

XIX JORNADAS NACIONALES DE LA EMPRESA AGROPECUARIA

TEMA:

Aspectos relativos a la valuación y exposición en las normas contables

TITULO:

LOS RESULTADOS EN LA ACTIVIDAD GANADERA BOVINA DE CRÍA

Autores:

SIMARO, Jorge D.

TONELLI, Omar E.

MARTINEFSKI, María Inés

Tandil, 26, 27 y 28 de octubre de 2021

LOS RESULTADOS EN LA ACTIVIDAD GANADERA BOVINA DE CRÍA

ÍNDICE

1. Introducción
2. Marco conceptual
 - 2.1. La actividad ganadera y la generación de resultados
 - 2.1.1. Objetivo de la actividad
 - 2.1.2. El riesgo agropecuario
 - 2.1.3. La medición de los activos biológicos
 - 2.1.4. Resultados de la actividad
 - 2.2. Las normas de la RT 22
 - 2.2.1. Medición
 - 2.2.2. Producción agropecuaria
 - 2.2.3. Dificultades en su aplicación
3. Análisis de distintas alternativas de medición y exposición de resultados
4. Ejemplo de aplicación
 - 4.1. Solución según RT 22
 - 4.2. Solución según criterios de medición de RT 22 no discriminando los Resultados por tenencia
 - 4.3. Solución según criterios de medición RT 22 discriminando los Resultados por tenencia dentro de la Producción
 - 4.4. Solución según NIC 41 sin información opcional
 - 4.5. Solución según NIC 41 con información opcional
5. Consideraciones finales
6. Bibliografía

LOS RESULTADOS EN LA ACTIVIDAD GANADERA BOVINA DE CRÍA

RESUMEN

Este trabajo, desarrollado en el marco de la Contabilidad Financiera, se refiere a la medición de resultados en la ganadería bovina por la importancia que tiene esta actividad en nuestro país y consecuentemente por la gran cantidad de profesionales de las ciencias económicas que desarrollan su actividad atendiendo a estas empresas.

Dadas sus particulares características, basada en el desarrollo biológico de las plantas y animales, los organismos emisores de normas contables consideraron necesario el dictado de normas específicas que las contemplen. En la Argentina la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas emitió la Resolución Técnica N° 22 modificada por la Resolución Técnica N° 46.

No obstante los años de vigencia de esta resolución aún se perciben dificultades en su comprensión y aplicación tanto por parte de los profesionales como por los usuarios destinatarios de esa información.

En este trabajo luego de caracterizar a la actividad, los riesgos asociados y el proceso de generación de resultados se focaliza en las disposiciones de la norma técnica argentina respecto de la medición de los activos biológicos en la actividad de cría y la definición y presentación de los resultados.

Con el objetivo de superar las dificultades y complejidades en la aplicación de la norma y teniendo en cuenta la relación costo-beneficio de la información contable para uso externo consideramos que:

- Las normas de la Resolución Técnica N° 22, por carecer de fundamentos y casos de ejemplificación son de difícil interpretación tanto para los profesionales que deben aplicarlas, para los destinatarios de esa información así como para los docentes que deben enseñarlas.
- Por ser una norma profesional para la presentación de Estados Contables cuyos destinatarios son usuarios externos no debiera entrar en detalles de discriminación de componentes de los resultados; lo que no significa desconocer la importancia que esa desagregación tiene en decisiones de gestión.
- Los criterios de valuación de los activos biológicos utilizados en la producción pecuaria debieran ser unificados, utilizando el valor razonable menos gastos de venta para todos los bienes con independencia de su destino (excepto en los casos en que no se pueda determinar el valor razonable de forma fiable).
- Los cambios de precios relativos de los activos biológicos no deberían ser considerados resultados por tenencia sino que deberían formar parte del resultado de la producción.

Esta presentación es un primer paso destinado a cumplir con el objetivo de superar las dificultades y complejidades en la aplicación de las normas técnicas teniendo en cuenta la relación entre la utilidad de la información para los usuarios externos y el costo de generarla.

1. INTRODUCCIÓN

En este trabajo, desarrollado en el marco de la Contabilidad Financiera, nos referiremos a la medición de resultados en la ganadería bovina por la importancia que tiene esta actividad en nuestro país y consecuentemente por la gran cantidad de profesionales de las ciencias económicas que desarrollan su actividad atendiendo a estas empresas.

La Contabilidad agropecuaria es una rama de la contabilidad general que demanda normas muy específicas en materia de medición y exposición de activos y pasivos de la actividad y de los resultados que le son propios (Torres y Subelet, 2020).

Dadas las particulares características de la actividad, basada en el desarrollo biológico de las plantas y animales, los organismos emisores de normas contables consideraron necesario el dictado de normas específicas que las contemplen. Así en la Argentina la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) emite la Resolución Técnica N° 22 (RT 22) y a nivel internacional el International Accounting Standard Board (IASB) publica la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 (NIC 41).

No obstante los años de vigencia de la RT 22 aún se perciben en la Argentina dificultades en su comprensión y aplicación tanto por parte de los profesionales como por los usuarios destinatarios de esa información.

En este trabajo luego de caracterizar a la actividad, los riesgos asociados y el proceso de generación de resultados se hace foco en las disposiciones de la norma técnica argentina respecto de la medición de los activos biológicos en la actividad de cría y la definición y presentación de los resultados.

Con el objetivo de superar las dificultades y complejidades en la aplicación de la norma y teniendo en cuenta la relación costo-beneficio de la información contable se analizan y proponen alternativas referidas para la valuación y exposición considerando el carácter de información para uso externo.

Este trabajo se enmarca en un proyecto de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires cuyo objetivo general apunta a lograr que las revelaciones sobre los activos biológicos, productos agropecuarios y resultados de la actividad agropecuaria reúnan los requisitos de utilidad de la información para los usuarios externos y proponer las mejoras que se estimen pertinentes.

2. MARCO CONCEPTUAL

La Contabilidad Patrimonial o Financiera se refiere a la información que describe los recursos, las obligaciones y las actividades económicas para proporcionar información fundamentalmente a personas ajenas a la organización. Por su parte la Contabilidad de Gestión comprende el desarrollo e interpretación de la información contable destinada específicamente a ayudar a quienes dirigen y gobiernan la organización a manejar el negocio.

El paradigma de utilidad (Túa Pereda, 1991) orienta el contenido de los estados financieros a las necesidades del usuario, asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo adecuado a la toma de decisiones. Así, la RT 16 considera como usuarios tipo a los inversores y acreedores del ente emisor, tanto actuales como potenciales. En igual sentido para el IASB, el objetivo de la contabilidad financiera es proporcionar información financiera sobre la entidad que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores -existentes y potenciales- para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad.

2.1. La actividad ganadera y la generación de resultados

2.1.1. Objetivo de la actividad

Las actividades ganaderas o pecuarias comprenden el conjunto de explotaciones dedicadas a la producción de animales con fines económicos (bovinos, porcinos, caprinos, entre otros). En la ganadería bovina se distinguen dos actividades: (a) el tambo (producción de leche) y (b) el ganado de carne (cría, recria, invernada y cabaña), proceso productivo extenso que comprende varias etapas: selección de razas, servicio y gestación de las hembras, pariciones, crecimiento y engorde finalizando con la venta en el mercado (Maino y Martínez, 1980; Rudi, 2013; Muchiut y Rudi, 2020).

El ciclo normal de la operación en esta actividad, entendido como el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo, y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo (NIC 1 #68) varía dependiendo de si se trata de establecimientos de cría, recria o invernada. Así, considerando al servicio como momento inicial del proceso, el tiempo requerido para llegar a un novillo terminado es de aproximadamente 3 años, tiempo en el que todos los activos biológicos involucrados en el proceso productivo están sujetos al riesgo agropecuario.

2.1.2. El riesgo agropecuario

Es el riesgo asociado a las actividades del sector agropecuario, puede definirse como “cualquier fenómeno, de carácter climático o no, susceptible de ocasionar daños sobre la economía de una empresa agropecuaria” (Oficina de Riesgo Agropecuario).

Según Ponssa (2005) existen tres fuerzas genéricamente impulsoras del riesgo: el medio-ambiente, la economía y lo social-cultural. A su vez, estos tres vectores – exógenos - se encuadran dentro de las variables del entorno mundial, nacional, sectorial y regional, y, al mismo tiempo, operan y se concretan en diversos niveles.

Así, los factores ambientales, a través del clima, agentes biológicos y recursos naturales afectan a la productividad, a la estabilidad y a la sustentabilidad ecológica del sistema.

El riesgo económico, por su parte, depende de factores de política económica tanto a nivel general como sectorial, de la logística e infraestructura del país y la región a nivel productivo, de los canales de comercialización, de los mercados inmobiliarios, de capitales del trabajo y de los mercados de insumos, servicios y productos.

El riesgo social y cultural se integra, entre otros factores, por el nivel de contribución de las empresas en general al desarrollo socioeconómico, las condiciones del entorno en cuanto al desarrollo social, a la equidad y al capital intelectual y social.

2.1.3. La medición de los activos biológicos

Las características particulares de esta actividad requieren que para la medición y exposición de los activos, pasivos y resultados vinculados y derivados de ella existan normas específicas, que se incluyen dentro de la Contabilidad agropecuaria como una rama de la Contabilidad Financiera (Torres y Subelet, 2020).

Así, el Informe 19 de la FACPCE -antecedente de la RT 22- refiere que aún en un modelo de valuación al costo era aceptable la valuación de los activos agropecuarios a su valor neto de realización compartiendo la opinión de Paton y Raimondi. El fundamento de la aplicación de valores corrientes en la producción agropecuaria es la particularidad distintiva de esta actividad: el desarrollo biológico o crecimiento vegetativo.

En este sentido la NIC 41 utiliza el modelo de valor razonable para los activos biológicos relativos a la actividad agrícola, debido a la naturaleza propia y características únicas que posee. De esta manera quedan mejor reflejados los cambios de los activos biológicos teniendo una relación directa con las expectativas de beneficios económicos futuros de la entidad y facilitando la comprensión por parte de los usuarios (Fundamentos NIC 41).

2.1.4. Resultados de la actividad

Respecto de los resultados, el hecho generador -es decir el que genera variaciones patrimoniales modificativas- es la “producción” dada por el aumento o disminución en el valor de los activos biológicos por cambios cualitativos o cuantitativos como consecuencia de su transformación biológica, en el marco del riesgo agropecuario.

La NIC 41 reconoce los siguientes tipos de resultados:

- a) cambios en los activos, a través de crecimiento, degradación o procreación;
- b) obtención de productos agrícolas.

Para esa norma las ganancias o pérdidas surgidas en el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos de venta y por un cambio en el valor razonable menos los costos de venta de un activo biológico deberán incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.

El hecho sustancial -aquel que revela o da evidencia de la verificación del resultado- determina el momento de su reconocimiento contable. Al ser la ganadería una actividad continua se verificará generalmente al cierre del ejercicio o al momento de la venta del ganado, aunque podría reconocerse por períodos más cortos (mensuales o trimestrales) o al verificarse hechos específicos en el momento de su ocurrencia (parición, mortandad).

El “resultado de la producción” se determina restando a la “producción” los “costos de producción” imputables al período.

Dado que el valor razonable menos los costos de venta, puede variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado, la NIC 41 aconseja (pero no obliga) a las entidades la revelación, por separado, de los cambios físicos y de los cambios en los precios ya que puede ser de utilidad en la evaluación del rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año.

2.2. Las normas de la RT 22

La FACPCE dictó en 2004 la RT 22 “Normas contables profesionales: actividad agropecuaria” modificada posteriormente, en diciembre de 2017, por la RT 46 para adaptarla a la NIC 41 “Agricultura”. Sus disposiciones alcanzan a la medición y exposición de bienes y resultados relacionados con la actividad agropecuaria. En lo referido específicamente a la actividad ganadera objeto de este trabajo dispone:

2.2.1. Medición:

Establece los siguientes criterios:

1. Activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad:

Quando existe un Mercado activo en su condición actual deben medirse a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta. Es el caso de novillos, novillitos y vaquillonas destinados a la venta. En el infrecuente caso en que no existe mercado activo dispone otros criterios que no analizaremos por no ser significativos.

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

En la ganadería es el caso de los animales reproductores -machos o hembras- destinados a la procreación de nuevos individuos de su especie, desde su categorización como tales por la entidad y hasta que dejan de estarlo.

- Se medirán a su costo de reposición en el mercado, con prescindencia de que hayan sido adquiridos o producidos por el ente. Por ejemplo, las vacas en establecimientos de cría.
- En el caso de animales reproductores para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero sí en una etapa anterior, se medirán al costo de reposición de un bien similar, pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, neto de las depreciaciones acumuladas. Por ejemplo, los toros.
- En los casos poco frecuentes en que no exista un mercado activo en ninguna de sus etapas, el ente procurará igualmente determinar el valor razonable. De no poder obtenerlo, la medición se efectuará al costo original, contemplando posteriormente las depreciaciones y posibilitando el revalúo previsto en la RT 17. Un ejemplo podrían ser los reproductores de razas especiales sin mercado activo.

2.2.2. Producción agropecuaria:

Según el punto 9.2.2. el Resultado de la producción agropecuaria surge de considerar el ingreso por la producción y sus costos asociados y está compuesto por:

- a) el valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención (cosecha, tala, recolección, etc.), más
- b) la valorización registrada por los activos biológicos (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período, menos
- c) la desvalorización registrada por los activos biológicos (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período, menos
- d) los costos devengados durante el período atribuible a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.

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

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

2.2.3. Dificultades en su aplicación

Dos estudios han analizado las dificultades en la aplicación de las normas de la RT 22 (Rudi, 2017; Perotti y Casabianca, 2018).

Enrique Rudi (2017) concluye que solo el 42% aplica la RT 22 completamente, un 9% la aplica parcialmente y el 49% restante, directamente, no la aplica. Las razones que incidirían en la correcta aplicación de la norma serían, entre otras, la redacción confusa de la RT 22, dudas e inconvenientes para el cálculo y determinación del resultado por producción y resultados por tenencia, la información que suministran los clientes del sector es muchas veces parcializada y extemporánea, por ausencia de una administración ordenada y organizada. Señala además que los terceros interesados en la información -principalmente bancos y organismos de recaudación- no comprenden acabadamente su significado y exigen información adicional y que, en los aspectos prácticos, no ofrece una mejor información.

En el mismo sentido Perotti y Casabianca (2018) observaron una gran dispersión de criterios en la valuación de la hacienda, tanto la destinada a la venta como a la reproducción, divergencia en la interpretación y aplicación de la RT 22 en materia de exposición y que, en general, los profesionales manifiestan que la RT 22 no es fácil de entender y aplicar a causa de las dificultades en los criterios de exposición y especialmente de medición, poca colaboración de los clientes en la puesta a disposición de la información necesaria, falta de comprensión de los informes de parte de las entidades financieras y AFIP, entre otras.

Además se evidencia un escaso tratamiento doctrinario de la teoría de la medición y exposición en contabilidad agropecuaria y la definición de sus elementos esenciales, que se traduce en la debilidad de las normas nacionales al carecer de fundamentos, explicaciones y ejemplos prácticos (Rudi, 2019).

3. ANÁLISIS DE DISTINTAS ALTERNATIVAS DE MEDICIÓN Y EXPOSICIÓN DE RESULTADOS

Si bien la RT 46 al reformar la RT 22 expresa que el objetivo es alinearse con la NIC 41 adopta un tratamiento diferente para los “animales reproductores”. La norma internacional dispone que estos bienes se midan al valor razonable menos costos de venta mientras que la norma nacional adopta el criterio de valor de reposición. Esta disposición no se encontraba en el Proyecto 38 de RT -que proponía el mismo criterio de la NIC- y el cambio realizado no ha sido fundamentado en los considerandos de la norma y no se ha hallado ningún comentario del emisor al respecto.

A consecuencia de ello los cambios en los valores de reposición de los animales productores no generarían resultados por producción sino resultados por tenencia. La RT 22 en el punto 9.2.2. “Resultado de la producción Agropecuaria” dispone que “Los activos biológicos medidos a su costo de reposición permiten determinar los resultados de tenencia generados por los mismos por comparación con sus costos originales, desde su fecha de adquisición hasta la fecha de medición”.

Analizaremos la razonabilidad de esta disposición.

Supongamos un establecimiento de cría cuyo objetivo es obtener la mayor cantidad y calidad de terneros manteniendo el plantel de reproductores en las mejores condiciones hasta el momento en que decida desafectarlos de la producción para su posterior venta.

El principal costo de la producción de terneros es el mantenimiento de la vaca de cría (Di Marco. 2007). Como sostienen Maino y Martínez por cada ternero logrado es preciso mantener en el campo:

- un organismo adulto, con sus requerimientos cubiertos para que viva y además cumpla su función reproductiva, que es la vaca madre;
- cierto porcentaje de organismos adultos, que son los toros;
- las futuras vacas madres, o sea las hembras que repondrán los rodeos en producción.

Se evidencia claramente que se trata de una única actividad de producción sujeta al riesgo agropecuario y por lo tanto la separación entre producción y tenencia carece de sentido lógico. La representación de la realidad económica no podría, de ninguna manera, verse afectada por la utilización de distintos criterios de medición contable.

En nuestra opinión los resultados de tenencia son razonables en otras actividades, ya que el hecho generador es la mera tenencia de los bienes que han cambiado sus precios relativos debiendo reconocerse ese cambio en el momento de la venta o al cierre del ejercicio.

Cuando el ente tiene actividad comercial, industrial o de servicios sus hechos generadores de resultados son claramente independientes de ese cambio de valor. Así, un ente comercial reconocerá como principal hecho generador la venta y como hecho sustancial la entrega de los bienes a los compradores. El esfuerzo de estas entidades está centrado en vender. El Resultado por tenencia es independiente de sus actividades operativas al igual que lo que sucede con los resultados financieros.

Pero esta razonabilidad en el reconocimiento y exposición de los resultados por tenencia empiezan a ponerse en duda cuando se trata de activos biológicos en poder de empresas con actividad agropecuaria. Específicamente en la actividad de cría más de la mitad de los costos de producción están destinados a mantener las vacas de cría y por lo tanto separar el aumento de precio disociado de los costos del mantenimiento no respetaría el criterio de asociación de resultados positivos con los resultados negativos que lo hicieron posible.

En este caso, aunque haya efectivamente un cambio en los precios relativos con relación a la última medición, es inescindible de la actividad principal que es, en los términos de la RT 22, la Producción: “el incremento de valor en los activos biológicos, por cambios cuantitativos o cualitativos -volumen físico y/o calidad-, como consecuencia de su transformación biológica”, pero, como se mencionó anteriormente, enmarcado en el riesgo agropecuario dado por el medio-ambiente, la economía y lo social-cultural.

Si por circunstancias de mercado existieran cambios abruptos en los precios de los activos biológicos podría exponerse esta situación, pero siempre, dentro del resultado de la actividad como lo dispone la NIC 41.

Otra cuestión a considerar es que la medición de la hacienda en función del destino origina resultados derivados precisamente por ese cambio:

- diferencia entre la medición a costo de reposición y medición a valor razonable menos gastos en el punto de venta que tenían los animales destinados a la venta que pasan a reproductores y,
- por otro lado, la diferencia entre la medición a valor razonable menos gastos en el punto de venta y el costo de reposición de los animales destinados a reproducción que vuelven a la categoría de animales destinados a la venta por haber culminado su ciclo productivo (Torres y Subelet, 2020)

Es una situación que resulta ilógica: la vaca sigue siendo vaca más allá de su destino.

Las normativas contables que se emiten deben tener siempre en cuenta las complejidades que existen en la obtención de información, en las características propias de la actividad y en los costos que se generan para elaborar los Estados Contables; en

definitiva contemplar las características de la información establecidas en el Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales (RT 16).

4. EJEMPLO DE APLICACIÓN

Para ejemplificar la propuesta se presenta un caso, deliberadamente simplificado, con:

- la aplicación de las disposiciones de la RT 22;
- la alternativa de no considerar los Resultados por tenencia valuando según RT 22;
- la propuesta de incluir los Resultados por tenencia discriminados dentro de la Producción;
- la aplicación de la NIC 41 en sus dos variantes: discriminando y no discriminando el efecto de los cambios de precios relativos.

Se realizará el cálculo por separado para cada una de las opciones exponiendo los Estados de Resultados que surgen en consecuencia.

Se trata de una empresa agropecuaria dedicada a la actividad de cría. No posee reproductores machos, realizando inseminación artificial.

Los costos de producción devengados en el ejercicio son de \$ 20.000. De acuerdo a lo mencionado anteriormente más de la mitad de estos costos están destinados a mantener las vacas de cría.

Existencia inicial;

- 100 vacas

Valor de reposición: \$ 1.000 c/u.

Valor razonable menos gastos en el punto de venta \$ 950 c/u

Existencia final:

- 42 terneros

Valor razonable menos gastos en el punto de venta \$ 350 c/u

- 40 terneras

Valor razonable menos gastos en el punto de venta \$ 320 c/u

- 98 vacas

Valor de reposición: \$ 1.100 c/u.

Valor razonable menos gastos en el punto de venta \$ 1.060 c/u

Todos los valores están expresados en moneda de cierre.

4.1. Solución según RT 22

La existencia inicial está valuada a valores de reposición a esa fecha.

Existencia inicial			
Detalle	Cantidad	Unitario	Total
Vacas	100	1.000	100.000
Total			100.000

Para determinar la producción se consideran las existencias finales de terneros y terneras valuadas a su valor razonable menos gastos en el punto de venta y la mortandad de 2 vacas medidas a su valor de reposición, ambos valores a la fecha de cierre.

Producción			
Detalle	Cantidad	Unitario	Total
Terneras	40	320	12.800
Terneros	42	350	14.700
Vacas (mortandad)	-2	1.100	-2.200
Total			25.300

La existencia final ha sido calculada considerando las vacas a su valor de reposición y los terneros y terneras a valor razonable menos gastos de venta, ambos valores a la fecha de cierre.

Existencia final			
Detalle	Cantidad	Unitario	Total
Vacas	98	1.100	107.800
Terneras	40	320	12.800
Terneros	42	350	14.700
Total			135.300

El Resultado por tenencia de las vacas se calcula como diferencia entre los valores de reposición al cierre y al inicio aplicado a la existencia inicial.

Resultados por tenencia			
Detalle	Cantidad	Unitario	Total
Vacas	100	100	10.000
Total			10.000

Siguiendo lo dispuesto por la RT 22 estos Resultados financieros se incluyen dentro del rubro "Resultados financieros y por tenencia".

El Estado de Resultados sería:

Estado de Resultados	\$
Producción	25.300
Costo de Producción	(20.000)
Resultado Producción	5.300
Gastos de administración	(3.500)
Resultado financieros y de tenencia	10.000
Resultado final	11.800

En este caso se informa un Resultado de producción de \$ 5.300 y un Resultado de tenencia de \$ 10.000. En nuestro criterio esto no se condice con la realidad económica por las razones expuestas anteriormente.

4.2. Solución según criterios de medición de RT 22 no discriminando los Resultados por tenencia

En este caso se calcula la Producción haciendo:

Producción: Existencia final + Ventas - Compras - Existencia inicial

Producción: 135.300 + 0 - 0 - 100.000: 35.300

El Estado de Resultados sería:

Estado de Resultados	\$
Producción	35.300
Costo de Producción	(20.000)
Resultado Producción	15.300
Gastos de administración	(3.500)
Resultado financieros y de tenencia	0
Resultado final	11.800

En este caso a diferencia del anterior se informa un Resultado de producción de \$ 15.300 sin Resultado de tenencia. En nuestro criterio esto representa más adecuadamente la realidad económica aunque no compartimos el criterio de medición utilizado para las vacas.

4.3. Solución según criterios de medición RT 22 discriminando los Resultados por tenencia dentro de la Producción:

Los cálculos son los mismos realizados en el punto 4.1 y la exposición en el Estado de Resultados sería:

Estado de Resultados	\$
Producción	25.300
Resultado cambio de precios relativos	10.000
Total producción	35.300
Costo de Producción	(20.000)
Resultado Producción	15.300
Gastos de administración	(3.500)
Resultado financieros y de tenencia	0
Resultado final	11.800

En este caso, al igual que el anterior, se informa un Resultado de producción de \$ 15.300 sin Resultado de tenencia: Se informa separadamente el resultado por cambio de precios relativos pero dentro del total de la producción, situación más razonable en casos de cambios abruptos en los precios relativos. No compartimos el criterio de medición utilizado para las vacas.

4.4. Solución según NIC 41 sin información opcional

La existencia inicial está valuada a valor razonable menos costos de venta.

Existencia inicial			
Detalle	Cantidad	Unitario	Total
Vacas	100	950	95.000
Total			95.000

La existencia final ha sido calculada valuando a todos los animales a valor razonable menos los costos de venta a la fecha de cierre.

Existencia final			
Detalle	Cantidad	Unitario	Total
Vacas	98	1.060	103.880
Terneras	40	320	12.800
Terneros	42	350	14.700
Total			131.380

En este caso se calcula la Producción haciendo:

Producción: Existencia final + Ventas - Compras - Existencia inicial

Producción: 131.380 + 0 - 0 - 95.000: 36.380

El Estado de Resultados sería:

Estado de Resultados	\$
Reconocimiento inicial y cambio en el valor razonable	36.380
Costos de Producción	(20.000)
Resultados generados por activos biológicos	16.380
Gastos de administración	(3.500)
Resultado final	12.880

En este caso se han valuado todas las existencias a Valor razonable menos costos de venta determinándose un resultado generado por los activos biológicos de \$ 16.380 que a nuestro entender representa adecuadamente la realidad económica.

4.5. Solución según NIC 41 con información opcional

La existencia inicial está valuada a valor razonable menos costos de venta.

Existencia inicial			
Detalle	Cantidad	Unitario	Total
Vacas	100	950	95.000
Total			95.000

Para determinar el monto del Reconocimiento inicial y cambios físicos se consideran las existencias finales de terneros y terneras y la mortandad de 2 vacas medidas a su valor razonable, ambos valores a la fecha de cierre.

Reconocimiento inicial y cambios físicos			
Detalle	Cantidad	Unitario	Total
Ternereras	40	320	12.800
Terberos	42	350	14.700
Vacas (mortandad)	-2	1.060	-2.120
Total			25.380

La existencia final ha sido calculada valuando a todos los animales a valor razonable menos los costos de venta a la fecha de cierre.

Existencia final			
Detalle	Cantidad	Unitario	Total
Vacas	98	1.060	103.880
Ternereras	40	320	12.800
Terberos	42	350	14.700
Total			131.380

A los fines de esta resolución se supone que los cambios en el valor razonable menos costo de venta entre el inicio y cierre del ejercicio obedece a cambios en los precios relativos y no a cambios físicos de los animales.

Resultados por cambio en los precios			
Detalle	Cantidad	Unitario	Total
Vacas	100	110	11.000
Total			11.000

El Estado de Resultados sería:

Estado de Resultados	\$
Reconocimiento inicial y cambios físicos	25.380
Cambios en el valor razonable por cambios en los precios	11.000
Total Reconocimiento inicial y cambio en el valor razonable	36.380
Costo de Producción	(20.000)
Resultados generados por activos biológicos	16.380
Gastos de administración	(3.500)
Resultado final	12.880

Al igual que en el caso anterior se han valuado todas las existencias a Valor razonable menos costos de venta informándose separadamente los efectos por los cambios en el valor razonable originado en cambios de precios suponiendo que no se debían a cambios físicos.

5. CONSIDERACIONES FINALES

Con base en lo desarrollado consideramos que:

- Las normas de la RT 22, por carecer de fundamentos y casos de ejemplificación son de difícil interpretación tanto para los profesionales que deben aplicarlas, para los destinatarios de esa información así como para los docentes que deben enseñarlas.
- Por ser una norma profesional para la presentación de Estados Contables cuyos destinatarios son usuarios externos no debiera entrar en detalles de discriminación de componentes de los resultados; esto no significa desconocer la importancia que esa desagregación tiene en decisiones de gestión.
- Los cambios de precios relativos de los activos biológicos no deberían ser considerados resultados por tenencia sino que deberían formar parte del resultado de la producción.
- Los criterios de valuación de los activos biológicos utilizados en la producción pecuaria debieran ser unificados, utilizando el valor razonable menos gastos de venta para todos los bienes con independencia de su destino (excepto en los casos en que no se pueda determinar el valor razonable de forma fiable).

Constituye esta presentación un primer paso destinado a cumplir con el objetivo de superar las dificultades y complejidades en la aplicación de las normas técnicas teniendo en cuenta la relación entre la utilidad de la información para los usuarios externos y el costo de generarla.

6. BIBLIOGRAFÍA:

Di Marco, Oscar N. (2007) ¿Cuánto cuesta producir un ternero? *Visión Rural*, 14(67). www.produccion-animal.com.ar

Diz de Samittier, M., Barbieri N., Paillet E. y Santiago O. "Informe 19 CECyT - FACPCE Área Contabilidad Actividad agropecuaria: preparación y exposición de Estados Contables"

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 41 Agricultura (2014) International Accounting Standard Board IASB, disponible en: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?viewFile=26666&categoryId=913&sidebarCategoryId=1>

Maino Gerardo y Martínez Luis (1980) "La empresa agropecuaria", Ediciones Macchi, Buenos Aires.

Muchiut Viviana M. y Rudi Enrique R. (2020) *Contabilidad Agropecuaria*, Errepar, Buenos Aires

Normas Internacionales de Información Financiera, International Accounting Standard Board

Oficina de Riesgo Agropecuario (ORA) <http://www.ora.gov.ar/>

Perotti H. y Casabianca M. (2018) "Las dificultades de aplicación de la Resolución Técnica 22 frente a su nuevo texto" *Consultor Agropecuario*, Errepar

Ponssa Eduardo (2005) *Los desafíos de la empresa agropecuaria ante los riesgos de mercado*, Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, Buenos Aires en <http://www.ora.gov.ar/archivos/desafios.pdf>

Proyecto 38 de Resolución Técnica, Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Rudi Enrique (2019) Conferencia Jornadas Nacionales Agropecuarias Santa Fe 2019
<https://www.youtube.com/watch?v=6MuUJvgSNAU>,

Rudi Enrique (2013) Desagregación de ingresos y costos en la ganadería de cría y recría bovina, Revista del Instituto Internacional de Costos, N°. 11, 2013, págs. 163-182.

Rudi, Enrique (2017) "Reforma a la RT 22. Aciertos y dudas" Material de las Jornadas Agropecuarias 2017. CPCE Santa Fe Cl. Santa Fe.

Torres, Carlos F. y Subelet, Carlos J.(2020) RT N° 46 Nueva norma contable para la actividad agropecuaria, Osmar D. Buyatti Librería Editorial.

Túa Pereda, Jorge (1991) La investigación empírica en contabilidad, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.