

**Título** Aplicación de NIC para Empresas Agropecuarias y su Comparación con Resoluciones Técnicas Argentinas

---

**Tipo de Producto** Ponencia (texto completo)

---

**Autores** Dotti, Luciano Horacio; Krause, Christopher Marcos & Gilabert, Manuel

---

## Código del Proyecto y Título del Proyecto

---

A13A05 - Empresas agropecuarias: comparación de normas contables internacionales (NIIF) y locales (RT)

---

## Responsable del Proyecto

---

Rodríguez, Jorge Luis

---

## Línea

---

Contable -Tributaria

---

## Área Temática

---

Administración y Recursos Humanos

---

## Fecha

---

Julio 2014

---

**INSOD**

Instituto de Ciencias Sociales y Disciplinas  
Proyectuales

FUNDACIÓN  
**UADE**

XXXV JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES

**APLICACIÓN DE NIC PARA EMPRESAS AGROPECUARIAS Y SU  
COMPARACIÓN CON RESOLUCIONES TÉCNICAS ARGENTINAS.**

AREA TÉCNICA - Teoría contable: aplicación de cuestiones de medición del patrimonio y los resultados en actividades específicas: agropecuarias, construcción, minería, forestal, etc.

**Autores:**

Dotti, Luciano Horacio (estudiante avanzado de Contador Público)

Krause, Christopher Marcos (estudiante avanzado de Contador Público)

Gilabert, Manuel (Aux. docente en Universidad Argentina de la Empresa, antigüedad 3 años)

Universidad Argentina de la Empresa (UADE).

**Julio 2014, Buenos Aires**

**PREMIO DOMINGO GARIBOTTI**

# APLICACIÓN DE NIC PARA EMPRESAS AGROPECUARIAS Y SU COMPARACIÓN CON RESOLUCIONES TÉCNICAS ARGENTINAS.

## AREA TÉCNICA – Teoría contable: Aplicación de cuestiones de medición del patrimonio y los resultados en actividades específicas

Dotti, Luciano Horacio, Krause, Christopher Marcos, Cdor. Manuel Gilabert  
[ldotti@uade.edu.ar](mailto:ldotti@uade.edu.ar) / [mgilabert@uade.edu.ar](mailto:mgilabert@uade.edu.ar)  
Universidad Argentina de la Empresa

### RESUMEN

El objetivo de este trabajo es presentar las diferencias que surgen de aplicar las normas contables locales (RT) frente a las normas internacionales de contabilidad (NIC) que regulan la actividad agropecuaria en la preparación de los Estados Contables para una explotación unipersonal.

La empresa seleccionada para el caso práctico utiliza las Resoluciones Técnicas para exteriorizar su información contable. El procedimiento que realizamos consiste en realizar la migración de las normas contables antes dichas a las Normas Internacionales de Contabilidad 2 y 41, aplicadas exclusivamente a los bienes de cambio y parte de los bienes de uso, que son los activos biológicos que posee la empresa. Todo el proceso se llevará a cabo señalando las ventajas que otorga la aplicación de las NIC, respaldándonos en la cantidad y calidad de la información que estas manejan, y fundamentos para que estas sean utilizadas por aquellos que preparen la información contable de las empresas dedicadas a esta actividad.

El “Campo Las Gamas” valuaba contablemente sus activos a valor en plaza según lo antes dicho, y como consecuencia de la aplicación de las NIC derivamos en una valuación cuantitativamente inferior de los activos biológicos y productos agrícola, ya que consideramos gastos de ventas que no eran tenidos en cuenta por la empresa.

A la hora del cálculo del costo de ventas contable según NIC, concluimos que este es menor que el que surge de los Estados Contables de la entidad, lo que originó que se realicen distintos ajustes, para el armado de los papeles de trabajo, en existencias iniciales y finales.

Para finalizar con el trabajo se puede concluir que la NIC 41 resulta mucho más conveniente en cuanto a la información a revelar que la RT 22. Esto se traduce en una mayor cantidad de información disponible para los usuarios internos y externos de los Estados Financieros, que puede aclararles y darles un mayor acercamiento a los hechos que generaron los resultados acaecidos durante el periodo de tiempo cubierto por los mismos.

Es por lo citado en el párrafo anterior que como deseo intentamos fomentar la utilización de las NIC en empresas que se dediquen a la actividad agropecuaria, ya que consideramos que permite llevar adelante la actividad de manera más eficiente.

Palabras claves: Agropecuaria, Resolución Técnica, Norma Internacional de Contabilidad, Información a revelar

## **INTRODUCCIÓN**

El desarrollo del presente trabajo está abocado al análisis y comparación entre las Normas Internacionales de Contabilidad 2 y 41 (en adelante NIC) y la Resolución Técnica de Argentina 22 (en adelante RT). Posteriormente se aplicará lo dispuesto por las NIC antes mencionadas a los Estados Contables con su información complementaria de una explotación unipersonal, la cual se dedica a la actividad agropecuaria (agricultura y ganadería específicamente) y que utiliza para la preparación de su información contable las RT Argentinas.

El presente trabajo tiene como justificación presentar razones para que las empresas que se dedican a este rubro procedan a la utilización de las NIC, no por la forma de valorar cuantitativamente sino por la cantidad y calidad de la información que exigen dichas normas. Esto a nuestro entender brinda mayor información a todos los usuarios en general y ayuda a la empresa en sí misma.

El problema surge en este caso, al momento de aplicación de las NIC, por los ajustes que deben ser realizados al momento de la migración contable.

La metodología, utilizada para llevar adelante el trabajo, consiste en un análisis documental de lo dispuesto por las NIC, RT para actividad agropecuaria. Además se complementará lo antes dicho, con trabajos de investigación presentados en congresos y jornadas vinculados a la aplicación de NIC para empresas agropecuarias.

Una vez finalizada la comprensión, se procederá a remarcar las diferencias entre las NIC y RT como desarrollo teórico. Posteriormente, como desarrollo práctico, se aplicarán las normas internacionales en los papeles de trabajo y balances correspondientes a una explotación unipersonal, a modo ejemplificativo, a fin de obtener una guía de aplicación de NIC para empresas agropecuarias. Nos parece apropiado aclarar que dicha guía tendrá una intervención exclusiva en los rubros de Bienes de Cambio en su totalidad y en Bienes de Uso, la parte que corresponde a bienes biológicos destinados a su utilización por ejemplo, praderas destinadas al alimento de los animales, y los animales que se utilicen como reproductores. Esto en lo que tenga que ver con el Estado de Situación Patrimonial. Con respecto al Estado de Resultados, se procederá a realizar un nuevo Costo de Ventas y exposición del mismo, con los cambios que surgieron y notas explicativas. En la información a revelar se procederá a seguir paso a paso lo que establece la norma internacional en dicho punto y explicando cada activo biológico, conciliaciones entre valores al inicio y al cierre, formas de determinar el valor razonable, etc.

## **INTRODUCCIÓN A LAS NORMAS CONTABLES AGROPECUARIAS**

A continuación se realizará una comparación, entre NIC 41 y RT 22, de los puntos más importantes sobre cuando se deben utilizar dichas normas y las formas de valorar los activos según cada una, para posteriormente si desarrollar cada una con la totalidad de conceptos.

### **Medición de Activos Biológicos y Productos Agropecuarios según RT 22.**

#### **1. Bienes destinados para venta:**

>Para aquellos que existe un mercado activo en su condición actual se medirán a su Valor Neto de Realización (en adelante VNR).

> Para aquellos bienes que no existe un mercado activo en su condición actual pero existe bienes similares con un proceso de desarrollo más avanzado, hay que considerar lo siguiente:

Para los bienes que se encuentran en su etapa inicial de su desarrollo se medirán al costo de reposición de bienes y serv. para obtener un bien similar o a su costo original. Para los bienes que se encuentren después de su etapa inicial de su desarrollo biológico se medirán a su valor neto descontado del flujo neto de fondos a recibir o costo de reposición para obtener un bien similar.

>Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni bienes similares en un proceso más avanzado se medirán al valor de mercado si fuese razonable o al costo de reposición para obtener un bien similar.

## **2. Para aquellos bienes no destinados a la venta sino a su utilización en el curso normal de la actividad:**

>Bienes para los que existe un mercado activo.

En su condición actual: se medirán al costo de reposición directo de un bien similar, estos bienes no estarán sujetos a depreciación. Bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales: al costo de reposición directo de un bien similar pero medido en la etapa de inicio de su producción.

>Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, se medirán al costo de reposición para obtener un bien similar o si no fuese posible obtener este valor se medirán al costo original.

>Depreciación acumulada: se calculará teniendo en cuenta el importe original sin depreciaciones menos el valor residual estimado al finalizar la vida útil, dividido por la producción total del bien y multiplicado por la producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición. La variación producida en el período se imputará a resultados de acuerdo con la variación en la medición residual (Resultados por tenencia), y la variación atribuida a los volúmenes de producción obtenida se imputará al costo de producción de los bienes producidos.

### **Medición según Norma Internacional de Contabilidad Nº 41.**

La NIC 41 es aplicable para la contabilización, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agropecuaria, de activos biológicos y productos agropecuarios (solamente hasta el punto de su cosecha o recolección).

La entidad procederá a reconocer un activo biológico cuando se cumplan conjuntamente los siguientes requisitos: que la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados; que sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y que el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

La norma establece que los activos biológicos deben ser medidos a su valor razonable menos los costos en el punto de venta, desde su reconocimiento inicial hasta el final del período que se informa, excepto que el valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad. Los productos cosechados o recolectados del respectivo activo biológico deberán también ser medidos de la misma manera en el punto de cosecha o recolección. Luego de este punto no corresponderá más la aplicación de la NIC 41, y se aplicará otra norma (por ejemplo la NIC 2 referida a Inventarios).

La norma recomienda la agrupación de los activos biológicos y productos agropecuarios en categorías de acuerdo a sus características relevantes (edad y calidad) para facilitar la determinación del valor razonable. Se determinara de la siguiente forma:

>Si existiera un mercado activo para el activo biológico o producto agropecuario, se utilizara el precio de cotización en el mercado en que se espera operar;

>Si dicho mercado no existiera, la NIC dispone que la entidad deberá determinar el valor razonable teniendo en cuenta el precio de la transacción más reciente en el mercado, el precio en el mercado de activos similares (ajustados teniendo en cuenta las diferencias existentes).

Si en determinada ocasión no existieren precios o valores determinados para el activo biológico en su estado actual, entonces se determinará el valor razonable mediante el flujo de fondos futuros descontados a una tasa corriente antes de impuestos. Asimismo, la norma establece que en ciertas ocasiones los costos también pueden servir como aproximaciones al valor razonable

**Respecto de la información a revelar**, la entidad debe revelar la ganancia o pérdida atribuible al período tanto por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y productos agrícolas, como aquellos provenientes de los cambios en el valor razonable de los activos biológicos.<sup>1</sup>

La entidad debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos. Esta descripción cuantitativa debe distinguir a los activos biológicos entre los que se tienen para consumo y aquellos destinados a producir frutos; y por otro lado, entre aquellos maduros y los que están por madurar.<sup>2</sup>

En los estados financieros, la entidad debe describir la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológicos; y las mediciones no financieras, o las estimaciones de las mismas relativas a las cantidades físicas de cada grupo de activos biológicos al final del período y la producción agrícola del período.<sup>3</sup>

También debe revelar la manera en que se determinó el valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.<sup>4</sup>

Además, deberá revelar el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el período, determinando el mismo en el punto de recolección.<sup>5</sup>

Incluirá la existencia e importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos que se establecieron como garantía de deudas. Además se incluirá en los estados financieros la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos y las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.<sup>6</sup>

La entidad presentará una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del período revelado. La conciliación debe incluir la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, los incrementos debidos a compras y las disminuciones debidas a ventas. Además deberá informar respecto de los decrementos debidos a la cosecha o recolección, los incrementos que procedan de combinaciones de negocios y las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente.<sup>7</sup>

### **DIFERENCIA ENTRE NIC Y RT**

A continuación exponemos las diferencias que encontramos entre las normativas contables incluidas en el marco teórico. Básicamente estas diferencias se encuentran subdivididas en 3 puntos:

---

<sup>1</sup> Norma Internacional de Contabilidad 41 (Agricultura). Actualizada al 31 de diciembre de 2010. Párrafo 40.

<sup>2</sup> Ibídem. Párrafo 41.

<sup>3</sup> Ibídem. Párrafo 46.

<sup>4</sup> Ibídem. Párrafo 47.

<sup>5</sup>

<sup>6</sup> Ibídem. Párrafo 49.

<sup>7</sup> Ibídem. Párrafo 50.

### **Diferencias entre el VR y el VNR**

La Resolución Técnica N° 22 aplicable a la Actividad Agropecuaria requiere que los activos biológicos sean medidos a su valor neto de realización. Por otra parte, la NIC 41 que también regula dicha actividad requiere que los activos biológicos sean medidos a su valor razonable menos los costos en el punto de venta cuando este pueda ser determinado en forma fiable.

El valor razonable menos los costos en el punto de venta (VR) puede no ser igual al valor neto de realización (VNR), por lo que discrepamos con el Informe 33 que establece que el VR es equivalente al VNR estipulado en la RT Argentina.<sup>8</sup>

Para dar sustento a nuestra discrepancia es importante recordar lo que cada forma de medición implica, según lo explica la NIC 2 (Inventarios) en su párrafo 6:

“Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costes estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.”

Dicha NIC continúa aclarando en su párrafo 7:

“El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de las existencias, en el curso normal de la explotación. El valor razonable refleja el importe por el cual esta misma existencia podría ser intercambiada en el mercado, entre compradores y vendedores interesados y debidamente informados. El primero es un valor específico para la entidad, mientras que este último no. El valor neto realizable de las existencias puede no ser igual al valor razonable menos los costes de venta.”

Entonces, el VNR incluye el valor por el cual se espera que los activos sean realizados por medio de acuerdos o contratos con los clientes de la entidad, mientras que el Valor Razonable solamente tiene en cuenta valores del mercado sin dar lugar a consideraciones respecto a contratos específicos que la entidad posea con clientes de la misma. Aparte de esto, el Valor Razonable es un importe vinculado estrechamente con el mercado y la manera en que los precios de venta son determinados en el mismo; sin embargo, el VNR determina el valor sobre precios generales de venta que son propios de la empresa (de ahí que el VNR pueda ser considerado un valor específico para la entidad).

Si bien en el párrafo 16, la NIC 41 reconoce que las entidades pueden realizar contratos para vender los activos biológicos o productos agropecuarios en una fecha futura (por ejemplo a través de contratos con clientes o bien mediante el mercado a término de Rosario o ROFEX), continúa aclarando que estos contratos no serán relevantes a la hora de determinar el Valor Razonable, porque dicho importe pretende reflejar el valor en el mercado corriente y en el que cualquier comprador o vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Esto se traduce en que el valor razonable no será ajustado de ninguna manera como producto de la existencia de algún contrato.

Es importante remarcar, estando en sintonía con lo dispuesto por el Informe 33<sup>9</sup> elaborado por el CECYT, los pasos que deberán darse ante variaciones en el precio final con respecto al valor del mercado como consecuencia de la existencia de un contrato entre las partes:

-Si los contratos se efectuaron por un valor superior al de mercado, entonces no se considerarán dichos valores para la determinación del valor razonable y la diferencia entre el Valor Razonable y el VNR se computará en el momento en que se perfeccione la venta a través de la entrega de los bienes pactados.

-Si los contratos fueron hechos por valores inferiores a los de mercado, entonces la diferencia entre el Valor Razonable y el VNR se deberá reflejar mediante una provisión por

---

<sup>8</sup> Domingo Marchese, Sergio Cortina, Juan Jose y Pagano, Hernán (CECYT) (2007) “Informe 33: Activos Biológicos de Largo Plazo (NIC 41 Agricultura, NIIF para Pymes sección 34 y RT 22 Actividad Agropecuaria”. Buenos Aires. Página 5.

<sup>9</sup> Ibídem. Página 7.

la diferencia inmediata sin afectar la medición del activo biológico ni la producción agropecuaria.

### **Forma en que deben ser medidos los activos biológicos y productos agropecuarios ante la imposibilidad de determinar el valor razonable o el VNR**

La NIC 41 reconoce la posibilidad de que el VR de un activo biológico o producto agropecuario en el punto de cosecha no pueda ser medido en forma fiable. En caso de producirse esto, la norma habilita utilizar como forma de medición subsidiaria el costo histórico, es decir las inversiones realizadas para obtener un determinado activo biológico. Este puede llegar a ser el caso de las sementeras existentes al cierre, en el caso de que no se haya producido un crecimiento vegetativo considerable, que hiciera variar de gran manera dicho valor, desde que se realizaron las inversiones.

Por otro lado, la RT 22 prevé la utilización del VNR como criterio general para la medición de los activos biológicos y productos agropecuarios en el punto de cosecha o recolección. Sin embargo, ante la imposibilidad de determinar el VNR, la norma local habilita la utilización como excepciones tanto del costo de reposición como el costo histórico. La entidad ante la imposibilidad de determinar el VNR, deberá en primera instancia obtener el costo de reposición de obtener un bien similar en el mercado. Si esto tampoco es posible, entonces en última instancia, se podrá utilizar como criterio de medición el costo histórico.

### **Conceptos incluidos en la NIC 41 y que no se encuentran dentro de la RT N° 22**

En tercer lugar, podemos referirnos a ciertos conceptos que la NIC incluye en su texto y no así la norma local. Principalmente hacemos referencia al tratamiento a darse a los subsidios otorgados por el gobierno, la exposición de mediciones no financieras al cierre del ejercicio, la exposición de las causas que impidieron determinar el valor razonable de manera fiable y una conciliación entre saldos iniciales y finales de activos biológicos.

- *“Tratamiento de los subsidios otorgados por el gobierno a la producción agropecuaria”*

La NIC 20 en su párrafo 3 define que “las subvenciones del gobierno son una ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad. Se excluyen aquellas formas de ayudas gubernamentales a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.”

Con respecto a las subvenciones la NIC 41, en los párrafos 34 y 35, establece que:

“Una subvención del gobierno incondicional, relacionada con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos los costos de venta, se reconocerá en el resultado del periodo cuando, y solo cuando, tal subvención se convierta en exigible”, y “Si una subvención del gobierno relacionada con un activo biológico, que se mide a su valor razonable menos los costos de venta, está condicionada, incluyendo situaciones en las que la subvención requiere que una entidad no emprenda determinadas actividades agrícolas, la entidad reconocerá la subvención del gobierno en el resultado del periodo cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.”

En la RT N° 22 no se hace referencia al tratamiento que se debe dar a los subsidios que sean otorgados por el gobierno y estén vinculados con la actividad agropecuaria.

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

La NIC 41 contiene requerimientos de que se revelen datos vinculados con información no financiera, que por otro lado no es tenido en cuenta por la RT N°22. Toda esta información debe ser incluida en la parte de “Información a revelar”. Destacan en este punto lo previsto en el párrafo 46 de la NIC 41 respecto a cantidades físicas de cada grupo de activos

biológicos al final del período y la producción agropecuaria del período; y en el párrafo 54 se requiere información respecto de las vidas útiles o la tasa de depreciación utilizada en los activos biológicos.

- *“Exposición de las causas por las que no puede medirse en forma confiable y verificable el valor razonable del activo biológico cuando se utiliza como criterio de medición el costo menos depreciaciones acumulada”*

La NIC 41 establece al respecto que la información vinculada a la imposibilidad de medir en forma fiable el valor razonable de un activo biológico debe consignarse en la parte de “Información a revelar”. Sin embargo, la norma local nada dice al respecto.

- *“Exposición de la conciliación entre los saldos iniciales y finales de los activos biológicos del ente, con información diferenciada entre aquellos con medición a valor razonable y aquellos valuados a costo menos depreciaciones”*

Si bien la NIC 41 requiere una conciliación entre los saldos iniciales y finales de los activos biológicos de la entidad, no se establece de qué manera dicha conciliación debe ser expuesta, por lo que consideramos prudente la utilización de cuadros que expongan de manera organizada esta información. Al realizar esta conciliación se deben diferenciar aquellos activos biológicos valuados a valor razonable de aquellos valuados según el criterio de costo menos depreciaciones acumuladas.

## **DESARROLLO PRÁCTICO**

Para el análisis que sigue a continuación es necesario dar una introducción acerca del contribuyente seleccionado para el caso práctico.

Para dicho caso se seleccionó al “Campo las Gamas” ubicado en la localidad de Colón, Provincia de Buenos Aires. Dicho campo es de origen familiar, del cual es titular una persona física que lo explota de manera unipersonal. El inmueble rural fue adquirido por herencia familiar.

En el “Campo Las Gamas” se llevan adelante actividades agropecuarias, tanto agrícolas como ganaderas.

El campo consta de 1200 hectáreas, que se utilizan en la siguiente proporción:

- $\frac{3}{4}$  partes destinadas a la actividad agrícola;
- $\frac{1}{4}$  partes destinadas a la actividad pecuaria (cría de ganado vacuno).

### **Actividad Agrícola**

En relación a la actividad agrícola, en el campo se realizan los procesos de preparación del suelo, trabajos de pre-siembra, la siembra propiamente dicha, trabajos de post-siembra y se concluye con la cosecha de lo plantado. En el mismo se siembran varios tipos de semillas, incluyendo maíz, soja, sorgo y trigo utilizado para la producción de pan.

Con respecto a la cosecha, las maquinarias utilizadas para levantar las plantaciones son arrendadas a terceros debido al alto costo de adquisición y mantenimiento, y su mínima utilización dado que las cosechas se realizan de una a dos veces al año calendario, es decir, no se justifica la compra de esta maquinaria en virtud de la relación costo/beneficio que genera.

Una vez cosechado, según qué es lo que se cosecho, se evaluará su destino. El destino podrá ser su venta directa como es el caso del trigo pan y de la soja; o bien podrá ser utilizado para la alimentación del ganado vacuno, por ejemplo el maíz y el sorgo.

En relación a la parte destinada a la alimentación de los animales, esta será guardada hasta su efectiva utilización, procediendo a ensilarlo o guardarlo en bolsas. Considerando la parte destinada a la venta directa, la enajenación de la misma será pactada previa a la cosecha o luego de la misma. Si bien la cosecha se vende para exportación, no es la misma empresa quien realiza la exportación, sino que el adquirente de la cosecha procederá a la venta al exterior.

La valuación de estos productos que realiza la empresa son:

- Destinados para la venta: soja, trigo y parte del maíz se valúan al precio en plaza sin tener en cuenta costo alguno.
- Destinados para la utilización: parte del maíz y sorgo, se valúan al costo de reposición de un bien similar.

### **Actividad Ganadera**

La actividad realizada en el “Campo Las Gamas” es la de **cría, recría y engorde** de ganado vacuno.

El ganado que esté en proceso de cría y recría puede tener como destino la venta o utilización del mismo. El engorde realizado en el establecimiento es la Invernada Tradicional descrita en el Marco Teórico.

Dentro de los bienes que se encuentran en el rubro Bienes de Uso se distinguen las praderas de pasturas que sirven de alimento para el ganado, las cuales son renovadas y están sujetas a la inversión permanente para su mantenimiento. De esta manera se satisface la demanda de alimento requerida por el ganado, complementándolo con maíz y sorgo.

Toda la venta del ganado se realiza en el mercado interno como consecuencia de las restricciones que surgen para la exportación de dichos animales, las cuales derivan del peso requerido para venderlos en el mercado externo, el cual asciende a 450 Kg/animal.

La empresa valúa estos activos de la siguiente manera:

- Destinados para la venta: son valuados al precio en plaza sin tener en cuenta costo alguno.
- Destinados para la utilización: costo menos depreciación acumulada.
- Depreciación: para depreciar los bienes biológicos utilizados como bienes de uso, la hacienda vacuna reproductora y la hacienda yeguariza respectivamente, utiliza un método de depreciación anual lineal, asignándoles una vida útil de 6 años a todos los activos biológicos.

### **Implementación de NIC para empresas Agropecuarias**

#### **Aplicación Contable**

La NIC 41 establece distintas formas de determinar el Valor Razonable según lo dicho en el Marco Teórico<sup>10</sup>

En este caso práctico se determinará utilizando valores de mercado ya que los productos que se comercializan tienen como característica principal la de ser fungibles, ya que todo producto obtenido de la naturaleza tiene como característica principal común que en el momento de estar concluido se presente equivalente a otro de su misma especie; lo que genera una segunda cualidad que consiste en la posibilidad de formación de mercados con alto grado de transparencia en el ámbito universal, los que se denominan “Comodities”<sup>11</sup>.

Lo dicho en el párrafo anterior (formas en que se determinó el VR) se debe detallar en la información a revelar, complementaria a los Estados Contables, en un párrafo aparte como así lo establece la NIC 41, citada en el Marco Teórico en “Información a Revelar”.

En cuanto al cálculo del valor razonable y los costos en el punto de venta para los productos ganaderos se tuvieron en cuenta los siguientes conceptos:

Valor razonable:

- Valor de mercado de Liniers (mercado donde acostumbra a operar); menos
- Gastos de Fletes; menos
- Guías y despachos (documentación requerida para el transporte de animales).

Costos en el Punto de Venta:

- Comisiones a intermediarios;

---

<sup>10</sup> Tal procedimiento se encuentra desarrollado en la página 46 y 47.

<sup>11</sup> Rudi, Enrique Roberto (6 de Octubre de 2001). *Formulación de normas contables: Norma Internacional de Contabilidad (IASB) 41. Contenido y características principales. NIC 41: análisis de resultados*. Santa Fe-Reconquista. IX Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria. Página 12.

- Impuesto que intervengan en la operación (Ingresos Brutos).

Es importante aclarar que en este caso los valores obtenidos para valuar los activos biológicos a Valor Razonable según NIC 41 resultan muy similares al Valor Neto de Realización según RT 22, ya que para la obtención de ambos se utilizaron valores de mercado por ser los productos comercializados “Comodities”, los cuales se manejan con mercado transparente.

Para la determinación de los gastos de transporte (Fletes y guías de despacho) y costos en el punto de venta, se efectuaron estimaciones teniendo en cuenta los conceptos que intervienen en cada una, asignándose un 5% tanto a gastos de transporte como un 5% adicional a los costos en el punto de venta, ambos calculados sobre los precios de mercado. La empresa seleccionada valúa sus activos biológicos utilizando directamente el Valor de Plaza o Mercado, sin restar ningún tipo de costo. Esta valuación resulta incorrecta por lo que se procedió a realizar la correspondiente corrección utilizando el Valor Razonable menos los costos en el punto de venta.

### **Actividad Ganadera: Valuación y determinación de Resultados.**

#### **Bienes de uso**

Los activos biológicos que se encuentran en el rubro Bienes de Uso son reproductores machos que sirven de servicio a los vientres para la producción de cabezas de ganado. El criterio de valuación contable según la norma internacional que se utiliza para estos bienes es el valor razonable menos los costos en el punto de venta, aunque, ante imposibilidad de medir en forma fiable el valor razonable, la NIC según lo expusimos anteriormente, habilita que se pueda valuar al costo menos amortizaciones acumuladas que fue el criterio que utilizamos por la migración de las normas. A su vez, coincide con el criterio adoptado por la empresa.

#### **Bienes de cambio**

Para la determinación de los valores razonables se toman los siguientes precios: (cotización según mediana del mercado de Liniers al 29/06/2012):

| <b>Concepto</b>                           | <b>\$/Kg</b> |  |
|---|--------------|--|
| <b>Vacas 2 y 4 parición, vacas varias</b> | 5,4          | Se toma el precio de vaca buena                |
| <b>Vacas 3º y 4º parición</b>             | 5,4          | Se toma el precio de vaca buena                |
| <b>Terneros</b>                           | 10,4         | Se toma el precio de ternero                   |
| <b>Toros</b>                              | 5,22         | se toma igual precio de toros buenos           |
| <b>Toros plantel</b>                      | 5,22         | se toma igual precio de toros buenos           |
| <b>Vaquillona 2 ½</b>                     | 9            | Se toma el precio de Vaquillonas EyB M 351/390 |
| <b>Vaquillona 1 ½</b>                     | 9            | Se toma el precio de Vaquillonas EyB M 351/390 |
| <b>Novillos 1 ½</b>                       | 9            | Se toma el precio de Vacas regulares           |
| <b>Novillos</b>                           | 9            | se toma el precio de novillos EyB M 431/460    |
| <b>Toros grandes</b>                      | 5,22         | se toma igual precio de toros buenos           |

Procedemos a mostrar las modificaciones en la valuación de Hacienda por la utilización de la NIC 41 como método de valuación y exposición:

Se procedió a ajustar las existencias al inicio del ejercicio a su Valor Razonable al cierre para la determinación del Resultado por tenencia. Para el costo de la hacienda vendida se toman las haciendas al inicio sin ajustar por los precios al cierre, valuadas a su Valor Razonable para unificar criterios.

| Tipo                                 | Q Animal   | KG/ animal   | KG total       | \$/Kg | Valor s/ RT      | Valor Razonable (cotización menos gastos de transporte 5%) | Valor razonable - gastos punto vta (otro 5%) VL s/ NIC 41 |
|--------------------------------------|------------|--------------|----------------|-------|------------------|--|---|
| Vacas 2º y 4º parición, vacas varias | 187        | 400          | 74.800         | 5,4   | 403.920          | 383.724  | 363.528   |
| vacas 3º y 4º parición               | 110        | 400          | 44.000         | 5,4   | 237.600          | 225.720  | 213.840   |
| terneros                             | 2          | 205          | 410            | 10,37 | 4.251            | 4.038  | 3.826   |
| Toros                                | 0          | 0            | 0              | 5,22  | 0                | 0  | 0   |
| Toros plantel                        | 0          | 0            | 0              | 5,22  | 0                | 0  | 0   |
| Vaquillona 2 ½                       | 77         | 430          | 33.110         | 9     | 297.990          | 283.091  | 268.191   |
| Vaquillona 1 ½                       | 134        | 390          | 52.260         | 9     | 470.340          | 446.823  | 423.306   |
| Novillos 1 ½                         | 147        | 460          | 67.620         | 9     | 608.580          | 578.151  | 547.722   |
| Novillos                             | 0          | 490          | 0              | 9     | 0                | 0  | 0   |
| Toros grandes                        | 10         | 550          | 5.500          | 5,22  | 28.710           | 27.275   | 25.839  |
| <b>TOTAL</b>                         | <b>667</b> | <b>3.325</b> | <b>277.700</b> |       | <b>2.051.391</b> | <b>1.948.821</b>   | <b>1.846.252</b>  |

**Existencias al cierre del ejercicio ajustadas a Valor Razonable**

| Tipo                                 | Q Animal   | KG/ animal   | KG total       | \$/Kg | Valor s/ RT         | Valor Razonable (cotización menos gastos de transporte 5%) | Valor razonable - gastos punto vta (otro 5%) VL s/ NIC 41 |
|--------------------------------------|------------|--------------|----------------|-------|---------------------|--|---|
| Vacas 1º y 2º parición, vacas varias | 206        | 400          | 82.400         | 5     | 444.960             | 422.712  | 400.464   |
| vacas 3º y 4º parición               | 94         | 400          | 37.600         | 5     | 203040              | 192.888  | 182.736   |
| terneros                             | 337        | 205          | 69085          | 10,4  | 716273              | 680.459  | 644.646   |
| Toros                                | 0          | 0            | 0              | 5,22  | 0                   | 0  | 0   |
| Toros plantel                        | 0          | 0            | 0              | 5,22  | 0                   | 0  | 0   |
| Vaquillona 2 ½                       | 148        | 430          | 63.640         | 9     | 572.760             | 544.122  | 515.484   |
| Vaquillona 1 ½                       | 20         | 390          | 7.800          | 9     | 70.200              | 66.690   | 63.180  |
| Novillos 1 ½                         | 0          | 460          | 0              | 9     | 0                   | 0  | 0   |
| Novillos                             | 0          | 490          | 0              | 9     | 0                   | 0  | 0   |
| Toros grandes                        | 1          | 550          | 550            | 5,22  | 2.871               | 2.727  | 2.584   |
| <b>TOTAL</b>                         | <b>806</b> | <b>3.325</b> | <b>261.075</b> |       | <b>2.010.104(i)</b> | <b>1.909.599</b>   | <b>1.809.094(ii)</b>                                      |

En la información complementaria de los balances de la entidad se visualiza que el importe al que se encuentran valuadas las existencias de Hacienda es el **(i)** y correspondería quedar valuado por aplicación de la NIC 41 al importe **(ii)**.

### Planilla de Inventario de Hacienda

| Concepto                           | Existencia inicial | Nacimientos | Compras   | Pases    | Muertes   | Ventas      | Existencia Final |
|------------------------------------|--------------------|-------------|-----------|----------|-----------|-------------|------------------|
| Vacas 1 y 2 parición, vacas varias | 187                | 0           | 24        | 20       |           | -25         | 206              |
| vacas 3º y 4º parición             | 110                | 0           | 30        | 0        | 0         | -46         | 94               |
| terneros                           | 2                  | 336         | 0         | 0        | -1        | 0           | 337              |
| Toros                              | 0                  | 0           | 0         | 0        | 0         | 0           | 0                |
| Toros plantel                      | 0                  | 0           | 0         | 0        | 0         | 0           | 0                |
| Vaquillona 2 ½                     | 77                 | 0           | 0         | 94       | -2        | -21         | 148              |
| Vaquillona 1 ½                     | 134                | 0           | 0         | -114     | -3        | 0           | 17               |
| Novillos 1 ½                       | 147                | 0           | 0         | -144     | 0         | 0           | 3                |
| Novillos                           | 0                  | 0           | 0         | 144      | 0         | -144        | 0                |
| Toros grandes                      | 10                 | 0           | 0         | 0        | 0         | -9          | 1                |
|                                    |                    |             |           |          |           |             |                  |
| <b>TOTAL</b>                       | <b>667</b>         | <b>336</b>  | <b>54</b> | <b>0</b> | <b>-6</b> | <b>-245</b> | <b>806</b>       |

Derivados de los movimientos de hacienda expuestos en la precedente planilla, se procederá a mostrar los resultados por producción que provienen de nacimientos, mortandad, compras, ventas y pases de categoría, con los correspondientes asientos de registraci3n por cada normativa y los ajustes:

|                       |          |           |              |                          |
|-----------------------|----------|-----------|--------------|--------------------------|
| 1) <b>Nacimientos</b> | Cantidad | Kg/animal | V. Razonable |                          |
| Terneros              | 336      | 205       | 9,33         | <u><b>642.650,40</b></u> |

#### Asiento s/ empresa

|                  |         |         |
|------------------|---------|---------|
|                  | D       | H       |
| Hacienda         | 714.148 |         |
| Producc hacienda |         | 714.148 |

#### Asiento s/ Nic 41

|                  |         |         |
|------------------|---------|---------|
|                  | D       | H       |
| Hacienda         | 642.650 |         |
| Producc hacienda |         | 642.650 |

#### Ajuste propuesto

|                  |        |        |
|------------------|--------|--------|
| Producc hacienda | 71.498 |        |
| Hacienda         |        | 71.498 |

#### 2) Cambios de categoría

| Concepto                     | Q   | Px unit. | Total         |
|------------------------------|-----|----------|---------------|
| De vaquillonas a vacas       | 20  | -1.215   | -24.300       |
| De vaquillonas 1 1/2 a 2 ½   | 94  | 324      | 30.456        |
| De novillos 1 1/2 a novillos | 144 | 243      | 34.992        |
| <b>Total</b>                 |     |          | <b>41.148</b> |

**Asiento s/ empresa**

|                  |        |        |
|------------------|--------|--------|
|                  | D      | H      |
| Hacienda         | 45.720 |        |
| Producc hacienda |        | 45.720 |

**Asiento s/ Nic 41**

|                  |        |        |
|------------------|--------|--------|
|                  | D      | H      |
| Hacienda         | 41.148 |        |
| Producc hacienda |        | 41.148 |

**Ajuste propuesto**

|                  |       |       |
|------------------|-------|-------|
| Producc hacienda | 4.572 |       |
| Hacienda         |       | 4.572 |

**3) Costo de Ventas**

| Concepto    | Q   | KG Total | \$/KG | Total   |
|-------------|-----|----------|-------|---------|
| Toros       | 9   | 5.920    | 4,7   | 27.812  |
| Novillos    | 144 | 64.227   | 8,1   | 520.239 |
| Vaquillones | 21  | 6.400    | 8,1   | 51.840  |
| Vacas       | 71  | 31.531   | 4,86  | 153.241 |
| Total       |     |          |       | 753.132 |

**Asiento s/ empresa**

|                |         |         |
|----------------|---------|---------|
|                | D       | H       |
| Costo Hacienda | 836.813 |         |
| Hacienda       |         | 836.813 |

**Asiento s/ Nic 41**

|                |         |         |
|----------------|---------|---------|
|                | D       | H       |
| Costo Hacienda | 753.132 |         |
| Hacienda       |         | 753.132 |

**Ajuste propuesto**

|                |        |        |
|----------------|--------|--------|
| Hacienda       | 83.681 |        |
| Costo Hacienda |        | 83.681 |

**4) Mortandad**

| Concepto       | Q | KG/Animal | \$/KG | Total     |
|----------------|---|-----------|-------|-----------|
| Terneros       | 1 | 205       | 9,33  | 1.913     |
| Vaquillona 2 ½ | 2 | 430       | 8,1   | 6.966     |
| Vaquillona 1 ½ | 3 | 390       | 8,1   | 9.477     |
| Total          |   |           |       | 18.355,65 |

**Asiento s/ empresa**

|                  |        |        |
|------------------|--------|--------|
|                  | D      | H      |
| Hacienda         | 20.395 |        |
| Producc hacienda |        | 20.395 |

**Asiento s/ Nic 41**

|                  |        |        |
|------------------|--------|--------|
|                  | D      | H      |
| Hacienda         | 18.356 |        |
| Producc hacienda |        | 18.356 |

**Ajuste propuesto**

|                  |       |       |
|------------------|-------|-------|
| Producc hacienda | 2.039 |       |
| Hacienda         |       | 2.039 |

| Resultados por Tenencia                | Cantidades | V. Origen        | V. Cierre        | Rdo. tenencia  |
|--|------------|------------------|------------------|----------------|
| Existencia inicial                     | 667        | 1.412.820        | 1.846.252        | 433.432        |
| Nacimientos                            | 336        | 642.733          | 642.733          | 0              |
| Compras                                | 54         | 214.987          | 76.151           | -138.836       |
| Pases de categorías                    | 0          | 41.148           | 41.148           | 0              |
| Desbaste de animales (pérdida de peso) | 0          | 0                | -25.703          | -25.703        |
| costo de ventas                        | -245       | -753.132         | -753.132         | 0              |
| Mortandad                              | -6         | -18.356          | -18.356          | 0              |
| <b>Totales</b>                         | <b>806</b> | <b>1.540.200</b> | <b>1.809.093</b> | <b>268.893</b> |

**Asiento s/ empresa**

|                  |         |         |
|------------------|---------|---------|
|                  | D       | H       |
| Hacienda         | 322.658 |         |
| Producc hacienda |         | 322.658 |

**Asiento s/ Nic 41**

|                  |         |         |
|------------------|---------|---------|
|                  | D       | H       |
| Hacienda         | 268.893 |         |
| Producc hacienda |         | 268.893 |

**Ajuste propuesto**

|                  |        |        |
|------------------|--------|--------|
| Producc hacienda | 53.765 |        |
| Hacienda         |        | 53.765 |

**Actividad Agrícola: Valuación y determinación de Resultados**

En primer lugar mostraremos los precios utilizados para la determinación del Valor Razonable menos los gastos en el punto, tal lo establece la Norma Internacional. Bolsa de Comercio de Rosario CAC precios promedio 29/06/2012

| Concepto     | \$ s/ Pizarra Rosario |
|--------------|-----------------------|
|              | \$/KG                 |
| <b>Trigo</b> | 0,671                 |
| <b>Maíz</b>  | 0,715                 |
| <b>Soja</b>  | 1,645                 |

Para la determinación del Valor razonable se toman los precios detallados precedentemente y se restan un 10% en concepto de gastos en el punto de venta. A continuación se muestra el cálculo realizado para la determinación del Valor Razonable:

| Contable     | KG                  | \$/KG<br>Rosario | pizarra<br>Gs de<br>venta | Valor de mercado -<br>gs venta |
|--------------|---------------------|------------------|---------------------------|--------------------------------|
| Trigo        | 762.266             | 0,67             | 0,10                      | 460.333,00                     |
| Maíz         | 867.481,00          | 0,72             | 0,10                      | 558.224,00                     |
| Soja         | 922.561,00          | 1,65             | 0,10                      | 1.365.851,00                   |
| Sorgo        | 5.716,00            | COSTO            | -                         | 3.380,00                       |
| Subtotal     | 2.558.025,00        |                  |                           | 2.387.788,00                   |
| Rollos       | 49.728,00           | COSTO            | -                         | 49.728,00                      |
| <b>Total</b> | <b>2.607.753,00</b> |                  |                           | <b>2.437.516 (i)</b>           |

Las existencias de los productos mencionados en el cuadro estaban valuados al precio de plaza sin tener en cuenta los gastos de venta por lo que el monto según el balance sin aplicar criterios de NIC asciende a \$ 2.702.826 y aplicando los criterios del Valor razonable menos gastos de venta el valor asciende a **(i)**.

Exposición de Resultados por Tenencia:

En este caso los resultados por tenencia se dividen en 2:

- 1) Aquellos generados desde el inicio hasta el momento de venta de los productos;
- 2) Aquellos generados desde el inicio al cierre y que todavía se mantienen en los inventarios, y los que se cosecharon durante el ejercicio y el cambio de valuación a lo largo del mismo generó los resultados pertinentes.

1)

| Concepto     | Cotización al inicio | Periodo de las ventas | Cotización momento de venta | Ventas en KG | Resultados Por tenencia generados |
|--------------|----------------------|-----------------------|-----------------------------|--------------|-----------------------------------|
|              | \$/Kg                |                       | \$/Kg                       | Kg           | \$                                |
| <b>Trigo</b> | 0,5371               | nov-11                | 0,67                        | 730.769      | 97.850                            |
| <b>Maíz</b>  | 0,5494               | dic-11                | 0,64                        | 866.331      | 77.623                            |
| <b>Soja</b>  | 1,0168               | feb-12                | 1,36                        | 1.145.333    | 393.193                           |

2)

| Concepto     | Existencias al inicio | Cotización inicio | Cotización cierre | Resultado por tenencia generado |
|--------------|-----------------------|-------------------|-------------------|---------------------------------|
| <b>Trigo</b> | 365.385               | 0,5371            | 0,671             | 48.925                          |
| <b>Maíz</b>  | 433.165               | 0,5494            | 0,715             | 71.732                          |
| <b>Soja</b>  | 572.666               | 1,0168            | 1,645             | 359.749                         |

A continuación se mostrara el Resultado por producción agrícola el cual se genera a causa del crecimiento vegetativo de la siembra:

| <b>Producción Agrícola dada por el crecimiento vegetativo</b> |            |              |                  |
|---|------------|--------------|------------------|
| <b>Concepto</b>   | <b>Kg.</b> | <b>\$/Kg</b> | <b>\$</b>        |
| <b>Trigo</b>  | 396.882    | 0,671        | 266.308          |
| <b>Maíz</b>   | 434.316    | 0,715        | 310.536          |
| <b>Soja</b>   | 349.895    | 1,645        | 575.577          |
| <b>TOTAL</b>  |            |              | <b>1.152.420</b> |

Como consecuencia de la generación de los resultados que fuimos exponiendo precedentemente tanto en la parte ganadera y agricultora, pasamos a mostrar el nuevo costo de ventas generado a causa de esto, con la apertura correspondiente a los resultados por tenencia y producción de cada actividad (Ver Cuadro en pág. siguiente).

Las diferencias evidenciadas que resultan en la modificación del costo de las ventas de la empresa son producto básicamente del ajuste necesario para la correcta valuación de los activos biológicos y productos agropecuarios. La empresa valúa sus activos al precio en plaza sin tener en cuenta costo alguno, sin embargo la NIC 41 establece la necesidad de valuar los mismo al valor razonable menos los gastos en el punto de venta. Entonces se procedió a ajustar las existencias iniciales y finales teniendo en cuenta el valor razonable calculado según lo expuesto anteriormente. También se realizó el ajuste en base al valor razonable para el análisis y cálculo de los resultados por tenencia y por producción tanto para la actividad agrícola como ganadera. Todo esto fue lo que generó la disminución en el costo de ventas expuesto en el cuadro precedente.

**Costo de ventas**  
**Según Contabilidad RT**

|                                       |                  |
|---------------------------------------|------------------|
| Existencia al Inicio                  | 5.194.403        |
| Compras del ejercicio                 | 1.907.862        |
| Produc. De Hacienda Vacuna y R por T. | 1.062.131        |
| Produc. Agric y Rdo. por Tenencia     | 2.346.968        |
| Gs de Explotación                     | 1.429.369        |
| Existencia Final                      | -5.195.529       |
| <b>Costo de Ventas</b>                | <b>6.745.204</b> |

**(1) Producción ganadera y Rdo. por Tenencia**

|                              |         |
|------------------------------|---------|
| Nacimientos de terneros      | 642.733 |
| Mortandad                    | -18.356 |
| Pases de categoría           | 41.148  |
| Resultado por tenencia       | 294.596 |
| Perdida por desbaste y demás | -25.703 |

**TOTAL 934.418**

**Según Modificación NIC 41**

|   |                  |
|---|------------------|
| Existencia al Inicio                            | 4.732.035        |
| Compras del ejercicio                           | 1.907.862        |
| Produc. De Hacienda Vacuna y R por T <b>(1)</b> | 934.418          |
| Produc. Agric y Rdo. por Tenencia <b>(2)</b>    | 2.201.492        |
| Gs de explotación                               | 1.429.369        |
| Existencia Final                                | -4.729.209       |
| <b>Costo de ventas</b>                          | <b>6.475.968</b> |

**(2) Producción agricultora y Rdo. por Tenencia**

|                        |           |
|------------------------|-----------|
| Resultado por tenencia | 1.049.072 |
| Producción del período | 1.152.420 |

**TOTAL 2.201.492**

## **Información a revelar según NIC 41**

### **Descripción de los Activos Biológicos:**

Los Activos Biológicos serán clasificados según se relacionen con la actividad ganadera o agrícola.

#### **Actividad ganadera:**

La empresa se dedica a la cría y engorde pastoril de la raza Aberdeen Angus en el predio del "Campo Las Gamas". Los activos biológicos en este caso se diferenciarán en base a si se utilizan para el consumo o para producir fruto.

Los activos biológicos tenidos para producir fruto son aquellos que cumplen el rol de reproductores con el fin de obtener nuevas cabezas de ganado. Básicamente consisten en los toros y vacas en etapa reproductiva. El criterio de valuación utilizado para estos bienes es el de costo menos depreciación acumulada, asignándole a los toros puros por cruce 5 años de vida útil. Los vientres se valúan al Valor Razonable.

Por otro lado, los activos biológicos destinados al consumo son aquellos que serán vendidos en el curso normal del negocio con el ánimo de obtener ganancias. El principal activo biológico para el consumo consiste en los novillos engordados y destinados a faena. Sin embargo la entidad procede a la venta de activos biológicos utilizados para producir fruto cuando estos ya hayan cumplido con su ciclo reproductivo. Esto es, las vacas cuando no puedan ser utilizadas más como vientres y los toros no puedan cumplir más con el rol de reproductores serán engordados y posteriormente vendidos.

En relación a la clasificación de los activos biológicos en proceso de maduración y aquellos ya madurados se destacan:

Activos Biológicos por madurar:

- Terneros: 337 cabezas existentes al cierre;
- Vaquillonas de 1 ½ años: 20 cabezas existentes al cierre;
- Vaquillonas de 2 ½ años: 148 cabezas existentes al cierre (de las cuales 94 corresponden a pases de categoría de vaquillonas de 1 ½ año durante el presente ejercicio).

Activos Biológicos maduros:

- Vacas de 1º, 2º, 3º y 4º parición: 300 cabezas existentes al cierre.
- Toro grande: 1 cabeza existente al cierre.

#### **Actividad agrícola:**

Además del engorde de hacienda, la entidad lleva adelante la siembra, cosecha y venta o utilización en proceso productivo de cereales (trigo y maíz), oleaginosas (soja) y forrajes (sorgo). En este caso los activos biológicos serán las plantaciones o sementeras, constituyendo la cosecha el producto agropecuario.

En esta actividad es necesario diferenciar aquellos productos agrícolas que se destinen para la venta en el curso normal de la actividad y los que sean de consumo de la empresa.

Para la venta se destinan la soja, el trigo y el maíz, este último en un 60%. Para la utilización dentro del campo a fin de alimentar a los animales se destinan el 40% restante del maíz y todas las plantaciones de sorgo.

En relación a la clasificación de los activos biológicos en proceso de maduración o bien maduros podemos decir lo siguiente:

Activos Biológicos en proceso de maduración:

- Sementeras: consiste en trigo plantado a fines de Mayo del presente año calendario que al estar en un proceso de transformación inicial se valúa en base a los costos incurridos.

Activos Biológicos maduros:

- Praderas: consisten en pasturas aptas para la alimentación del ganado en engorde que al cierre del ejercicio se encuentran ya maduros.

Como producto agrícola se destacan las existencias de soja, maíz, sorgo y trigo que se encuentran cosechadas y valuadas según lo estipulado por la NIC 2.

## **Forma de determinar el valor razonable en productos agrícolas (valuados según NIC 2)**

Es importante recalcar que en este punto la valuación según NIC 2 y según NIC 41 cuantitativamente son las mismas, aunque conceptualmente las valuaciones se basen en 2 normas distintas. Como ya citamos anteriormente en el marco teórico, la NIC 41 se utiliza para valorar activos biológicos y productos agropecuarios hasta el punto de cosecha o recolección. De ahí en adelante serán valuados por la NIC 2, la que establece que se utilizara el Costo o Valor Neto de Realización, de los dos el menor, siendo el costo el Valor Razonable menos los costos en el punto de venta. Realizamos la precedente aclaración ya que si bien el Valor Razonable y el Valor Neto de Realización coinciden cuantitativamente por ser los productos "Comodities", este último puede ser mayor ya que es un valor más específico de la entidad y se puede ver modificado por el arreglo previo de las partes respecto de la venta mediante un contrato que asegure la misma antes de que se realice su cosecha.

Para la determinación del valor razonable se toman los precios de mercado (en base a los valores que se publiquen en la Bolsa de Comercio de Rosario CAC precios promedio) según la cotización al cierre, y de los cuales se restan un 10% en concepto de gastos de venta, los cuales pueden ser fletes, acondicionamiento (secado y zarandeo), comisiones e impuestos.

Valuación de Productos cosechados a lo largo del ejercicio

- **TRIGO:** El trigo se sembró en julio de 2011, durante los primeros meses se valió bajo el concepto de sementera (costos incurridos), luego paso a medirse según lo establecido en la NIC 41 y, una vez cosechado el producto agrícola en diciembre de 2011, desde ahí hasta el cierre del ejercicio se valió por los establecido en la NIC 2. El único resultado que generaron estos productos fue por la tenencia de los mismos a causa del aumento de la cotización de mercado.
- **MAIZ:** el maíz se sembró a fines de septiembre de 2011 y se cosechó en marzo de 2012. El tratamiento de valuaciones en este caso es igual al del TRIGO.
- **SOJA:** este producto fue sembrado en noviembre de 2011 y se cosecho en abril de 2012, siguiendo el tratamiento de las valuaciones de los dos productos anteriores.
- **SORGO:** este producto se valúa al costo reposición directo de un bien similar siguiendo lo establecido en la NIC 41, por ser un producto destinado a la utilización dentro del campo.

La entidad no posee activos biológicos sobre cuya titularidad exista alguna restricción, ni tampoco hay bienes afectados como garantía de derechos reales

## **CONCLUSIONES**

Después de desarrollar nuestro trabajo pudimos cumplir con los objetivos inicialmente propuestos. El objetivo principal de este trabajo era presentar las diferencias que surgen de aplicar las normas contables locales (RT) frente a las normas internacionales de contabilidad (NIC) en la preparación la información contable de una explotación unipersonal.

Para ello primeramente hemos expuesto los aspectos fundamentales que tratan la norma local y la internacional en lo referente a contabilidad agropecuaria. Seguidamente hemos resaltados las diferencias más notorias entre ambas, en particular el concepto de valor razonable y el VNR, la forma de medir ante la imposibilidad de determinar dichos valores y las cuestiones adicionales que exponen las normas internacionales.

Asimismo, hemos aplicado los conceptos antedichos a un caso concreto y real de una explotación unipersonal agropecuaria, a fin de ejemplificar las implicancias del análisis realizado.

Finalmente, en nuestra opinión, y en base a lo relevado, la NIC 41 resulta mucho más conveniente en cuanto a la información a revelar que la RT 22. Esto se traduce en una mayor cantidad de información disponible para los usuarios internos y externos de los Estados Financieros, que puede aclararles y darles un mayor acercamiento a los hechos que generaron los resultados acaecidos durante el periodo de tiempo cubierto por los mismos. Es por ello que tenemos el deseo de fomentar la utilización de las NIC en empresas que se dediquen a la actividad agropecuaria, ya que consideramos que permiten no solo presentar mejor información sino que además colaboran con una administración más eficiente.

Esperamos que esta investigación motive un desarrollo continuo de las normas profesionales para la actividad agropecuaria, tanto en el contexto local como en el internacional.

## **Bibliografía:**

- ❖ Biolondillo, Aldo Luis (1999). *Gestión agropecuaria: de la teoría a la acción*. Buenos Aires: Nuevohacer Grupo Editorial Latinoamericano.
- ❖ Chiaradía, Claudia (coordinación)(2010). *Tratado agropecuario*. Buenos Aires: Editorial Errepar.
- ❖ Chiaradía, Claudia A. (directora) (Febrero 2013). *Consultor Agropecuario*. Buenos Aires: Editorial Errepar.
- ❖ Di Marco, Oscar N. (2002). *"Rendimiento de la res"*. Unidad Integrada Balcarce: INTA-Facultad de Ciencias Económicas.
- ❖ Domingo Marchese, Sergio Cortina, Juan José y Pagano, Hernán (2007). *"Informe N° 33 Activos Biológicos de Largo Plazo (NIC 41 Agricultura, NIIF para las Pymes sección 34 y RT 22 Actividad Agropecuaria)"*. Buenos Aires.
- ❖ Durán, Regina y Scoponi, Liliana (2009). *El gerenciamiento agropecuario en el siglo XXI: hacia un enfoque sistémico sustentable*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- ❖ FACPCE (2013). *Resoluciones Técnicas N° 22 Actividad Agropecuaria*.
- ❖ Flores Oviedo, Gustavo (2011) *"La NIIF para PYMES en Latinoamérica"*. Comité Ejecutivo AIC (Asociación Interamericana de Contabilidad). Costa Rica.
- ❖ Fowler Newton, Enrique (2013). *Contabilidad Superior (Tomo 1)*. Buenos Aires: La Ley.
- ❖ Laurens, Daniel H. (Abril 2007). *Valuación de existencias en establecimientos agropecuarios*. Buenos Aires: Errepar (doctrina).
- ❖ Lema, Andrés Emilio (1988). *Manual de contabilidad agropecuaria*. Buenos Aires: Contabilidad Moderna.
- ❖ Lovecchio, María Luz (2008). *"Contabilidad Agropecuaria (RT 22: Actividad Agropecuaria)"*. XV Seminario Provincial de Contabilidad Agropecuaria. Buenos Aires.
- ❖ Maino, Gerardo H. y Martínez, Luis Alberto (1980). *La empresa agropecuaria*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- ❖ Martínez Ferrario, Eduardo (1995). *Estrategia y administración agropecuaria*. Buenos Aires: Troquel.
- ❖ Norma Internacional de Contabilidad 2 *"Inventarios"* (modificado al 17 de Enero de 2008).
- ❖ Norma Internacional de Contabilidad 41 *"Agricultura"* (modificado al 17 de Enero de 2008).
- ❖ Piris Da Motta, Julio. (2009) *"La auditoría de empresas agropecuarias y los cambios en la reglamentación del IMAGRO"*. XIV Congreso Nacional de Contadores (Educación Tributaria). Asunción-Paraguay.
- ❖ Rudi, Enrique Roberto (6 de Octubre de 2001). *Formulación de normas contables: Norma Internacional de Contabilidad (IASB) 41. Contenido y características principales. NIC 41: análisis de resultados*. Santa Fe-Reconquista. IX Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria.
- ❖ Verón, Carmen Marcolini, Silvia Calvo, Alcira Pozzi, Nélica (Noviembre de 2011). *"La concepción de Valor Razonable y su aplicación en los Activos Biológicos de Largo Plazo"*. XVI Jornadas de Investigación en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Rosario-Santa Fe.
- ❖ Viera, María Inés y Bianchi, Marcelo Luis (Octubre de 2003). *"Auditoría de la Empresa Agropecuaria: Bovinos, Cereales y Oleaginosas"*. X Jornada Nacional de la Empresa Agropecuaria. Tandil- Buenos Aires.