas en que se exteriorizan los flujos futuros de fondos, tanto los derivados de los ingresos por la comercialización del bien una vez recolectado, como los de los costos proyectados hasta su cosecha y comercialización.

4. Riesgos asociados al fin del proceso: El análisis y cuantificación de los riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo que aún debe transcurrir para que el bien pueda ser comercializado en un mercado activo, conlleva la necesidad de evaluar los cuatro componentes aleatorios que plantea textualmente la norma:

-Riesgo de precios es un factor controlable en la medida en que se utilicen herramientas de cobertura (futuros y opciones) siempre y cuando dichas herramientas estén disponibles en el mercado para el bien biológico a cubrir.

-Riesgo de desarrollo biológico futuro



-Riesgo climático

-Riesgo derivado de plagas o elementos similares

5. Tasa de descuento: Con respecto a la misma, se sigue el criterio que la tasa de interés utilizada debe reflejar las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero, no debe considerar el efecto del impuesto a las ganancias y debe encontrarse liberada de los riesgos desagregados mediante el proceso de estimación que hemos analizado.

CANDIOTI, Eduardo M.²² nos detalla cómo surge esa tasa de interés. El autor define el concepto de una tasa de referencia, que puede tomarse al considerar una inversión determinada, integrada por la sumatoria de los siguientes conceptos:

La tasa de interés natural

La tasa por riesgos concretos (riesgo empresa)

La tasa por riesgos difusos (riesgo país, sector y financiero)

La tasa por privación de la liquidez (tiempo de colocación)

La sobre tasa pretendida.

Como hemos analizado, el Informe 19 de la F.A.C.P.C.E. proponía para los bienes en curso de crecimiento la utilización de un Valor de Ingreso Esperado Proporcional (V.I.E.P.) logrado en función del desarrollo del crecimiento vegetativo alcanzado. Y para determinar el porcentaje de logro sugería ponderar el rendimiento esperado, el desarrollo biológico del bien, el tiempo transcurrido, el riesgo potencial y los restantes costos que faltan aplicar o realizar.

A fines comparativos, en primer lugar calculamos la valuación de dicha sementera al costo de reposición (lo cual parece un contrasentido semántico, dado que valor y costo

²² CANDIOTI, Eduardo M “Administración Financiera a base de recetas caseras”. Editorial Universidad Adventista del Plata. Febrero de 1997.



son dos conceptos distintos) a una fecha anterior a la de su cosecha, y luego lo hacemos a través del flujo de fondos descontado. Utilizamos una planilla de costos por órdenes, sistema que consideramos adecuado para la acumulación de costos en la actividad agrícola.

Con respecto a los costos, la Resolución Técnica nº 22 establece cuando hace referencia a los de reposición e históricos, que los mismos se determinarán de acuerdo con la sección 4.3.3. (Determinación de costos de reposición) y 4.2. (Mediciones contables de los costos) de la Resolución Técnica nº 17 (Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general)

En dichas secciones, la norma contable a la que se hace referencia, indica como regla general la adopción del modelo de “costeo completo”, que considera “costos necesarios” tanto a los provenientes de los factores de comportamiento variable como a los provenientes de los factores de comportamiento fijo que intervienen en la producción.

Y con respecto a los bienes producidos, establece que los mismos no deben incluir la porción de costos ocasionados por improproductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general ni la ociosidad producida por la falta de aprovechamiento de los factores fijos originada en la no utilización de la capacidad de planta a su “nivel de actividad normal”.

3.7. EL RESULTADO POR TRANSACCIONES

La norma técnica no hace ninguna referencia al resultado por comercialización, que denominamos por transacciones, que podría originarse si la empresa vende su producción a un valor menor o mayor que el de un mercado de referencia. Como en la ecuación de producción la venta puede ser valorizada al monto efectivamente transado, este resultado quedaría incluido dentro del de producción. Ese es aparentemente el criterio implícito adoptado por la norma contable.



Consideramos que por la comercialización de los bienes la empresa puede obtener un valor adicional al logrado por la acción de producir, y desagregar de esta manera otro componente autónomo del resultado.

Es evidente que en la actividad agropecuaria el valor incremental obtenido por sobre el monto del valor de la producción generado en la etapa de distribución o comercialización no representa en principio un importe significativo, toda vez que por tratarse de un mercado en donde los precios son fijados por la concurrencia de un elevado número de oferentes y demandantes, los productores individuales poco pueden incidir sobre el valor final de su producción; pero ello no obsta a que no deba ser considerado por el analista de gestión.

El beneficio se genera con la creación de nuevos valores; ello se verifica tanto en el proceso de producción como en la actividad comercial y no en el acto jurídico que constituye la venta; consecuentemente el resultado, como cuantificación de la gestión empresarial, no puede estar subordinado a la gestión de una sola de esas dos actividades; toda vez que ello sea factible debería desdoblarse el resultado general en resultados por áreas: producción y comercialización.²³

Como en la actividad agropecuaria puede darse también el caso de adquisición de bienes biológicos (por ejemplo en la actividad de invernada con la compra de terneros) las diferencias resultantes con un mercado de referencia pueden exteriorizarse también al momento de la compra.

En síntesis, el resultado por transacciones se puede definir como aquel que surge por la diferencia entre el valor neto de las transacciones realizadas con terceros por compras y ventas, con el valor neto del mercado tomado como referencia para los bienes en el momento de ser realizada la operación comercial. Las compras y ventas deben expresarse sumando o restando respectivamente los costos involucrados en las

²³ YARDIN Amaro y RODRIGUEZ JÁUREGUI, Hugo. "La Información de Resultados a la Gerencia".

Revista Administración de Empresas n° 96. Marzo 1978.



operaciones con la debida desagregación de los componentes financieros implícitos contenidos en las operaciones a plazo, a fines de considerar los valores corrientes.

La comparación del precio del mercado de referencia en el momento de la transacción y el precio neto obtenido en la venta o en la compra, medirá la eficiencia que ha tenido el productor en la comercialización de sus productos, dado que este tiene disponible - aunque muchas veces cae cautivo de un solo mercado por falta de escala ni medios necesarios para optar por distintas alternativas de ventas- distintos canales de entrega con variados precios, plazos, condiciones, costos de comercialización, etc.

En el caso de las ventas, si el precio neto obtenido supera al del mercado de referencia, obtendrá una ganancia por transacciones y en caso contrario una pérdida. Si se trata de una compra y el precio pagado es inferior al precio neto del mercado de referencia, una ganancia por transacciones en la compra; y una pérdida si ocurre lo contrario.

3.8. UNA BREVE REFERENCIA A LOS MODELOS DE COSTEO

Si la empresa agropecuaria mide los bienes a valores corrientes, los resultados finales de cada período que tomemos en consideración son iguales tanto si se utiliza el costeo completo como el costeo variable, dado que los bienes en existencia no “incorporan” a su valor los costos de producción.

Este tema, traslada el tema de discusión sobre la utilidad de uno u otro modelo de costeo al ámbito y lugar en el que corresponden ser analizadas y confrontadas ambas metodologías: a la determinación de los componentes del costo del bien producido y a que en definitiva la cuestión pase a ser un tema de exposición en el estado de resultados o en los informes de gestión.

Si ello es así, deberíamos analizar qué sistema de costeo representa y expone de la mejor manera posible los resultados de la empresa.



Es posible la toma de decisiones y el análisis marginal en una metodología de costeo completo, pero sin duda el costeo variable está mejor diseñado para ello y permite ver más claramente la influencia de los costos variables y fijos.

Dado que la cuestión de exposición de costos y resultados es un tema de claridad en la representación de los hechos económicos, las empresas agropecuarias deberían adoptar el modelo del **costeo variable** a los fines de exteriorizar de manera adecuada el comportamiento natural de los factores fijos y variables involucrados en el proceso de crecimiento de los bienes biológicos, desarrollo conceptual que por su importancia escapa al objetivo de este trabajo.²⁴

4. CONCLUSIÓN

La actividad agropecuaria tiene características especiales que la diferencian de las demás. Los organismos vivos (plantas y animales) que son el objeto de su producción tienen la particularidad de auto generar su crecimiento y reproducirse.

La consideración contable de las características físicas de estos bienes provoca cambios significativos en la valuación de los mismos y en la determinación de resultados con respecto a su consideración tradicional como Bienes de Cambio o Bienes de Uso.

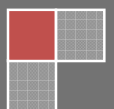
El criterio de valuación apropiado para estos activos biológicos es el valor de mercado, generalmente valor neto de realización, proporcionado al grado de avance del proceso de crecimiento o reproducción

La problemática de su valuación y exposición con el fin de cumplir con los requisitos de la información contable constituye uno de los problemas esenciales para muchos profesionales que actúan en este ámbito.

²⁴ “Notas sobre valuación y costeo” profesor Raúl Ercole

4

4 Criterios de Exposición





1. INTRODUCCIÓN

El tema desarrollado en la presente unidad, se refiere al análisis de la RT 22 de la FACPE, que cumple con el objetivo de exponer adecuadamente el crecimiento vegetativo, en explotaciones agropecuarias que toman la forma de organización empresarial.

La explotación agropecuaria en sí constituye una actividad económica que abarca distintos aspectos de la economía en general o la producción agropecuaria en particular; verbigracia, distintos sistemas agropecuarios, donde cumple un papel fundamental la comercialización de los productos ya sea a través de mercados de hacienda como el de Liniers o el mercado de Cereales, para el trigo, alpiste, etc.

Por todo ello, es importante aprender correctamente el uso de la norma, que nos define los criterios de medición (que desarrollamos en la unidad 3) y nos da las pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad en cuestión.

Teniendo en cuenta, que como dije, el crecimiento vegetativo es la característica principal de esta actividad, debemos considerar a las plantas y animales que generan su propio crecimiento y producción, incrementando su valor, sin tener vinculación necesaria con los costos incurridos.

2. NORMAS DE EXPOSICION DEL SECTOR AGROPECUARIO

a. Comparación

Según Arce²⁵: “[...] Las empresas industriales y comerciales tienen en su activo corriente un rubro llamado Bienes de Uso, que se compone de bienes de utilización transitoria y permanente de la empresa (papelería estoqueada, útiles y enceres, etc.).

²⁵ Arce, Santiago Hugo. Administración, Gestión y control de Empresas Agropecuarias (Ediciones MACCHI, 1998)



Las empresas agropecuarias poseen todos estos elementos y además, en su patrimonio posee semillas y pastillas de semen, que también son de uso transitorio.”

Por ello es que, además... “propicia la utilización de un nuevo rubro denominado Bienes bióticos, donde incorpora aquellos bienes que tienen vida propia y que están transitoria y permanentemente en la empresa.”

Los bienes que tienen vida propia pierden valor por el mero transcurso del tiempo, están sometidos a la obsolescencia.

La Depreciación se reproduce en los bienes de uso permanente: maquinas, equipos, rodados e instalaciones; en el caso de las explotaciones agropecuarias, la pérdida producida por el desgaste, originado por el uso, es cargada al costo de la producción.

Además, las empresas ganaderas poseen bienes animados que cumplen con funciones reproductivas; son las vaquillonas, vacas y terneras de primer servicio, destinadas a la reproducción, que tienen un comportamiento parecido al de las máquinas y equipos.

Los Bienes de Cambio Bióticos tienen la característica de perder valor por el mero transcurso del tiempo y son objeto habitual u ordinario de la actividad de le empresa.

b. Exposición en el Estado de Situación Patrimonial

Los Activos Biológicos²⁶ 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 su composición en las siguientes categorías, en función del grado de desarrollo evidenciado dentro del proceso y considerando las definiciones de:

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

²⁶ Resolución Técnica 22 FACPCE

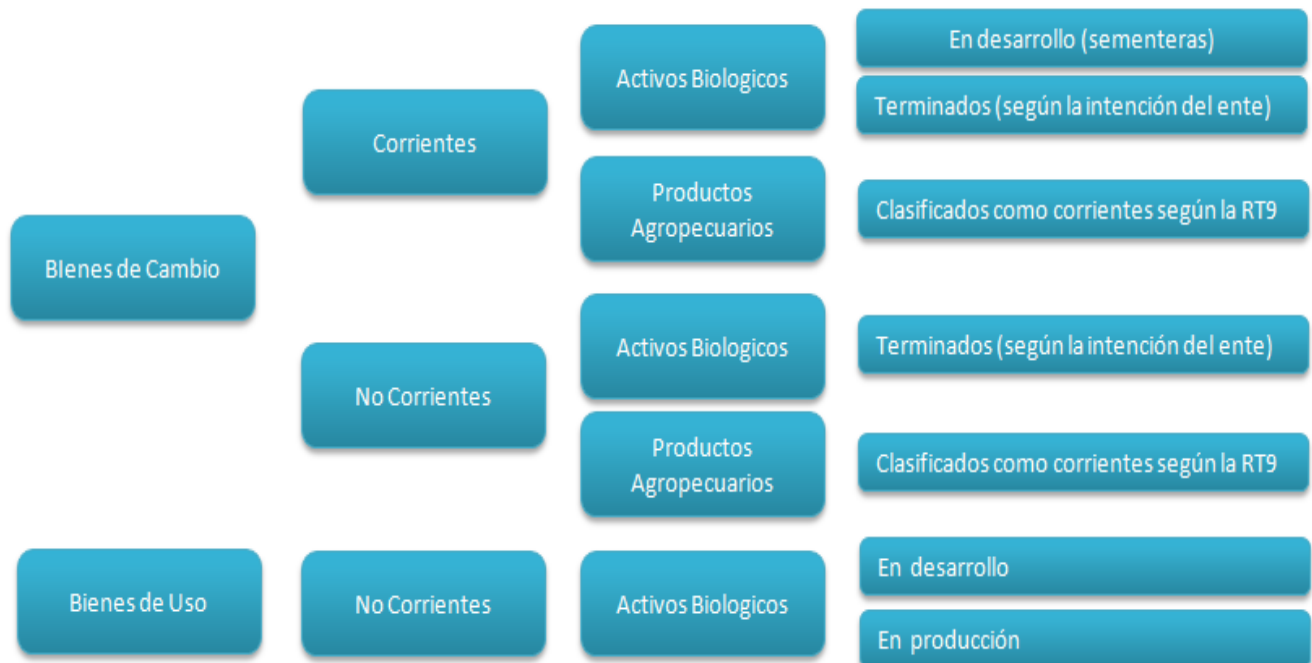


Dentro de cada una de las categorías deberá exponerse como activo corriente o no corriente, según corresponda, y adicionalmente en la información complementaria la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas.

Para el caso de que la empresa hubiera medido los bienes afectados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad, deberá exponer las causas que no le permitieron la utilización de ninguna de las opciones previstas para los bienes que poseen un mercado activo.

Cuando el ente utilice el costo original, en lugar del costo de reposición, deberá explicar las causas que lo llevaron a eso.

De las disposiciones de esta sección, surge la siguiente clasificación a los fines de su exposición;





c. *Exposición en el Estado de Resultado*

Cuando se trata de empresas agropecuarias, se considera que el producido no requiere de esfuerzo significativo de venta, el proceso de generación de resultado, pasa por la producción, y de lo que se trata es de asignar el resultado al ejercicio en que se produce dicho esfuerzo productivo.

i. *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". Ésta, resulta del incremento del valor del volumen físico y/o calidad de los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos, considerados a valores corrientes del momento de ocurrencia y/o medición.

Para el caso que el cierre del ejercicio se produzca antes del final del ciclo productivo, se debe considerar la producción proporcional devengada a la fecha de cierre de ejercicio.

El fundamento de este concepto 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.

ii. *Resultado de la Producción*

Se incluye 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 los bienes de cambio a su V.N.R.

De ser el establecimiento, predominantemente agropecuario, este rubro deberá exponerse como primer rubro del estado de resultados.



Entes en que la actividad agropecuaria sea predominante	
Producción (Anexo V)	xxxxx
Menos Costo de Producción (Anexo VI)	(xxxxx)
Ganancia (Pérdida) por producción	xxxxx
Ventas	Xxxxx
Menos: Costo de Ventas (Anexo VII)	(xxxxx)
Ganancia (Pérdida) sobre ventas	Xxxxx
Resultado por valuación de bienes de cambio a V.N.R (Tenencia)	Xxxxx

Entes en que la actividad agropecuaria NO sea la predominante	
Ventas	Xxxxx
Menos: Costo de Ventas (Anexo V)	(xxxxx)
Ganancia (Pérdida) sobre ventas	Xxxxx
Producción (Anexo VI)	Xxxxx
Menos: Costo de Producción (Anexo VII)	(xxxxx)
Ganancia (Pérdida) por producción	Xxxxx
Resultado por valuación de bienes de cambio a V.N.R (Tenencia)	Xxxxx

El Resultado Neto estará compuesto por:

- a) El valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención, más
- b) valoración registrada por los activos biológicos durante el periodo, menos
- c) la desvalorización registrada por los activos biológicos durante el periodo, menos
- d) los costos devengados durante el periodo atribuible a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condiciones de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.



e) En la información complementaria deberá incluirse la composición del cálculo del valor así obtenido.

iii. Resultado por tenencia

Al valuar las producciones al VNR del momento de su ocurrencia, se pueden tener dos resultados: uno, por la diferencia del valor de las transacciones de venta y/o compra con el VNR de lo vendido y/o comprado que se encontraba valuado al momento de su ocurrencia.

El otro, por la diferencia entre el VNR de cierre y el VNR del momento de ocurrencia, por los que se encuentran en existencia el cierre.

Al valuar las producciones al VNR al momento de medición, se determinan las siguientes diferencias:

- 1) Entre el valor corriente de la existencia inicial valuada a VNR de inicio, con las existencias valuadas a VNR al momento de medición.
- 2) Entre el valor de compra, con las existencias valuadas a VNR al momento de la medición.
- 3) Del valor de venta con el VNR del momento de medición.

Estos efectos surgen como consecuencia de los cambios operados en los valores de los precios relativos, por lo tanto dichas diferencias deben considerarse como Resultado por Tenencia.

En resumen: Por mediciones a VNR, se exponen inmediatamente después de la ganancia bruta sobre ventas. Y, por mediciones a COSTO REPOSICION, se exponen en los “Resultados financieros y por tenencia”.

Las cuentas contables a formar pueden ser:

- Hacienda Bovina



- Haciendo Bovina de Pedigree
- Hacienda Bovina pura por Cruza
- Hacienda Bovina Rodeo General
- Hacienda Bovina en Propiedad de Terceros
- Hacienda en Tránsito

iv. Resultado por Venta

Venta en el ejercicio en que opero la cosecha	Venta en el ejercicio siguiente
Valor de venta	Valor de venta
<u>Menos</u>	<u>Menos</u>
Valor neto de la producción a la fecha de la cosecha	Medición anterior (representada por el VNR a dicha fecha)
Resultado por venta	Resultado por venta



v. Métodos de exposición

ESTADO DE COSTO DE LO VENDIDO²⁷

A. Método global

	1	2	3	4	5	6	7	8
Ventas								
Inventario Inicial								
+ Compras								
- Inventario Final								
Costo de Ventas								
	9		10			11		
- Gasto de producción						12		
Resultado								

1. Unidades de ganado.
2. categoría de animales.
3. kilogramos por unidad de ganado.
4. kilogramos totales.
5. valor unitario del kilogramo vendido.
6. importe total corriente de la venta.
7. valor del kilogramo al cierre.
8. valor presupuesto de venta total.
9. crecimiento vegetativo en kilogramos.
10. resultado bruto corriente sin gastos de producción.
11. resultado bruto cierre sin gastos de producción.
12. Dato: gastos de producción.

²⁷ Arce, Santiago Hugo. Administración, Gestión y control de Empresas Agropecuarias (Ediciones MACCHI, 1998)



B. Método desagregado, desarrollado por la Comisión de Estudios de Empresas Agropecuarias del CPCECABA:

Resultado por Producción Columna 7: Menos Columna 12:
Resultado por Comercialización: Ventas s/ transacciones...: - ventas a valor de cierre...: - compras s/ transacciones: - valor al cierre.....: Importe.....:
Resultado por Tenencia: Inventario Inicial valor histórico: - Inventario inicial valor cierre: Importe.....:
Resultado final del ejercicio:

En este caso, se presentan las diferentes actividades de producción, agrupando sus costos de acuerdo con los procesos productivos, con el fin de llegar a la unidad producto final.

Los resultados se dividen de la siguiente manera:

- a) de producción
- b) de actividades intermedias
- c) de comercialización.

Lo que se pretende, con ello, es llegar a contar con los resultados de la gestión en sus diferentes facetas.



Del análisis surge que, en la primera etapa, se obtiene el margen bruto de cada actividad; posteriormente, al restarse los gastos indirectos y los estructurales, se obtiene el resultado por producción.

Luego, al analizar las actividades intermedias contra el costo de oportunidad que, al deducirse del resultado por producción y comercialización, determina el Resultado Neto.

A su vez, al deducirse los gastos de administración, entre otros, se arriba al Resultado del Ejercicio.

3. EJEMPLO DE APLICACION

Información básica

	UG/Cat	x Kg/UG	= Total Kgs.	X \$/Cte./Kg	Valor Cte.	\$/Crre/Kg	V.N.R.
II	100/nv	350	35000	1	\$ 35.000	0,70	\$ 24.500
C	50	200	10.000	1,50	15.000	0,70	7.000
Ventas	40	400	16.000	1,80	28.800	0,70	11.200
E F	110	340	37.400	1,70	26.180	0,70	26.180
Crecimiento Vegetativo			8.400			0,70	5.880
Rdo. Neto de las Ventas a valores transaccionales \$2.620							
Costo de producción por Kg. (DATO) \$ 0,85							
Costo de producción del crecimiento vegetativo \$ 0,85 x 8.400 = \$ 7.140							

I I: inventario inicial C: compras Vtas.: ventas E F: existencia final

Método global

Ventas	28.800
<u>Menos</u>	
Costo de Ventas	30.960
Resultado Bruto	(2160)



Anexo. Costo de ventas

Inventario Inicial	35.000
+ Compras	15.000
+ Gastos de Producción	7.140
- Inventario Final	26.180
Costo de Ventas	30.960

Método desagregado

Valor del crecimiento vegetativo	5.880
Costo de Producción del costo vegetativo	7.140
Resultado por Producción (03)	(1.260)
Resultado por Comercialización:	
Ventas a precios corrientes	28.800
Ventas a precios de cierre	11.200
Diferencia de oportunidad	17.600
Compras a precios corrientes	15.000
Compras a precios de cierre	7.000
Diferencia de oportunidad	(8.000)
Resultado por Tenencia:	
Inventario Inicial a precios corrientes	35.000
Inventario inicial a precios de cierre	24.500
Diferencia de oportunidad	(10.500)
Diferencia Total (04)	(900)
Resultado final del ejercicio: (03 +04)	(2.160)



4. CASO PRÁCTICO

Para desarrollar el caso práctico, elegimos hacerlo sobre Hacienda, y a su vez, sobre un establecimiento de cría.

1. Información básica

Se trata de un establecimiento denominado Campo S.A., que posee un establecimiento de cría de hacienda vacuna. Consideramos a continuación, el desarrollo de su actividad durante el ejercicio iniciado el 01/02/x9 y terminado el 31/03/x10.

2. Existencias al inicio (1/2/x9):

Categoría	Cantidad	Total de KG	\$/kg	V.N.R
Terneros/as	155	26.350	1,9	50.065
Vacas y Vaq.	115	19.550	1,6	31.280
Novillos	130	51.350	1,7	87.295
Totales		97.250		168.640



3. Ventas durante el ejercicio

Fecha	Operación	Cantidad y Categoría de hacienda	Kg. Por cabeza	Monto de venta (en pesos)
15/09/x9	Compra al contado	110 Terneros	145	15.950 x \$ 2 = 31.900
15/12/x9	Venta al contado	120 Novillos	400	48.000 x \$ 1,94 = 93.120
	Impuestos s/ venta			-3.415
	Comisiones			-1.865
	Importe Neto Percibido			87.840

4. Evolución de las categorías de hacienda vacuna

Conceptos	Terneros/as	Vacas y Vaq.	Novillos	TOTALES
Existencia inicial	155	115	130	400
Compras	110			110
Cambios de categoría		70	85	155
Nacimientos	32			32
Subtotal	297	185	215	697
Ventas			(120)	(120)
Cambios de categoría	(155)			(155)
Mortandad		(7)		(7)
Subtotal	(155)	(7)	(120)	(282)
Existencia Final	142	178	95	415
Kgs./cabezas	<u>x 185</u>	<u>x 290</u>	<u>x 415</u>	
Total en Kgs.	26.270	51.620	39.425	117.315
\$/Kg. al cierre	<u>x 2,1</u>	<u>x 1,95</u>	<u>x 2</u>	<u>x 2 (a)</u>
V.N.R. Cierre	55.167	100.659	78.850	234.676 (b)



- (a) Precio promedio ponderado por kg. resultante a la fecha de cierre del ejercicio
- (b) Medición contable de la hacienda a incluir en el Estado de Situación Patrimonial al 31/03/x10

5. Solución:

- a) Producción de hacienda vacuna:

Conceptos	Terneros/as Kgs.	Vacas y Vaq. Kgs.	Novillos Kgs.	TOTALES Kgs.
Existencia inicial	26350	19550	51350	97250
+ Compras				15950
- Ventas			(48000)	(48000)
- / + Cambios de categoría	(43400)	(19600)	23800	0
Existencia inicial teórica	(1100)	39150	27150	65200
Existencia final real	26270	51620	39425	117315
Producción en Kgs.	27370	12470	12275	52115
V.N.R./kg al Cierre	<u>x 2,1</u>	<u>x 1,95</u>	<u>x 2</u>	<u>x 2,028</u>
Producción en \$	57477	24316,5	24550	106343,5
Pérdida computable por cambio de categoría (a)		(2940)	(2380)	(5320)
Producción en \$ Total	57477	21376,5	22170	101023,5

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

Terneras que pasan a Vaq.: 19.600 kgs. X (1,95 – 2,10) = - 2.940

Terneros que pasan a novillos: 23.800 x (2,00 – 2,10) = - 2.380



b) Resultado por Tenencia

Conceptos	Valores al Origen	Valores al Cierre	Rdo. Por tenencia
Existencia inicial	168.640,00	195.157,50	24.517,50
Compras	31.900,00	33.495,00	1.595,00
Ventas	<u>-87.840,00</u>	<u>-96.000,00</u>	<u>-8.160,00</u>
Rtdo. Por tenencia 1° cálculo			20.952,50
Existencia final a valores de origen	112.700,00	<u>133.652,50</u>	
Existencia final a VNR de cierre	<u>234.676,00</u>		
Resultado Total	121.976,00		
Imputado a resultado de producción	<u>101.023,50</u>		-
Rtdo. Por tenencia 2° cálculo	<u>20.952,50</u>		

b) 1. De la existencia inicial de hacienda

Terneros/as: 26.350 x \$ 2,10	55.335,00
Vacas y Vaq.: 19.500 x \$ 1,95	38.122,50
Novillos: 51.350 x \$ 2,00	<u>102.700,00</u>
Existencia inicial a VNR de fecha de cierre	<u>196.157,50</u>

b) 2. De la Compra: 15.950 kgs. X \$ 2,10 = \$ 33.495

b) 3. De la venta: 48.000 kgs. X \$ 2,00 = \$ 96.000

c) Resultado por venta de hacienda vacuna

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

Importe de la venta antes de gastos:	93.120
Costo de Ventas:	87.840



Ganancia Bruta sobre Ventas:	5.280
Gastos directos de venta: a exponer como gastos de comercialización	(5.280)
Neto	<u>0</u>

d) Registros contables

Cuentas	Debitos	Créditos
Hacienda vacuna a Caja	31.900	31.900
Compras relacionadas con la actividad efectuadas en el ejercicio		
Caja	87.840	
Impuestos s/ ventas	3.415	
Comisiones	1.865	
a Venta Hacienda		93.120
15/12/x9: venta al contado		
Costo venta Hacienda vacuna a Hacienda vacuna	87.840	87.840
15/12/x9: costo de la hacienda vendida en la fecha, computado a su VNR		
Hacienda Vacuna	121.976	
a Producción Hacienda vacuna		101.023,50
a Gcia. por tenencia Hacienda vacuna		20.952,50
31/01/x10: Rdo. De producción y de tenencia de la activ. ganadera		

5. CONCLUSIÓN

El interrogante que surge del análisis que efectuamos es por qué las explotaciones o empresas agropecuarias deberían utilizar la contabilidad, los estados contables; o cuál sería la importancia de hacerlo.

Del estudio realizado surge claramente la utilización e importancia que tiene la confección de los mencionados estados contables, como herramientas básicas de



información en el proceso administrativo y gerencial de una empresa agropecuaria, cualquiera sea la forma que ésta asuma.

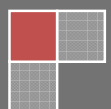
La realidad nos muestra que este sector productivo tiene poca afección al trabajo administrativo, por la índole misma de la actividad central que realizan, pero es indiscutible que la herramienta más eficaz para otorgar un conocimiento cierto en materia económico-financiera, lo constituye la utilización de sistemas contables. Esto mismo permitirá al empresario tomar decisiones inherentes a la marcha del negocio actual, como así mismo, realizar previsiones futuras y planificar inversiones.

Todo lo cual contribuye a la obtención de un mejor resultado en la actividad que se está desarrollando.

La Resolución Técnica Nº 22 de la F.A.C.P.C.E. viene a cubrir una necesidad para las empresas agropecuarias dado que tiene en consideración las características distintivas y esenciales de este sector de la economía a los fines de la elaboración de informes contables destinados a terceros.

5

Confección y análisis de estados contables





1. INTRODUCCIÓN

El éxito de una empresa agrícola o ganadera no se alcanza por casualidad. Un negocio rentable y en desarrollo es producto de una planeación adecuada. El planeamiento implica primordialmente el elegir entre alternativas y tomar decisiones; seleccionar la alternativa más relevante entre todas las posibles. Existen tanto planes y procedimientos de planeación a corto y a largo plazo. La planeación también implica una organización, ya que un plan representa una forma específica de combinar recursos para producir cierta combinación y cantidad de productos agrícolas. La tierra, la mano de obra y el capital deben combinarse en cantidades apropiadas y momento oportuno para la obtención de la producción deseada y por consiguiente la rentabilidad deseada.

Los principios económicos son importantes ya que proporcionan un procedimiento sistemático y organizado para simplificar el elegir entre alternativas y tomar decisiones cuando se pretende la maximización de utilidades. Proporcionan las directrices y las reglas para seleccionar la alternativa.

El presupuesto constituye un método para comparar alternativas en papel antes de asignar recursos a un plan específico o curso de acción. Constituye una herramienta de planeación a futuro y pueden ser utilizados para un ramo o actividad específico, para parte del negocio agrícola o la totalidad de la empresa.

Una de las decisiones que debe tomar el administrador de una empresa de producción agropecuaria es, qué producir o qué combinaciones de actividades o empresas habrán de maximizar las utilidades. Clima, suelo, grado de vegetación y ciertas restricciones sobre otros insumos disponibles restringen la cantidad de posibles actividades. Si se posee una cantidad limitada de tierras, capital o algún otro insumo, la producción de una actividad podrá aumentar solo disminuyendo la producción de otras actividades. Se debe considerar una equivalente de sustitución a analizar cuando se cambia las combinaciones. A estas actividades se las denomina competitivas.



Si bien las relaciones de empresas competitivas son las más comunes, se encuentran otro tipo dentro de la agricultura, son las complementarias y suplementarias. Estas últimas son aquellas que la producción de una actividad puede aumentar sin afectar la producción de otra. Las actividades complementarias son aquellas donde al incrementar el nivel de producción de una actividad provoca que también se incremente la otra.

Los principios económicos que utilizan el concepto del marginalismo proporcionan herramientas útiles para la toma de decisiones.

Tienen una aplicación directa respecto a decisiones básicas, respecto a cuánto se debe producir y qué se debe producir. La función de producción que describe la relación entre niveles de insumos y los correspondientes niveles de producción proporcionan la información básica y necesaria para determinar la combinación de insumos y de producción que habrán de hacer máximas las utilidades.

Para este desarrollo económico el administrador deberá contar con información, parte de ella la recaba el proceso contable.

La elección de una alternativa productiva no es tarea contable, sino que es un análisis económico- administrativo basado en pautas técnicas brindadas por el Ingeniero Agrónomo, utilizando datos que surgen del sistema contable.

2. ACTIVIDAD AGROPECUARIA Y EL MARCO CONTABLE

La contabilidad agrícola es una rama de la contabilidad general, netamente especializada y su contabilización se realiza de la misma manera que la contabilidad de costos industriales. En otras palabras es el registro y ordenamiento de la información de las transacciones practicadas en unidades económicas dentro de las empresas agropecuarias con el objeto de cuantificarlas para tomar decisiones de carácter administrativo.



Tiene que cumplir con la función ineludible de INFORMAR con exactitud, cuáles son las partidas de costos y de gastos, en que incurre el criador, para producir y vender sus animales, a fin de que pueda saber cuáles habrán de ser sus costos totales y unitarios, para poder asignar sus precios de venta y conocer sus ganancias, o sus pérdidas, netas.

Solamente así podrá la Gerencia de las empresas agropecuarias contar con una guía cierta y confiable, para tomar sus decisiones administrativas, con bases argumentales suficientemente sólidas.

El uso de la contabilidad en las empresas agrícolas cualquiera que sea la importancia de su explotación, permitirá obtener una mayor comprensión del resultado económico y a la vez un mejor conocimiento para determinar, si debe seguir en su cultivo actual, diversificarlo, combinarlo y/o arrendar la tierra. También es aplicable a otros fines tales como obtener información necesaria y correcta para cumplir con los requisitos del pago de impuestos; planificar el mejoramiento de la infraestructura de la empresa, tener conocimiento sobre la gestión empresarial y la rentabilidad del negocio, de acuerdo a los beneficios obtenidos en la explotación. Así mismo, muestra la información necesaria para reunir los requisitos solicitados por los entes financieros para el trámite de créditos.

En las empresas agrícolas además de conocer los mecanismos para determinar los costos de producción, deben tener un sistema que pueda señalar las faltas y los errores a fin de que sea posible corregirlos y evitar sus repeticiones señalando en monedas y cantidades unitarias cual será el futuro de la empresa. La actividad agrícola sigue siendo una de las más importantes en la economía nacional, por la contribución al producto interno bruto, como generador de divisas y fuente de trabajo.

La particularidad de esta actividad es la obtención de productos en los que interviene el CRECIMIENTO VEGETATIVO, que es la capacidad que tienen animales y plantas de auto generar su crecimiento y reproducción.²⁸ Este crecimiento vegetativo es el que

²⁸ Cuartas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística, octubre de 1999.



brinda la característica diferencial a los distintos ciclos y procesos productivos, incrementando el valor de los bienes.

Dentro de los sectores productivos el agropecuario ocupa un lugar importante en nuestro país.

Facilitar y desarrollar las distintas actividades agropecuarias, perfeccionar e incrementar sus resultados es ayudar al crecimiento nacional. Por ello, la información contable a brindar se transforma en imprescindible para la correcta toma de decisiones en este tipo de empresas.

Los Informes contables deben reflejar a una fecha dada la correcta medición de activos biológicos, motivo por el cual la empresa agropecuaria requiere normas específicas de aplicación.

3. UNA RESOLUCIÓN TÉCNICA PARA EL AGRO

¿Por qué el sector agropecuario en general debería tener normas de exposición y valuación particulares? Porque su proceso productivo está regido por el crecimiento y desarrollo vegetativo de los seres vivos: animales y plantas.

Un ejemplo de las características particulares de las que se habla, es: las hembras comienzan siendo mamón, ternera después, luego vaquillona y por último vaca. Cuando ésta cumple su ciclo reproductivo, deja de ser un factor de reproducción, para ser incluida, en la categoría de bienes de cambio, con destino a la venta.

De lo expuesto surge que existen problemas de:

- a) exposición en los estados de diferentes partidas
- b) de valuación
- c) de medición de resultados.



En referencia al tema planteado podemos encontrar la RT N° 22, que tiene por objetivo “definir los criterios de medición y pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria; la que debe ser utilizada por todos los entes que desarrollan dicha actividad”.

Dicha resolución no incluye el tratamiento de otros rubros diferentes a los allí detallados, que hacen a la producción agropecuaria, pero que no tienen desarrollo biológico; ni el tratamiento del procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a su obtención. Para éstos, es de aplicación las restantes normas contables profesionales.

La sanción de la RT 22 (por Res. MD. 1/2005 del CPCECABA) establece normas contables para la actividad agropecuaria, con vigencia a partir de los ejercicios iniciados el 1º de julio de 2005, que permiten su aplicación anticipada.

La norma se origina en la necesidad de los profesionales vinculados con las empresas agropecuarias, en la labor de la Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en todas las jornadas, congresos y eventos realizados, y en especial en la publicación del Informe N° 19 de la FACPCE.

Luego de las investigaciones que se desarrollaron en el ámbito internacional, el International Accounting Standing Boards sanciona la NIC 41, que se alinea dentro de los parámetros sugeridos por el informe N° 19, introduce el concepto de "activos biológicos", que expresa cabalmente las especiales características de los bienes de los entes agropecuarios, que son poseer capacidad para auto generar valor por su desarrollo, lo que los diferencia en cuanto a la forma de medición de los bienes que carecen de esta condición

A partir de los ejercicios iniciados el 1º de enero de 2005, las empresas que desarrollan tareas agrícolas y ganaderas deben aplicar para la confección y emisión de sus estados contables, una norma técnica específica, denominada Resolución Técnica N° 22



Actividad Agropecuaria, que si bien reconoce numerosos antecedentes nacionales se materializa como consecuencia del proceso de armonización de nuestra legislación contable con las Normas Internacionales de Contabilidad -concretamente con la NIC 41 de Agricultura- etapa que en nuestro país se ha iniciado a partir del año 2000.

La norma contable reconoce el concepto de crecimiento biológico o producción, de los bienes de dicha actividad, como el motivo principal de generación de ingresos del sector. Este reconocimiento constituye un notable acercamiento de la llamada contabilidad financiera o patrimonial a los conceptos que la contabilidad de gestión postula y prioriza: la concepción de un resultado que represente de manera objetiva la generación de riqueza en función de la realidad de los hechos económicos.

Lamentablemente la estructura normativa queda a mitad de camino en la concreción del concepto formulado, al no reconocer que la única forma de representar cabalmente el concepto de producción es adoptando valores corrientes de salida para medir el conjunto de los bienes biológicos, independientemente de su destino en la empresa como bienes transables o como factores de la producción, criterio dual contenido en la resolución.

4. ESTADOS FINANCIEROS DE EMPRESAS AGRARIAS

BALANCE GENERAL

Nos muestra, la situación financiera de la empresa, presentando en forma clara el valor de sus propiedades y derechos, sus obligaciones y su capital, valuados y elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En este balance solo aparecen las cuentas reales y sus valores deben corresponder exactamente a los saldos ajustados del libro mayor y libros auxiliares.



En una empresa agrícola el Balance General se identifica con una serie de partidas que hacen la distinción de este estado financiero con respecto a otro tipo de empresas, como son: las partidas de inventario y activo fijo.

1 ACTIVO

1.1 Activo – Exigible

Disponible - Cuentas por Cobrar - Efectos por Cobrar.

1.1.2 Inventarios

Inventarios (Maíz, arroz, mangos, caraotas, papas, sorgo, naranjas) - Existencias de Semillas - Inventarios de Medicinas - Inventario de Abono (Fosfato, Potasio) - Inventario de Pesticidas - Inventario de Repuestos - Inventario de Suministros Varios.

1.2 Activo Perdurable

Terreno - Edificaciones - Mobiliario y Equipo - Maquinarias y Vehículos - Instalaciones - Cultivos en Proceso - Animales de Trabajo.

1.3 Activos Diferidos

Gastos pagados por anticipado - Intereses pagados por anticipado - comisiones pagadas por anticipado.

1.4 Activos no necesarios



Terrenos en desuso - Parcela en desuso - Potrero en desuso -
Maquinaria en desuso - Planta eléctrica en desuso - Fauna silvestre
domesticada

2 PASIVO

2.1 Pasivos a menos de un año

Cuentas por pagar - Efectos por pagar - sueldos y salarios por pagar -
Luz y fuerza eléctrica por pagar - Acumulaciones por pagar - vacaciones

Vencidas por pagar - Aportes al INCE por pagar - Comisiones por pagar -
Seguro Social Obligatorio por pagar - Ley de Política habitacional por
pagar.

2.2 Pasivos a más de un año

Hipotecas por pagar - Préstamo bancario por pagar - Prestaciones
sociales acumuladas.

2.3 Pasivos diferidos

Intereses cobrado por anticipado - Alquileres cobrados por anticipado -
Adelantos recibidos - Primas sobre bonos emitidos.

2.4 Otros Pasivos

depósitos recibidos en garantía

3 CAPITAL Y RESERVAS

Capital social



3.1

Acciones Comunes - Acciones comunes no cobradas - Acciones preferidas - Acciones preferidas no cobradas - Acciones preferidas en tesorería.

3.2 Reservas de Capital

Reserva legal - Reserva Estatutaria - Reserva contractual - Reserva para desarrollo - Reserva para contingencias.

3.3 Superávit

Superávit del años anteriores - Superávit del ejercicio económico actual - Ajuste al superávit.

4 VALUACION DE ACTIVOS

4.1 Valuación de los activos Circulantes

Provisión para cuentas incobrables - Provisión para variaciones de invertir.

4.2 Depreciaciones Acumuladas

Depreciación acumulada de los edificios - Depreciación acumulada de los equipos - depreciación acumulada de maquinarias - depreciación

Acumulada de instalaciones - depreciación acumulada animales de trabajo.



ESTADO DE RESULTADOS O DE GANANCIAS O PÉRDIDAS

Es un documento complementario donde se informa detallada y ordenadamente como se obtuvo la utilidad del ejercicio contable.

El estado de resultados está compuesto por las cuentas nominales, transitorias o de resultados, o sea las cuentas de ingresos, gastos y costos. Los valores deben corresponder exactamente a los valores que aparecen en el libro mayor y sus auxiliares, o a los valores que aparecen en la sección de ganancias y pérdidas de la hoja de trabajo. Generalmente en las empresas agrícolas el mayor porcentaje de sus costos están destinados al costo de la producción, ya que este es el que va a determinar la utilidad bruta en periodo determinado.

5 INGRESOS

5.1 Ventas

Ventas de maíz - Ventas de sorgo - Ventas de arroz - Ventas de papas - Ventas de mangos - Intereses devengados - Descuentos sobre compras agrarias - Donaciones a la Granja productos Agrícolas

5.2 Egresos y Perdidas

Costo del maíz vendido - Costo del sorgo vendido - Costo del arroz vendido - Costo de los mangos vendidos - Costo del ajonjolí vendido - Pérdidas en

Ventas de activo - Pérdidas por muertes de animales - Pérdidas por mermas.

5.3 Gastos de Ventas



Gastos publicitarios - Sueldos - Comisiones - Gastos de abono - Gastos de semilla - Gastos e fumigación - Gastos de recolección de cosecha

Gastos de depreciación maquinaria.

5.4 Gastos Administrativos

Sueldos empleados de oficina - Gastos de Electricidad - Gastos de Teléfono - Gastos por mantenimiento y reparaciones - Gastos depreciación

Mobiliario de oficina.

5. LOS ESTADOS CONTABLES EN LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA: EJEMPLO DE APLICACIÓN

San Remo S.A. es una Empresa Agropecuaria, ubicada al Sudeste de la provincia de Córdoba.

Su actividad consiste en producir bienes económicos a partir de una adecuada combinación de la naturaleza y el esfuerzo del hombre, volcados al objetivo de desarrollar en la forma más beneficiosa posible el crecimiento de cultivos tales como trigo, maíz y soja.

Además se dedica a la prestación de servicios de maquinarias agrícolas (servicios de labranza y labores complementarias de preparación de suelo; siembra; servicios de cosecha, etc.).

La tercerización de dichas tareas que el sector agropecuario viene realizando desde sus inicios, no sólo ha contribuido a los altos niveles de productividad que la agricultura y la ganadería argentina han alcanzado, sino también un positivo efecto social, ya que la



existencia de los contratistas rurales ponen límites a la concentración de la propiedad, haciendo rentables a pequeños productores propietarios, que quizás no sobrevivirían si cada una de ellas tuviera que contar con la maquinaria e infraestructura para desarrollar las tareas.

Realizaremos un análisis de los últimos dos ejercicios de la empresa para llegar a una conclusión sobre la situación financiera de la misma y a su vez poder realizar una propuesta para la mejora de su situación.

Durante el ejercicio iniciado el 01 de agosto de 2011 y finalizado el 31 de julio de 2012 presento los siguientes estados contables:

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

<u>ACTIVOS:</u>	V.HOMOGENEOS 31/07/2012	V.HOMOGENEOS 31/07/2011
<u>ACTIVOS CORRIENTES</u>		
Caja y Bancos (Nota 1)	\$ 1.057.077,36	\$ 23.992,58
Cuentas por Cobrar (Nota 2)	\$ 86.966,17	\$ 94.713,97
Bienes de Cambio	\$ 42.886,15	\$ 12.336,07
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	<u>\$ 1.186.929,68</u>	<u>\$ 131.042,62</u>
<u>ACTIVOS NO CORRIENTES</u>		
Bienes de Uso (Nota 3 y Anexo I)	\$ 500.488,10	\$ 676.385,43
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	<u>\$ 500.488,10</u>	<u>\$ 676.385,43</u>
TOTAL DEL ACTIVO	<u>\$ 1.687.417,78</u>	<u>\$ 807.428,05</u>



(Continuación)

<u>PASIVOS:</u>	V.HOMOGENEOS 31/07/2012	V.HOMOGENEOS 31/07/2011
<u>PASIVOS CORRIENTES</u>		
Cuentas por pagar (Nota 4)	\$ 48.942,95	\$ 290.006,07
Deudas fiscales (Nota 5)	\$ 125.150,78	\$ 126.702,90
Deudas sociales (Nota 6)	\$ 26.624,61	\$ 19.484,10
TOTAL PASIVO CORRIENTE	\$ 200.718,34	\$ 436.193,07
<u>PASIVOS NO CORRIENTES</u>		
Cuentas por pagar (Nota 7)	\$ 1.000,00	\$ 1.000,00
Otros pasivos no corrientes (Nota 8)	\$ 96.339,44	\$ 91.537,23
TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	\$ 97.339,44	\$ 92.537,23
TOTAL DEL PASIVO	\$ 298.057,78	\$ 528.730,30
<u>PATRIMONIO NETO</u>		
(S/ Estado correspondiente)	\$ 1.389.360,00	\$ 278.697,75
TOTAL PATRIMONIO NETO	\$ 1.389.360,00	\$ 278.697,75
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	\$ 1.687.417,78	\$ 807.428,05



ESTADO DE RESULTADOS

	V.HOMOGENEOS 31/07/2012	V.HOMOGENEOS 31/07/2011
Producción de soja	\$ 200.528,58	\$ 424.525,77
Costo de producción soja	\$ 117.218,31	\$ 152.489,48
Sub-total	\$ 83.310,27	\$ 272.036,29
Producción de trigo	\$ 77.407,73	\$ 153.209,79
Costo de producción trigo	\$ 23.509,44	\$ 42.051,04
Sub-total	\$ 53.898,29	\$ 111.158,75
Producción de Maíz	\$ -	\$ -
Costo de producción Maíz	\$ -	\$ -
Sub-total	\$ -	\$ -
SUB.TOTAL GANANCIAS DE PRODUC.	\$ 137.208,56	\$ 383.195,04
Ganacia por actividades intermedias	\$ 449.881,08	\$ 400.254,73
TOTAL GANANCIAS DE PRODUCCION	\$ 587.089,64	\$ 783.449,77
OTROS INGRESOS		
Intereses caja ahorro Nación	\$ -	\$ 89,57
Venta bienes de uso	\$ 147.873,30	\$ -
menos		
Gastos de Comercialización (Anexo II)	\$ 38.586,91	\$ 53.066,93
Otros Gastos (Anexo II)	\$ 103.545,37	\$ 70.470,72
Costo Bienes de Uso (Anexo II)	\$ 229.314,74	\$ 228.202,17
Gastos de administración (Anexo II)	\$ 172.116,98	\$ 157.845,81
GANANCIA/PERDIDA POR OP.ORDIN. ANTES DEL IMPUESTO A LAS GAN.	\$ 191.398,94	\$ 273.953,71
Impuesto a las ganancias	\$ 67.363,69	\$ 95.883,80
GANANCIA/PERDIDA DEL EJERCICIO	\$ 124.035,25	\$ 178.069,91



ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

<u>VARIACION DEL EFECTIVO</u>	V.HOMOGENEOS 31/07/2012	V.HOMOGENEOS 31/07/2011
Efectivo al inicio del ejercicio	\$ 23.992,58	\$ 326.700,59
Efectivo al cierre del ejercicio	<u>\$ 1.057.077,36</u>	<u>\$ 23.992,58</u>
AUMENTO/DISMIN. NETO DE EFECTIVO	<u>\$ 1.033.084,78</u>	<u>\$ -302.708,01</u>
<u>CAUSAS DE LAS VARIACIONES DE EFECTIVO</u>		
Actividades operativas		
Ventas de cereales y oleaginosas	\$ 923.935,48	\$ 1.129.569,04
Venta de bienes de uso	\$ 147.873,30	\$ -
Aportes de capital	\$ 986.627,00	\$ -
Pagos a proveedores por Bs. y servicios	\$ -1.025.351,00	\$ -1.432.277,05
FLUJO NETO GENERADO EN LAS ACTIVIDADES OPERATIVAS	<u>\$ 1.033.084,78</u>	<u>\$ -302.708,01</u>
AUMENTO NETO DE EFECTIVO	<u>\$ 1.033.084,78</u>	<u>\$ -302.708,01</u>



ESTADO DE EVOLUCION DEL PATRIMONIO NETO

	Aportes de los propietarios					Revaluaciones Técnicas
	Capital Suscripto	Ajustes de capital	Aportes Irrevocables	Primas de Emisión	Total	
	1	2	3	4	5	
Saldo al Inicio del ejercicio	\$ 80.452,21	\$ -	\$ 16.179,81	\$ -	\$ 96.632,02	
Aportes Irrevocables	\$ -	\$ -	\$ 986.627,00	\$ -	\$ 986.627,00	
Resultados no Asignados	\$ 169.166,41	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 169.166,41	
	\$ 249.618,62	\$ -	\$ 1.002.806,81	\$ -	\$ 1.252.425,43	

(Continuación)

	Resultados Acumulados				Totales Patrimonio Neto	
	Reserva Legal	Otras Reservas	Total	Resultados No Asignados	Total del Patrimonio Neto 2012	Total del Patrimonio Neto 2011
	7	8	9	10	11	12
Saldo al Inicio del ejercicio	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 178.069,91	\$ 278.697,75	\$ 100.627,84
Asignación de Resultados ej	\$ 12.899,32	\$ -	\$ 12.899,32	\$ -178.069,91	\$ -	\$ -
Aportes Irrevocables	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 986.627,00	\$ -
Resultado del ejercicio	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 124.035,25	\$ 124.035,25	\$ 178.069,91
	\$ 12.899,32	\$ -	\$ 12.899,32	\$ 124.035,25	\$ 1.389.360,00	\$ 278.697,75



ANEXO I - BIENES DE USO

RUBROS	VALORES DE INCORPORACION			
	Al inicio del ejercicio	Incorporaciones	Bajas	Saldo al cierre del ejercicio
RODADOS	\$ 220.481,29	\$ -	\$ -	\$ 220.481,29
MAQUINARIAS	\$ 790.221,20		\$ -	\$ 790.221,20
TRACTORES	\$ 125.151,13	\$ -	\$ -	\$ 125.151,13
INMUEBLES	\$ 5.000,00	\$ -	\$ -	\$ 5.000,00
	\$ 1.140.853,62	\$ -	\$ -	\$ 1.140.853,62



INFORMACION SOBRE RUBROS DE GASTOS Y SU APLICACIÓN - ART. 64 apartado i, Inc. b) ley 19.550

RUBROS	Total	Costo Bienes de Cambio	Gastos de Administración	Costo Bienes de Uso	Gastos de Comercialización	Otros Gastos	Ejercicio Anterior
Arrendamientos	\$ 85.500,00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 85.500,00	\$ 64.125,00
Gastos generales	\$ 18.045,37	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 18.045,37	\$ 6.345,72
Repuestos y reparaciones	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 49.052,99
Sellados	\$ 5,00		\$ 5,00				\$ -
Amortizaciones	\$ 33.272,72	\$ -	\$ -	\$ 33.272,72	\$ -	\$ -	\$ 41.677,29
Seguros	\$ 8.458,85	\$ -	\$ -	\$ 8.458,85	\$ -	\$ -	\$ 3.986,68
Comisiones Bancarias				\$ 228,66			
Honorarios y retribuciones por ser	\$ 120.000,00	\$ -	\$ 120.000,00	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 120.000,00
Impuestos	\$ 3.552,87	\$ -	\$ 3.552,87	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 22.211,83
Intereses	\$ 96.045,93	\$ -	\$ -	\$ 96.045,93	\$ -	\$ -	\$ 41.947,98
Gastos ventas cereales	\$ 8.967,03	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 8.967,03	\$ -	\$ 11.559,85
Fletes pagados	\$ 29.619,88				\$ 29.619,88		\$ 41.507,08
Gastos bancarios	\$ 22.282,35	\$ -	\$ 22.282,35	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 3.252,22
Gravámen Ley 25413	\$ 26.276,76	\$ -	\$ 26.276,76	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 12.381,76
Quebranto por prev.rep.maquinaria	\$ 91.537,24	\$ -	\$ -	\$ 91.537,24	\$ -	\$ -	\$ 91.537,23
TOTALES	\$ 543.564,00	\$ -	\$ 172.116,98	\$ 229.314,74	\$ 38.586,91	\$ 103.545,37	\$ 509.585,63



NOTAS A LOS EECC

BASE DE PREPARACION DE LOS ESTADOS CONTABLES: Los estados contables, han sido preparados a valores homogéneos, sin ajuste por aplicación de la Resolución 287/03 de la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E. que suspende la re expresión de los mismos, continuando su expresión a valores homogéneos.-

Exponiéndose los mismos en forma comparativa con el ejercicio anterior según el Art. 3 de la Res. 02/02 del CPCE de Córdoba de fecha 28/02/2002.- Aplicándose además lo establecido en las Resoluciones Técnicas N° 08, 09, 16, 17,19 y 22.-

NOTA 1: CAJA Y BANCOS

El saldo de esta cuenta de \$ 1057077,36 está compuesto de la siguiente manera:

*Caja según arqueo realizado:

Efectivo.....	\$ 1.057.130,05
Banco Nación Argentina Caja de Ahorro.....	\$ 9,30
Banco Macro S.A. Cuenta Corriente.....	<u>\$ -61,99</u>
	\$ 1.057.077,36

NOTA 2: CUENTAS POR COBRAR

El saldo de esta cuenta de \$ 86966,17 está compuesto como sigue:

IVA PERCEPCIONES.....	\$ 3.979,23
IVA CREDITO FISCAL.....	\$ 26.601,38



IVA RETENCIONES.....	\$ 13.824,50
RETENCIONES GANANCIAS..	.\$ 17.767,36
DEUDORES VARIOS (HUGO NEBBIA)\$ 556,59
SIRCRES.....	.\$ 18.258,01
RETENCIONES INGRESOS BRUTOS.....	.\$ <u>5.979,10</u>
TOTALES:	\$ 86.966,17

NOTA 3: BIENES DE USO

Las cuentas que componen este rubro se detallan a su valor de origen, neto de amortizaciones, habiendo utilizado para la determinación de las mismas las alícuotas de práctica, los mismos se detallan en el Anexo I y I (Continuación).- Los valores asignados no superan su valor recuperable.-

NOTA 4: CUENTAS POR PAGAR (CORRIENTES)

El saldo de este rubro de \$ 48942,95 está compuesto por las siguientes cuentas:

Proveedores (Coop.agrop.de Monte Maíz Ltda.)	<u>\$ 48.942,95</u>
Totales	\$ 48.942,95

NOTA 5: DEUDAS FISCALES

El saldo de este rubro de \$ 125150,78 está compuesto por las siguientes cuentas:

Provisión impuesto a las ganancias.....	.\$ 67.363,69
---	---------------



Impuesto sobre los ingresos brutos.....	.\$ 26.086,69
Impuesto a las ganancias a pagar.....	.\$ 26.566,51
IVA a pagar.....	<u>.\$ 5.133,89</u>
	\$ 125.150,78

NOTA 6: DEUDAS SOCIALES

El saldo de este rubro de \$ 26624,61 devengado, no exigible, está compuesto por las siguientes cuentas:

Sueldos y jornales a pagar.....	.\$ 2.495,77
Anses.....	.\$ 1.050,34
Obra social.....	.\$ 8.807,44
Uatre.....	.\$ 2.276,23
Fondo gastos de sepelio.....	.\$ 1.707,12
A.R.T.....	.\$ 8.322,32
Contribución renatre.....	<u>.\$ 1.965,39</u>
	\$ 26.624,61

NOTA 7: CUENTAS POR PAGAR (NO CORRIENTE)

El saldo de este rubro de \$ 1000, se compone de la siguiente manera:

Garantía de directores.....	<u>.\$ 1.000,00</u>
Totales	\$ 1.000,00



NOTA 8: OTROS PASIVOS NO CORRIENTES

El saldo de este rubro de \$ 96339,44 se compone de la siguiente manera:

Previsión para reparación de maquinarias.....	<u>\$ 96.339,44</u>
Total	\$ 96.339,44

6. INTERPRETACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Interpretar los estados financieros es deducir conclusiones, mediante el estudio comparativo de las distintas partidas que lo integran; se pueden determinar una gran variedad de indicadores o índices que permiten analizar la situación económica y financiera de la empresa en un momento determinado, en cuanto a los siguientes factores:

- Fortaleza o debilidad de la empresa que puedan conducirla hacia la quiebra o liquidación.
- Identificar la productividad y capacidad para atender obligaciones a largo plazo.
- Conocer su posición para atender obligaciones a corto plazo.

Los índices o razones permiten a la empresa:

- Seguir la evolución por comparaciones en el tiempo de las razones reales obtenidas a partir de los documentos contables.
- Medir a qué nivel se han cumplido las políticas de previsión por comparación entre las razones reales y los estándares definidos como objetivos a alcanzar.

Partiendo de los documentos contables claves de la empresa (Balance General y el Estado de Resultados) se establecen las diferentes razones o índices financieros que permiten:





- Evaluar la importancia del capital de trabajo
- Apreciar la seguridad de la empresa
- Juzgar el nivel de su tesorería y de su rentabilidad.

ANÁLISIS DE LA EMPRESA

ANÁLISIS DE LAS GRANDES MASAS

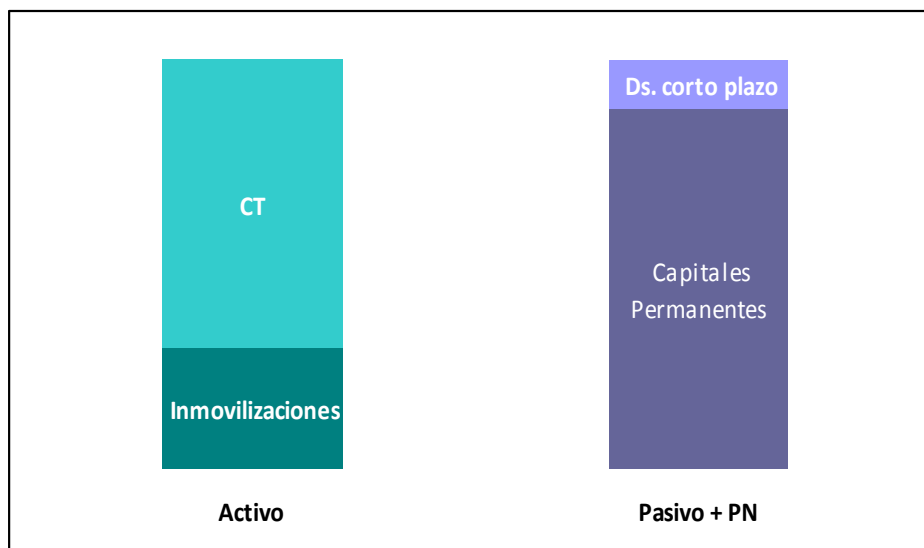
Ejercicio 2012

 CAPITAL DE TRABAJO = **1.186.929,68**

 INMOVILIZACIONES = **500.488,1**


 DEUDAS A CORTO PLAZO = **200.718,34**


 CAPITALES PERMANENTES = **1.486.699,44**






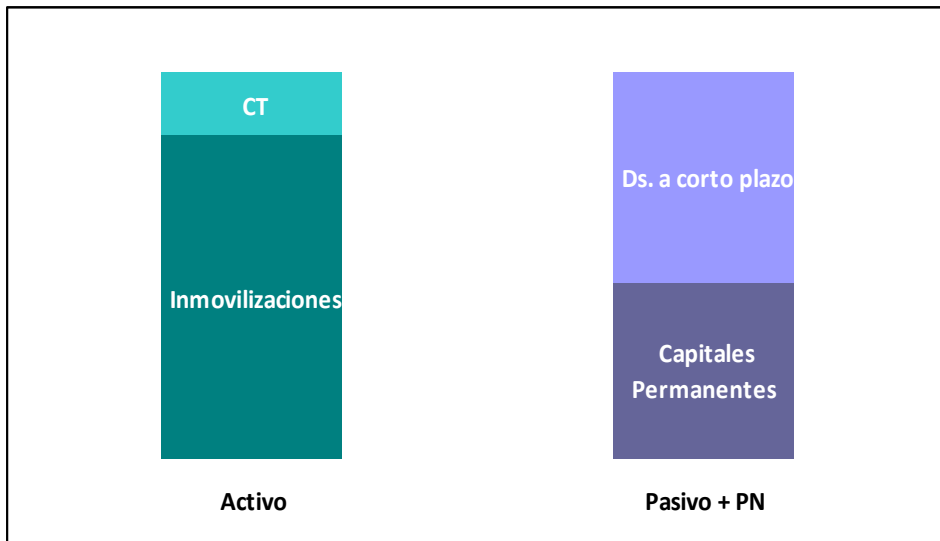
Ejercicio 2011

 CAPITAL DE TRABAJO = **131.042,62**

 INMOVILIZACIONES = **676.385,43**

 DEUDAS A CORTO PLAZO = **436.193,07**

 CAPITALES PERMANENTES = **371.234,98**



A través del análisis de las grandes masas se puede determinar los plazos de realización de los activos y también estimar la exigibilidad de los pasivos para los diferentes ejercicios.



Al separar la estructura de la empresa en masas se puede observar de forma rápida el equilibrio, o no, de los activos corrientes con respecto al pasivo corriente; pudiendo de esta forma evaluar la situación de la empresa para afrontar sus deudas con recursos propios en los plazos establecidos.

En el gráfico se puede ver que hay un desequilibrio en el ejercicio 2011, ya que cuenta con mayor cantidad de pasivo corriente que activo corriente, con lo cual se puede decir que esta empresa puede tener problemas para cumplir con los tiempos de cancelación de sus deudas. En el gráfico correspondiente al ejercicio 2012, se observa que la empresa recupera el equilibrio ya que cuenta con mayor cantidad de activo corriente que pasivo corriente, con lo cual se puede decir que esta empresa puede cumplir perfectamente con los tiempos de cancelación de sus deudas.

Por todo lo mencionado surge que en el análisis de las grandes masas se observa que el activo corriente es mayor que el pasivo corriente, produciendo así que el fondo de maniobra sea positivo para el último ejercicio.

ANÁLISIS DE LAS NORMAS FINANCIERAS

En base al análisis de estas normas se puede determinar si la empresa tiene y puede mantener una buena situación financiera.

Con respecto a la norma de **equilibrio**, la cual establece que debe existir una adecuación entre los plazos de devolución de los fondos que ingresan y los usos y destinos de los mismos en la empresa, podemos observar que San Remo S.A. cuenta con mayor cantidad capital de trabajo que de deudas a corto plazo. (Teniendo como consecuencia y como se mencionó anteriormente, que el Fondo de Maniobra sea positivo)

Otra norma es la de **seguridad**. Ésta surge como consecuencia de que generalmente el capital de trabajo en su conjunto no es realizable el 100% dentro del año mientras que las deudas a corto plazo sí son exigibles en su totalidad dentro de los 12 meses. Para



solucionar esta situación surge el denominado **Fondo de Maniobra**, que consiste en la parte del capital de trabajo que se financia con capitales permanentes.

FM = Activo Corriente – Pasivo Corriente

Para el caso de San Remo S.A. el resultado de este fondo de maniobra es el siguiente:

$$FM_{2012} = 1.186.929,68 - 200.718,34$$

$$\boxed{FM = 986.211,34}$$

$$FM_{2011} = 131.042,62 - 436.193,07$$

$$\boxed{FM = - 305.150,45}$$

Como se observa, el resultado de este Fondo de Maniobra es negativo para el ejercicio 2011 y positivo para el ejercicio 2012 el, por lo tanto esta norma sólo se cumple para éste último.

Por último está la norma de **volumen** la cual surge como consecuencia de la anterior ya que establece que el Fondo de Maniobra debe cumplir con dos requisitos indispensables: existir y ser suficiente. El primero significa que el resultado que se obtenga debe ser positivo, esta norma también se cumple en el último ejercicio analizado.

LIQUIDEZ

Es la condición que un activo tiene para transformarse rápidamente en efectivo sin pérdida importante de su valor.

Los índices que se detallan a continuación miden la solvencia o liquidez del ente la cual representa la capacidad de pago de sus obligaciones en los plazos que se han pactado. En cada uno de los distintos índices se establecen relaciones entre



determinados activos y pasivos, estableciendo proporciones entre capital de trabajo y deudas a corto plazo.

LIQUIDEZ CORRIENTE = Activo Corriente / Pasivo Corriente

$$\text{Liq Cte}_{2012} = 1.186.929,68 / 200.718,34 = \boxed{5,913}$$

$$\text{Liq Cte}_{2011} = 131.042,62 / 436.193,07 = \boxed{0,30}$$

Este indicador de acuerdo a los estándares establecidos debe ser como mínimo igual a 1 para brindar tranquilidad respecto a la capacidad del ente de enfrentar sus deudas en los plazos fijados, vemos que San Remo S.A. ha evolucionado en cuanto a liquidez corriente, pasando de no cumplir esta condición en el ejercicio 2011 a cumplirla ampliamente en 2012.

Se observa que en el período 2011 la empresa posee \$ 0,30 de activo corriente por cada peso de pasivo corriente, mientras que en 2012 posee \$5,913 de activo corriente por cada peso de pasivo corriente. Por este motivo se puede decir que la empresa, es muy solvente para afrontar todas sus deudas.

También esta situación se relaciona con el hecho de que el Fondo de Maniobra sea positivo en 2012, ya que es una condición que la liquidez sea superior a 1 para que el Fondo de Maniobra exista.

LIQUIDEZ ACIDA = (Activo Corriente - Bs. de Cambio) / Pasivo Corriente

$$\text{Liq. Acida}_{2012} = (1.186.929,68 - 42.886,15) / 200.718,34 = \boxed{5,699}$$

$$\text{Liq. Acida}_{2011} = (131.042,62 - 12.336,07) / 436.193,07 = \boxed{0,272}$$

En este indicador, al restar los bienes de cambio, podemos ver que para el ejercicio 2011 la empresa dispone de forma inmediata de \$ 0,27 por cada peso de pasivo corriente. Mientras que para el ejercicio 2012 la empresa dispone de forma inmediata de un valor mucho mayor igual a \$ 5,69 por cada peso de pasivo corriente.



Al eliminar los bienes de cambio, los activos computados son de más rápida realización que los excluidos; se observando que su situación financiera es comprometida en el primer ejercicio y muy buena en el último.

LIQUIDEZ ABSOLUTA = Activo Total / Pasivo Total

$$\text{Liq. Abs}_{2012} = 1.687.417,78 / 298.057,78 = \boxed{5,661}$$

$$\text{Liq. Abs}_{2011} = 807.428,05 / 528.730,30 = \boxed{1,527}$$

Respecto a la liquidez absoluta, se analiza la relación que hay entre el activo total y el pasivo total, se puede observar un aumento del activo total del 208% en el ejercicio 2012 con respecto a 2011, el mismo es de 5 veces el pasivo total, esto sucede principalmente como consecuencia del efectivo en caja y bancos.

RENTABILIDAD

Este indicador constituye el objetivo operativo de la empresa ya que a través de él se mide la eficiencia empresaria y sirve de guía para la gestión de la empresa.

Existen distintas formas de medir la rentabilidad de una empresa según cual sea el tipo de información que se esté buscando.

A continuación se detallan dos de las principales formas para obtener resultados de gran utilidad.

RENTABILIDAD FINANCIERA = Utilidad después de intereses / Patrimonio Neto

$$\text{Rf}_{2012} = 587.089,64 / 1389.360,00 = \boxed{0,422}$$



$$Rf_{2011} = 783.628,91 / 278.697,75 = \boxed{2,811}$$

Esta rentabilidad muestra el resultado de la tasa de retorno de la inversión de capitales propios; es decir de los capitales que han aportado los dueños de la empresa.

De acuerdo al resultado obtenido podemos ver que la ganancia obtenida por cada peso invertido en el año 2011 fue de \$2,811 por peso invertido y en 2012 hubo una baja registrándose una rentabilidad de \$0,422 por peso invertido.-

RENTABILIDAD ECONÓMICA = Utilidad antes de intereses / Activo Total

$$Re_{2012} = 587.089,64 / 1.687.417,78 = \boxed{0,347}$$

$$Re_{2011} = 783.449,77 / 807.428,05 = \boxed{0,970}$$

En este caso la información que genera este indicador es el rendimiento del patrimonio de la empresa, sin tener en cuenta las fuentes de financiamiento, por este motivo no se tienen en cuenta los intereses. Dicho de otra manera, este indicador determina las utilidades que producen los bienes de la empresa.

Según el resultado obtenido, los activos de la empresa han generado un rendimiento económico de un 97% para el año 2011, mientras que para el año 2012 ha disminuido en un 34,7%.

ESQUEMA DU PONT

Este es otro indicador que surge con motivo de que la rentabilidad generalmente está sujeta a modificaciones como consecuencia de distintos factores que la forman.

El sistema Du Pont reúne, en principio, el margen neto de utilidades, que mide la rentabilidad de la empresa en relación con las ventas, y la rotación de activos totales,



que indica cuán eficientemente se ha dispuesto de los activos para la generación de ventas.

Análisis DuPont= (utilidad neta/ventas)*(ventas/activo total)

Análisis DuPont ₂₀₁₂ = (124.035,25 / 923.935,48) * (923.935,48 / 1.687.417,78)

$$= 0,1342 * 0,5475$$

$$= \boxed{0,07348}$$

Analizando el esquema Du Pont podemos observar que la empresa cuenta con un margen de utilidad del 7,3% (0,07348) en el año 2012, y una baja rotación del activo, 0,54 veces en el periodo.

VENTAJA FINANCIERA

La ventaja financiera mide la mayor proporción en que se incrementan o disminuyen los resultados para los titulares del ente como consecuencia de la utilización de capitales de terceros.

Para que ésta opere a favor de la empresa debe ser mayor a uno y cumplir con la condición de que la rentabilidad económica sea mayor que la tasa de interés abonada a los capitales de terceros.

Cálculo y comprobación de los requisitos de la ventaja financiera:

$$\mathbf{VF = Rentab. Financiera / Rentab. Económica}$$

$$\mathbf{VF}_{2012} = 0,422 / 0,347 = \boxed{1,216}$$

$$\mathbf{VF}_{2011} = 2,811 / 0,970 = \boxed{2,897}$$

$$\mathbf{I = Interés / Pasivo Corriente}$$



$$i_{2012} = 0 / 200.718,34 = \boxed{0}$$

$$i_{2011} = 41.947,98 / 436.193,07 = \boxed{0,0961}$$

$VF_{2012} > 1$; $Re_{2012} > i_{2012}$ Cumple con los requisitos necesarios

$VF_{2011} > 1$; $Re_{2011} > i_{2011}$ Cumple con los requisitos necesarios

Utilidad Operativa = PN * Re

$$UO_{2012} = 1.389.360,00 * 0,347 = \boxed{482.107,92}$$

$$UO_{2011} = 278.697,75 * 0,970 = \boxed{271.306,81}$$

EFEECTO INFLACIONARIO

Analizando los efectos de la inflación en el caso de los activos monetarios esto provoca una pérdida, ya que cuando la haga uso del mismo, dispondrá de una cantidad igual al valor nominal de éstos pero con un poder adquisitivo menor. Las deudas dan un efecto favorable para la empresa, ya que liquidará un pasivo con cantidades de dinero de menor poder adquisitivo.

En conclusión la empresa debería tomar deudas a corto y largo plazo ya que de esta manera se vería beneficiada por los efectos de la inflación.



7. CONCLUSIONES

Los datos obtenidos a través de la contabilidad tradicional no alcanzan cuando se trata de empresas agropecuarias.

La separación de resultados es imprescindible para brindar información para la toma de decisiones en la misma.

Dicha desagregación estará en función del grado de detalle requerido por el ente, ajustándose a la posibilidad de su obtención dentro de esta.

Si la empresa quiere determinar sus resultados en forma más detallada por actividad deberá realizar cuadros complementarios de acuerdo a los usos y necesidades de la misma.



CONCLUSIÓN FINAL

La actual situación del mercado tanto de productos agrícolas como de factores de producción para el sector, llevan a la conclusión de que la gestión de empresas agrícolas ha dejado de ser una cuestión de rutina y de costumbre (incluso de intuición y valores personales innatos) para convertirse en una ciencia en donde se emplean métodos y técnicas muy precisos.

La actividad agropecuaria tiene características especiales que la diferencian de las demás. Los organismos vivos (plantas y animales) que son el objeto de su producción tienen la particularidad de autogenerar su crecimiento y reproducirse.

La clave del éxito en la agricultura actual reside en el conocimiento del negocio agrícola y en la utilización de adecuados métodos para el desarrollo del mismo.

La agricultura es una actividad competitiva y esta competencia ira en aumento, razón por la cual los agricultores que no sean capaces de aplicar métodos de trabajo y de dirección eficientes no tendrán éxito en el futuro.

Podemos decir, que la agricultura de nuestro tiempo va eliminando a los empresarios que utilizan métodos poco eficientes, ya que en la actualidad la agricultura se ha convertido en una industria de hombres de negocios.

La contabilidad agrícola es el punto de partida para obtener unos datos fiables acerca de la naturaleza y magnitud de los fenómenos que ocurren en el proceso de producción.

No obstante, e independientemente de las normas profesionales, se recomienda la difusión de estos criterios entre la profesión contable a fin de que los contadores puedan aplicarlo en la preparación de informes de uso interno que permitan mejorar la gestión, ya que el negocio agrícola será rentable para aquellas personas que lleven controles y reúnan información que les sirva de base en la toma de decisiones.

La contabilidad, bien establecida muestra con claridad y bastante aproximación los resultados económicos de los negocios. Su importancia, innegable en cualquier asusto comercial o industrial, es evidente en la explotación agrícola, en la cual concurren



muchos factores y es necesario analizar por separado la influencia de cada uno en el resultado final, para asegurar en el porvenir el mejor éxito económico.

Todo sector agropecuario debe hacer uso de la contabilidad, cualquiera que sea la importancia de su explotación, ya que así obtendría una mayor comprensión del resultado económico y a la vez tiene un mejor conocimiento para determinar si debe seguir en su cultivo actual, diversificarlo, combinarlo o arrendar la tierra.

La contabilidad agropecuaria se aplica también a otros fines, tales como obtener información necesaria y correcta para cumplir con los requisitos del pago del impuesto de la renta; ayudar al productor a planificar el mejoramiento de la infraestructura de su empresa, con lo que éste tendrá mayor conocimiento sobre la gestión empresarial y la rentabilidad del negocio, de acuerdo a los beneficios obtenidos en la explotación. Asimismo, obtiene la información necesaria para hacer comparaciones entre periodos y determinar si ha habido errores que en el futuro pueden ser corregidos de acuerdo a las experiencias vividas.

La F.A.C.P.C.E. establece una norma específica para el agro: La Resolución Técnica N° 22 “Normas Contables Profesionales: Actividad agropecuaria”, la cual es de aplicación a partir de los Ejercicios que comienzan el 01/07/05. Obligatoria en todo el ámbito nacional y deben aplicarla todos aquellos Entes que efectúen actividades agropecuarias, sea como tarea principal o secundaria.

La Norma determina los criterios de medición y exposición para activos biológicos - a los cuales clasifica en desarrollo, en producción y terminados-, productos agropecuarios y resultado de la producción.

La Resolución Técnica N° 22 se enmarca dentro del Marco conceptual de las norma contables profesionales -RT N° 16- para el reconocimiento de un activo biológico.

Todo este nuevo marco en el que está inmersa La Empresa, hace que sea necesaria, fundamental e imprescindible la actuación de un Contador Público. Este Profesional en Ciencias Económicas deberá tener el conocimiento y la capacidad para hacer frente a las particulares y cambiantes características del sector agropecuario.

El Contador deberá estar continuamente informado y actualizado, acerca de los cambios en la legislación fiscal del sector agropecuario, que tanto incide en la



operatoria, en la determinación de los impuestos, en la contabilización de las operaciones y en la comercialización de los productos.



ABREVIATURAS

F.A.C.P.C.E.: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

R.T.: Resolución Técnica.

S.A.: Sociedad Anónima.

S.R.L.: Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Ha.: Hectáreas.

PIB: Producto Interno Bruto.

AFIP: Administración General de Ingresos Públicos.

RFOG: Registro Fiscal de Operadores de Granos.

RG.: Resolución General.

RENSPA: Registro nacional sanitario de productores agropecuarios.

CUIT: Clave única de identificación tributaria.

SENASA: Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria.

CEE: Código de Emisión Electrónica.

CTG: Código de Trazabilidad de Granos

ONCCA: Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario.

VNR: Valor Neto de Realización

VIEP: Valor de Ingreso Esperado Proporcional.



BIBLIOGRAFIA

- Priotto, Hugo Carlos - *Guía de Estudio Contabilidad Superior II – Instituto Universitario Aeronáutico* – Mayo 2008 – Argentina.
- Torres, Carlos – *La contabilidad Agropecuaria en el contexto de las normas profesionales argentinas. Análisis y aplicación de la resolución técnica 22.* – 1ª Ed. Santa Fe: Universidad Católica de Santa Fe, 2008. – Argentina.
- F.A.C.P.C.E. - Resolución Técnica Nº 22
- F.A.C.P.C.E. – Resolución Técnica Nº 16
- F.A.C.P.C.E.: Jornadas Agropecuarias, Santa Fe, junio de 2005.
- Resolución General AFIP Nº 2300 Año 2007
- Resolución SENASA Nº 249-2003
- YARDIN Amaro y RODRIGUEZ JÁUREGUI, Hugo. "La Información de Resultados a la Gerencia". Revista Administración de Empresas Nº 96. Marzo 1978.
- Arce, Santiago Hugo. Administración, Gestión y control de Empresas Agropecuarias (Ediciones MACCHI, 1998)
- CANDIOTI, Eduardo M "Administración Financiera a base de recetas caseras". Editorial Universidad Adventista del Plata. Febrero de 1997.
- XXVI Congreso Argentino De Profesores Universitarios De Costos -"Notas sobre valuación y costeo" profesor Raúl Ercole - La Plata (Provincia de Buenos Aires) - Septiembre 2003
- Díaz, Teresa – Mancini, Carina – Marcolini, Silvina – Tapia, María Alejandrina. "EL ESTADO DE RESULTADOS EN LA EMPRESA AGROPECUARIA. ANÁLISIS DE LAS PROPUESTAS VIGENTES" - Cuartas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística, octubre de 1999 – UNR
- Rudi, Enrique: Material presentado para el desarrollo de su charla en las Jornadas Agropecuarias celebradas en Santa Fe en junio de 2005.
- Bavera, M. Josefina. ¡¡¡Socorro!!! Soy asesor de un pequeño o mediano productor agropecuario. Regímenes de información de un productor de granos. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) – Errepar
- Geografía Mundial y los desafíos del SXXI. Editorial Santillana. Geografía Mundial, Editorial Puerto de Palos.



- Argentina Agricultura y Desarrollo Rural: Temas Claves. - 2006 – Banco Mundial.
- Los primeros pasos en el asesoramiento de las empresas agropecuarias. Artana, Marcelo A. – Enfoque – 2001
- Apuntes de Contabilidad agropecuaria – Lic. Roger Arizaga
- <http://www.telam.com.ar/notas/201305/18158-en-la-ultima-decada-argentina-registro-cosechas-record-y-volvio-a-ser-potencia-agroalimentaria.html>