



UNRC

Facultad de Ciencias Económicas

Carrera: Contador Público

Director: Esp. Pablo Martin Tissera

Co-directora: Mgter. Gloria Licera

Alumno: Debernardi Marcelo

DNI: 25.852.476

AÑO 2019

**LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA Y EL
NUEVO MARCO NORMATIVO.
ANÁLISIS DE CASO.**

Índice general:

Introducción:.....	5
Capítulo 1: Marco teórico conceptual.....	7
Generalidades de la empresa agropecuaria	8
Particularidades de los sistemas agropecuarios.....	9
Etapas del ciclo productivo en la Agricultura	11
Activos fijos de la producción agrícola.....	11
Modalidades y actividades de empresas agropecuarias	12
Capítulo 2: Análisis nueva resolución técnica N° 22.....	15
Definición de actividad agropecuaria	16
Definiciones de la nueva RT N° 22.....	16
La Resolución Técnica N° 22 y su nuevo texto incluido por la RT N° 46.....	20
Medición de los activos biológicos y productos agropecuarios	22
Medición de los activos biológicos y productos agropecuarios destinados a la venta en el curso normal de la actividad agropecuaria	24
Activos biológicos	24
Productos Agropecuarios	26
Medición de los bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad agropecuaria	26
Animales reproductores	26
Plantas productoras	27
Otras cuestiones contempladas en la nueva RT N° 22.....	30
Exposición.....	31
Exposición en el Estado de Situación Patrimonial	31
Exposición en el Estado de Resultado	33
Resultado final del ejercicio	35

Información complementaria	36
Capítulo 3: Caso Práctico.....	37
Desarrollo práctico.....	38
Actividad Agrícola.....	38
Actividad Ganadera	39
Papeles de trabajo para determinar los valores de los activos de la empresa.....	40
Estado de situación patrimonial.....	46
Estados de resultados	47
Nota a los estados contables.....	47
Resumen	50
Conclusión.....	51
Bibliografía.....	52

Introducción:

Las empresas agropecuarias tienen características propias que la diferencian de cualquier otra actividad económica.

La mayoría de los procedimientos de auditoría tradicionales son adaptables también en la empresa agropecuaria. El problema se plantea cuando los procedimientos citados por la doctrina como típicos no son aplicables en sentido estricto. Cuando esto sucede, el auditor debe desarrollar su tarea mediante los denominados procedimientos alternativos.

Para ello se llevará a cabo el análisis de la norma que cumple con dicho objetivo, siendo ésta, la nueva RT N° 22 de la FACPCE. La misma fue modificada la RT N° 46 de la FACPCE.

Es tal la importancia del sector agrícola en la economía, no únicamente en nuestro país sino en el contexto mundial. Es sumamente importante tener conocimiento y estar informado en cuanto a las condiciones que debe revestir el productor agropecuario para ejercer como tal su actividad. Así como también cómo deben valuarse los bienes de cambio para esta actividad tan particular, donde se destaca el proceso biológico que es el eje del análisis contable para su reconocimiento, medición y exposición. La característica distintiva de la actividad agropecuaria es el crecimiento vegetativo, en donde las plantas y los animales poseen conformaciones genéticas que le permiten autogenerar su crecimiento y producción, acrecentando su valor por variaciones cualitativas y/o cuantitativas. Éstos aumentos de valor no se encuentran directamente relacionados con los costos insumidos, sino que la inversión en estos bienes desencadena un proceso de crecimiento que se torna irreversible, quedando el monto incurrido en los mismos en un costo insignificante que no representa el verdadero valor del bien.

Como consecuencia de estas características particulares que la distinguen del resto de las actividades y luego de varios trabajos realizados sobre el tema en cuestión, y con el objetivo de medir y exponer adecuadamente el crecimiento vegetativo la FACPCE (Federación Argentina de Profesionales de Ciencias Económicas) emitió la RT N° 22.

La Resolución Técnica N° 22 tenía la finalidad de definir los criterios de valuación y exposición de los rubros específicos de la actividad agropecuaria. Determina que la valuación de los activos biológicos se concrete en función de su mercado activo. Luego

la misma fue modificada por la Resolución Técnica N° 46 la cual será el objeto principal de análisis.

Para llegar a la consecución del objetivo que se pretende, se tomarán los Estados Contables de una pyme agropecuaria principalmente con las actividades de agricultura y ganadería, se los valorará y expondrá de acuerdo a las disposiciones de la nueva RT N° 22.

Capítulo 1: Marco teórico conceptual

Generalidades de la empresa agropecuaria:

La empresa agropecuaria es aquella cuya función principal es la transformación biológica de plantas y animales vivos para obtener mediante la reproducción, mejoramiento y/o crecimiento de los mismos, bienes económicos que serán utilizados en la obtención de otros activos agropecuarios o se destinarán a la venta.

La característica de la actividad agropecuaria se manifiesta por la obtención de productos a través del crecimiento vegetativo de las plantas y animales, pues poseen conformaciones genéticas que les permiten autogenerar su crecimiento y producción, incrementando su valor por cambios cualitativos y/o cuantitativos.

Las principales características de la empresa agropecuaria son:

1) La producción se realiza con seres vivos, animales y plantas, denominados activos biológicos.

2) Su desarrollo lleva un tiempo difícilmente modificable (por ejemplo, el trigo tarda seis meses en cumplir su ciclo).

3) Es una producción dependiente del clima y suele sufrir la acción de sequías, inundaciones, granizo, fuertes vientos, etc.

4) El capital tierra involucrado en la producción tiene una alta incidencia en la composición del capital total de la empresa, por ejemplo, la empresa agropecuaria posee un capital fijo que representa entre un 60% y 80% del total.

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

Por las características de la producción agropecuaria, se pueden identificar dos grupos de factores:

A) Factores internos: elementos que integran la empresa o que, sin integrarla, son inherentes a ella. Podemos mencionar la naturaleza, el trabajo y el capital, los cuales sin duda influyen en el logro del objetivo de la empresa agropecuaria. Los factores internos, en general, son controlados por el empresario, con excepción del clima.

B) Factores externos: elementos que no forman parte de la empresa agropecuaria y no son controlados por el empresario, pero deben ser tenidos en cuenta porque inciden

en el desarrollo de la empresa, como por ejemplo: el mercado, la acción del Estado y los medios de transporte y comunicación.

Particularidades de los sistemas agropecuarios:

Consisten en la obtención de productos a través de un crecimiento vegetativo, llamado producción.

Los sistemas contables destinados a apoyar la gestión de establecimientos agropecuarios son importantes, debiendo adaptarse a las características particulares que posee. Dichas características son:

- a) El trabajo con sistemas biológicos;
- b) la existencia de una caja única para la explotación y la familia, y
- c) la forma social del trabajo.

Las estructuras de este tipo de sistemas pueden ser:

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

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

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

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

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

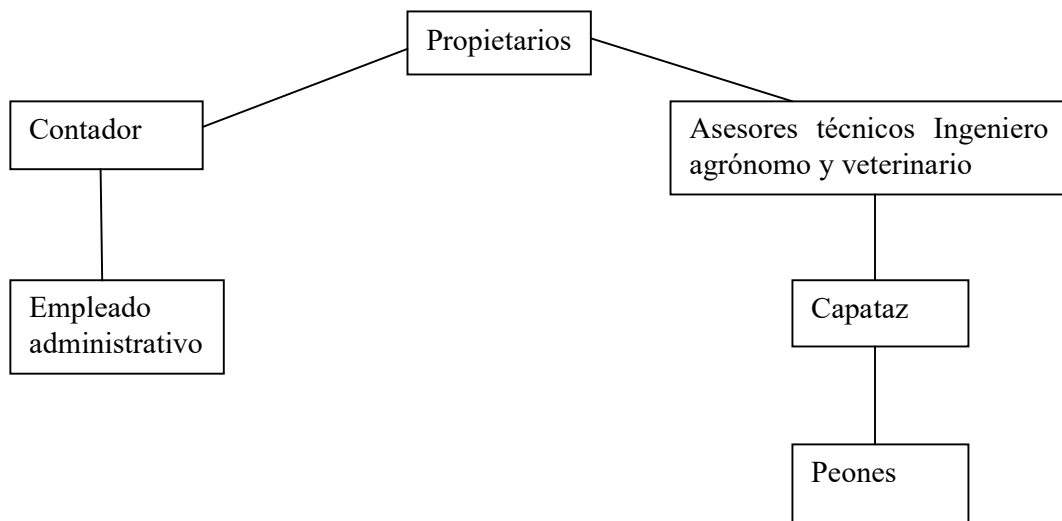
La explotación agropecuaria como empresa implica la necesidad de contar con todos los elementos técnicos idóneos; cumplir con la legislación en los aspectos impositivos, laborales y legales societarios, y la necesidad de contar con información oportuna para brindar a las instituciones bancarias que requieren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

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

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

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

Cuadro 1: Organigrama de una pyme agropecuaria.



Etapas del ciclo productivo en la agricultura:

Las etapas que completan un ciclo productivo en la agricultura son la labranza, siembra, fertilización, fumigación y cosecha, y se describen de la siguiente manera:

- Labranza: es la acción de laborar el terreno a efectos de preparar la tierra para la implantación de un cultivo.

- Siembra: es la acción de distribuir e implantar las semillas, para obtener su germinación y posterior establecimiento de las plantas. Puede efectuarse a mano o mediante la utilización de maquinarias. En lo atinente a granos en la actualidad se utiliza la siembra directa, eliminando las tareas de labranza.

- Fertilización: es la acción de fertilizar un terreno a efectos de incrementar la productividad de éste.

- Fumigación: son las tareas efectuadas para controlar enfermedades que se presentan en los cultivos (aplicación de herbicidas e insecticidas).

- Cosecha: es la acción de recoger granos, frutos, órganos herbáceos, raíces, flores, etc., en función de encontrarse en estado y cantidad requeridos.

- Rastrojos: son los residuos que quedan después de realizada la cosecha. Se pueden utilizar como recurso forrajero, pastoreándolo total o parcialmente, o como protección del suelo para evitar problemas de erosión. Además, si se incorporan al suelo, aumentan la fertilidad y las propiedades físicas de éste.

Activos fijos de la producción agrícola:

Son aquellos activos tangibles instrumentales que se emplean en la producción agropecuaria, que usualmente son de vida útil relativamente larga, por lo común no se destinan para la venta y son amortizables. Entre ellos mencionamos: alambrados, tranqueras, postes, boyeros o alambrados eléctricos, tractor, arado, rastra, rolo, sembradora, cosechadora, fumigadora, pulverizadora, plantas de silos, galpones, etc.

En el caso de los bienes de uso, entre los cuales podríamos mencionar a modo de ejemplo:

- Galpones, viviendas.
- Tractores, camiones.
- Alambrados, corrales, tranqueras.
- Campos.

Es importante recordar que las depreciaciones contabilizadas de estos bienes deberán imputarse al costo de producción, ya que son costos necesarios para llevar a cabo la actividad.

Modalidades y actividades de empresas agropecuarias:

Agricultura:

La agricultura es la actividad destinada a la obtención de granos.

Características generales:

1) La actividad agrícola, dentro de las actividades agropecuarias, se caracteriza por tener una rápida rotación del capital: cinco a siete meses, en promedio, en la mayoría de los cultivos.

2) Tiene un nivel de gastos relativamente alto en los cultivos convencionales.

3) Es la única actividad agropecuaria por la cual, en un tiempo relativamente corto, se obtiene un resultado económico pleno, es decir, se recupera el total del capital inmovilizado. En cambio en otras actividades, siempre queda un remanente de capital en stock, que continúa inmovilizado en el próximo ejercicio.

4) En el mediano plazo no requiere inversiones estructurales de capital, tales como mejoras o pasturas.

5) Es una de las producciones que más puede deteriorar el recurso suelo.

6) Es la actividad más sensible al factor climático, cantidad y momento de las precipitaciones, granizo, etc., lo que tiene una respuesta estrecha e inmediata desde el punto de vista económico.

Ganadería (bovina):

Es la rama de la actividad agropecuaria dedicada a la producción de hacienda vacuna. La ganadería bovina comprende entonces un largo proceso, que se inicia con la selección de tipos raciales, se concreta con el nacimiento del vacuno, continúa con su crianza y engorde, y termina con su colocación en los diferentes mercados. Se deben cubrir diversas necesidades de consumo, por lo que existen distintas categorías: terneros, novillos, vacas consumo; y diferentes características carniceras: dentro de los novillos, tenemos de consumo interno o de exportación.

En este proceso hay varias etapas a cumplir, que constituyen diversas actividades específicas dentro de la actividad general de la ganadería bovina. Estas actividades específicas tienen distintos objetivos de producción física, pero siempre buscando la máxima rentabilidad de cada una de ellas.

En la actividad ganadera se encuentran dos etapas bien diferenciadas: cría e invernada.

1) Cría:

Es la actividad destinada a la producción de terneros. Para lograrla, se deben aplicar criterios racionales de administración, a fin de conseguir una eficiencia productiva en esta rama.

2) Invernada:

Es la rama de la ganadería cuya actividad es el engorde de animales con el objetivo de venderlos en condiciones de ser faenados para satisfacer las demandas del consumo interno y de exportación.

Es la etapa final del proceso ganadero, que consiste en la adecuación de los productos a las necesidades del mercado, mediante un régimen alimenticio que otorgue la terminación necesaria en cobertura de carne y grasa, conforme a requerimientos de la demanda, que los faena para su comercialización interna o externa, con diversos grados de procesamiento.

De todas las ramas ésta constituye la más productiva, dado que la obtención posible de kilos de carne por hectárea en un establecimiento bien administrado, es muy superior a la producción de las actividades de crías.

El objetivo está dado por el logro de la mayor producción por superficie, mediante optimización de las aptitudes naturales potenciales.

Formas de producción:

Existen dos tipos o formas de producción:

1) Extensiva: existe baja participación de insumos y mano de obra en relación con las hectáreas en producción, es decir, la producción se efectúa en grandes establecimientos, siendo el principal alimento los forrajes.

2) Intensiva: existe gran participación de mano de obra e insumos por hectárea sometida a producción. Una forma de producción intensiva que ha prosperado es la de los feed-lot, es un sistema de engorde por confinamiento o a corral, desarrollada para producir sobre la base de una ración balanceada.

Capítulo 2: Análisis Nueva Resolución

Técnica N° 22

Definición de Actividad agropecuaria:

Siguiendo la definición de la Real Academia Española, la palabra agropecuaria se refiere a “que tiene relación con la agricultura y la ganadería. Mientras que agricultura significa labranza o cultivo de la tierra; y ganadería es definida como “Crianza, granjería o tráfico de ganados”.

La nueva RT N° 22 define que la actividad agropecuaria consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico.

La intervención del hombre en la gestión del desarrollo biológico implica que la cosecha, recolección u obtención de recursos no gestionados previamente y que sean meramente extractivas (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales) no constituyen actividad agropecuaria.

Por otro lado la Norma Contable Internacional N° 41 define a la actividad agropecuaria como la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a los productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Definiciones de la nueva RT 22:

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

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

b) En producción: aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos, (por ejemplo: animales y plantas destinadas a

funciones reproductivas, árboles frutales y florales en producción, vacas lecheras, ovejas que producen lana, etc.).

c) Terminados: aquellos que han concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos, (por ejemplo: plantines para su venta como tales, novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.). Pueden satisfacer esta definición en algunas entidades, pero en otras actividades que extienden más el ciclo biológico pueden clasificarse como activos biológicos en desarrollo (por ejemplo: plantines en explotaciones de bosques).

Animales reproductores: son aquellos animales 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.

Contrato oneroso: Se considera oneroso aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conllevan exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Desarrollo biológico: comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

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

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

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

Mercado Activo: para ser considerado como tal, se debe cumplir con tres condiciones:

- 1) Homogeneidad de los productos que se comercializan,
- 2) Existencia de compradores y vendedores en todo momento, para los bienes o servicios, y
- 3) Los precios deben ser conocidos por los entes que operan en él.

Obtención de productos agropecuarios: es la separación de los frutos de un activo biológico o la interrupción de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre específico de cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección, etc. Estas actividades incluyen los procesos de adecuación de los productos agropecuarios, necesarios para su posterior conservación o venta en condiciones técnicamente aceptables.

Plantas productoras: son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan durante más de un periodo y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. Son activos biológicos en desarrollo mientras no alcanzan la capacidad de producir sus frutos en cantidades y calidades aptas para su comercialización y son activos biológicos en producción a partir de dicha etapa. No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo los bosques cultivados para producir madera o pasta para papel).

Producción: es el incremento de valor en los activos biológicos, por cambios cuantitativos o cualitativos, volumen físico y/o calidad, como consecuencia de su transformación biológica.

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

Por ejemplo, en el caso del engorde de hacienda el proceso puede acelerarse, pero indefectiblemente el ciclo de vida animal es independiente de la intervención humana.

Capacidad de autogenerar valor: el valor que genera el proceso de transformación biológica no está estrictamente vinculado con los costos y gastos que demanda su producción, como sucede en la mayoría de los procesos industriales en los cuales el valor del producto está representado por los costos y gastos que demanda el esfuerzo económico de producción.

Valor Razonable (para la actividad agropecuaria): es el precio que se recibiría por la venta de un activo en el mercado principal (o más ventajoso en caso de no existir un mercado principal) en la fecha de la medición, en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida), independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración. Si no existen precios directamente observables en el mercado se deben utilizar las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables. El valor razonable debe considerar la ubicación física de los activos y por ende los costos de transportarlos hasta los mercados que se utilicen como referencia. No se considerarán para la medición a valor razonable los contratos de venta a futuro que se hubieran celebrado con ánimo de entregar los productos en cumplimiento del contrato.

Cuadro 2: Ejemplos de Activos Biológicos, sus correspondientes Productos Agropecuarios y Productos resultantes de su procesamiento:

Activos Biológicos.	Productos Agropecuarios	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección.
Bovinos	Reses faenadas	Hamburguesas, chacinados
Ovinos	lana	Hilo de lana
Arboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, madera.
Ganado lechero	Leche	Quesos
Porcinos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Plantas de algodón	Algodón cosechado	Hilo de algodón, vestidos
Cañas de azúcar	Caña cortada	Azúcar
Plantas de tabaco	Hojas recolectadas	Tabaco curado
Plantas productoras de te	Hojas recolectadas	Te
Plantas productoras viñedos	Uvas vendimiadas	Vino
Plantas productoras frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Sementera de trigo	Trigo cosechado	Harina
Plantas productoras olivo	Aceitunas recolectadas	Aceite de oliva

La Resolución Técnica N° 22 y su nuevo texto incluido por la RT46:

El sector agropecuario en general debería tener normas de exposición y valuación particulares; porque su proceso productivo está regido por el crecimiento y desarrollo vegetativo de los seres vivos: animales y plantas.

Un ejemplo de las características particulares de las que se habla, es: las hembras comienzan siendo mamón, ternera después, luego vaquillona y por último vaca. Cuando

ésta cumple su ciclo reproductivo, deja de ser un factor de reproducción, para ser incluida, en la categoría de bienes de cambio, con destino a la venta.

De lo expuesto surge que existen problemas de:

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

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

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

La Resolución Técnica N° 46, Nuevo texto de la Resolución Técnica N° 22 reemplazó totalmente el texto de la RT N° 22 vigente en ese momento. Esta norma, aprobada el 1 de diciembre de 2017, representa el producto final del proceso iniciado por el Proyecto 38 de Resolución Técnica, que vio la luz a fines del año 2016 y que tuvo un período de consulta de 180 días. Algunos aspectos de su contenido difieren significativamente de las propuestas originalmente incluidas en el mencionado proyecto. Por ejemplo, uno de los cambios sustanciales del Proyecto 38 lo constituía la introducción del valor razonable como criterio generalizado de medición de los activos biológicos y productos agropecuarios; sin embargo el texto aprobado por la RT N° 46 mantiene para algunas mediciones el costo de reposición.

La RT N° 22 desde su puesta en vigencia ha resultado de compleja aplicación para los profesionales, y parte de esa dificultad radica en la cantidad de criterios de medición que contiene. En este sentido se han expresado autores que han recogido evidencia empírica respecto a los problemas prácticos que enfrentan los contadores a la hora de aplicar la norma.

Es de esperar en consecuencia, que las reformas introducidas por la RT N° 46 y que constituyen el nuevo texto de la RT N° 22 deberían representar una mejora en las posibilidades de aplicación práctica de los criterios de medición y exposición específicos para la actividad agropecuaria.

De esa manera, se espera que el nuevo contenido de la RT N° 22 aspire a converger en gran medida con las disposiciones de la NIC 41. La realidad es que el Proyecto 38 resultaba más ambicioso en este aspecto, la propuesta de aplicar el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta como criterio generalizado de medición para el grueso de los activos biológicos (excepto plantas productoras) representaba una coincidencia con la norma internacional.

Medición de los activos biológicos y productos agropecuarios:

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

a) Los activos biológicos, ya sea que los mismos sean generados y/o utilizados en la actividad agropecuaria o que estén destinados a la venta.

b) Los productos agropecuarios:

- Obtenidos en el momento de la cosecha, recolección o faena.

- Controlados por sus productores y destinados a su venta o utilización posterior como semilla o insumo de la producción agropecuaria, incluyendo aquellos que están físicamente en instalaciones de terceros pero que no hayan sido vendidos a la fecha de medición.

c) Los resultados atribuibles a la producción agropecuaria.

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

a) La tierra agropecuaria.

b) Los productos agropecuarios luego de la cosecha, recolección o faena que no están controlados por sus productores.

c) Los productos agropecuarios que serán sometidos a procesamiento o transformación posterior en bienes que no son activos biológicos (por ejemplo: las uvas que serán procesadas para la obtención de vinos y mostos, etc.).

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

Como se dijo anteriormente, las normas contables contenidas en la RT N° 22 solamente resultan aplicables a los entes que desarrollan actividad agropecuaria, incluyendo aquellos que producen bienes con crecimiento vegetativo, aplicando tecnologías que hacen un uso menor o nulo de la tierra, como por ejemplo los cultivos hidropónicos (son aquellos en los que las plantas absorben los nutrientes minerales que les resultan esenciales, directamente a través del suministro de agua que se les proporciona, no requiriendo para ello la intervención de la tierra que es la que naturalmente suele servir como reserva de esos nutrientes).

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

Los momentos de medición de los activos biológicos son iguales al de cualquier activo tales como el momento inicial o de incorporación, momento de venta o consumo

y momento de cierre de ejercicio. Pero en la actividad agropecuaria existen momentos posteriores a la medición inicial y que tienen que ver con el crecimiento vegetativo. Así la norma establece una secuencia para la medición de los activos biológicos y productos agropecuarios:

- 1- Establecer su destino: destinado a la venta / consumo o a ser utilizado como factor de producción
- 2- Existencia o no de mercado activo
- 3- Etapa de desarrollo biológico.

Medición de los activos biológicos y productos agropecuarios destinados a la venta en el curso normal de la actividad agropecuaria:

Activos biológicos:

Bienes con un mercado activo en su condición actual:

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

Bienes sin un mercado activo en su condición actual, pero que existe para similares bienes con un proceso más avanzado o completado:

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

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

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

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

Si estos activos biológicos se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo biológico se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar.

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

Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado:

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

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

En caso contrario, se medirán al costo original.

Bienes que se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo biológico:

Dicha etapa es la que abarca desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho hasta el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo.

En estos casos, se debe utilizar el costo de reposición, pero si la obtención del mismo es muy costosa, la norma permite el uso alternativo del costo original.

Bienes que se encuentran después de la etapa inicial de su desarrollo biológico

Para éstos, se utilizará el valor neto del flujo de fondos a percibir siempre que los siguientes elementos a considerar para la determinación del referido flujo puedan estimarse en forma confiable y verificable.

- Precio de venta esperado: aquel estimado al momento en que se producirá la cosecha, tala o recolección. Para los cultivos tradicionales este precio aparece publicado en los mercados de granos.

- Costos y gastos adicionales hasta la venta.

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

- Riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo

- Tasa de descuento.

Productos Agropecuarios:

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

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

Medición de los bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad agropecuaria:

Animales Reproductores

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

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

En los raros casos de reproductores para los que no existe un mercado activo en ninguna de sus etapas, incluyendo aquellos animales de características especiales que no son fungibles con los de similar raza que se cotizan en mercados activos, el ente

procurará información que, de un modo fiable y verificable, le permita determinar el valor razonable de acuerdo con el punto 7.1.4 de esta Resolución Técnica. En caso de que no pudiera obtenerla, la medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el animal comience la etapa de producción, se debe comenzar el cálculo de la depreciación.

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

Plantas Productoras

La medición inicial se efectuará al costo original.

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

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

CUADRO 3: Productos agropecuarios

Productos Agropecuarios		Criterios de Medición
En el momento de la cosecha, recolección u obtención		Valor Razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
Lugar de la cosecha, recolección u obtención (controlado por sus productores)	Destinados a la venta	Valor Razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
	Destinados a ser usados como semillas o insumos en la producción agropecuaria	Valor Razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
	Destinados a ser utilizados como insumo en un proceso industrial	Costo de reposición.

CUADRO 4: Activos biológicos destinados a la venta

Según la existencia de un mercado activo	Criterio de Medición aplicable
Existe un mercado activo en su condición actual	Valor Razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
No existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado.	<p data-bbox="870 499 1338 632">Etapa inicial del desarrollo: costo de reposición de bienes y servicios para obtenerlos.</p> <p data-bbox="870 653 1338 785">Etapa posterior al desarrollo: Valor Razonable menos gastos estimados en el punto de venta.</p> <p data-bbox="870 806 1338 938">Técnicas de valoración: Flujos netos de efectivo o Costo de reposición</p>
No existe un mercado activo en su condición actual, ni en un estado ni con un proceso de desarrollo más avanzado o completado.	Valor Razonable menos gastos estimados en el punto de venta.

CUADRO 5: Activos biológicos destinados a su utilización

Subtipo	Según la existencia de un mercado activo	Etapa de desarrollo biológico	Criterio de medición aplicable
Animales reproductores	Existe un mercado activo en su condición actual	No se considera	Costo de reposición
			Costo de reposición de un bien similar, en la etapa inicial de producción, neto de depreciaciones acumuladas.
	No existe un mercado activo en su condición actual pero sí al inicio de su producción.		Valor razonable (si es fiable y verificable)
	No existe un mercado activo en ninguna de sus etapas.		Costo original (neto de depreciaciones acumuladas)
			Admite Modelo Revaluación RT N° 17 (desde etapa de producción)
Plantas productoras	No se considera	Etapa inicial	Costo original
		Etapa de producción en volúmenes y calidad comercial	Costo original (neto de depreciaciones acumuladas)
			Modelo de revaluación (RT N° 17)

Otras cuestiones contempladas en la nueva RT N° 22:

La nueva RT N° 22 incorpora dos cuestiones que no eran tratadas en la antigua versión de la norma:

Contratos de venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro

La norma clasifica estos contratos en función de la intención de cancelar la obligación mediante la entrega o no de los productos objeto de este. Si la intención de la entidad es entregar los productos para cancelar la obligación y el contrato es oneroso, se deberán medir a la fecha de cierre del período contable por el valor actual de la erogación mínima necesaria para cancelarlo:

a) pago de las penalidades contenidas en el contrato para su cancelación, o b) neto entre los importes a percibir y el valor de los activos a entregar.

Si la intención de la entidad es entregar los productos para cancelar la obligación y el contrato no es oneroso, no se reconocerán a la fecha de cierre del período contable.

Los contratos que se hubieran celebrado sin la intención de cancelar la obligación mediante la entrega de los productos objeto de este, se podrían calificar como instrumentos derivados y por lo tanto deberían reconocerse y medirse de acuerdo con la Resolución Técnica N° 18.

Subsidios estatales

Los subsidios estatales relacionados con un activo biológico que se mide a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, se reconocerán como resultado del período pero deberá analizarse si están o no sujetos al cumplimiento de condiciones futuras.

Si el subsidio está condicionado al cumplimiento de algunas condiciones en el futuro, incluidas situaciones que requieren que la entidad desarrolle o no ciertas actividades, la entidad reconocerá el subsidio del gobierno en el resultado del período solo cuando se hayan cumplido las condiciones requeridas y su percepción sea altamente probable.

Si el subsidio estatal no está sujeto al cumplimiento de condiciones futuras, su reconocimiento como resultado del período se realizará cuando el subsidio se convierta en exigible y su percepción sea altamente probable.

Exposición:

La Resolución Técnica n° 22, establece las pautas a tener en cuenta al momento de exponer los rubros específicos de la actividad agropecuaria; comenzaremos el análisis con el Estado de Situación Patrimonial y luego con el Estado de Resultados.

Exposición en el Estado de Situación Patrimonial

Los Activos Biológicos se incluirán en el estado de situación patrimonial en un rubro específico llamado Activos biológicos con excepción de las plantas productoras que se incluirán en el rubro bienes de uso, y clasificados en corrientes y no corrientes. Deberá especificarse su composición en las siguientes categorías, en función del grado de desarrollo evidenciado dentro del proceso y considerando las definiciones de:

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

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

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

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

La nueva RT N° 22 dispuso que tanto en el activo corriente como en el no corriente del modelo de estado de situación patrimonial previsto por la RT 9, se debe incorporar el rubro “Activos Biológicos” por debajo del rubro “Bienes de Cambio”.

Por otra parte, en la actualidad todos los activos biológicos deben ser expuestos en el rubro Activos Biológicos, con la única excepción de las plantas productoras, las que deben exponerse en el rubro Bienes de Uso.

El nuevo texto de la RT N° 22 establece lo siguiente:

En la información complementaria:

A) Se presentarán las plantas productoras por separado de los restantes bienes de uso.

B) Se presentará una apertura en categorías según el grado de desarrollo y las definiciones de esta resolución técnica, en: Activos biológicos en desarrollo; Activos biológicos terminados; y Activos biológicos en producción.

C) Dentro de cada una de las categorías descriptas deberán exponerse como activo corriente o no corriente según corresponda, y la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas.

D) Se informará el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de bienes valuados de acuerdo con lo prescripto por la Sección 7.1.3 de esta resolución técnica. Si los activos biológicos o la producción de los mismos se hubieren medido, utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado como mercado activo Sección 7.1.4., deberá informarlo, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

Se informará en cada caso el método de medición adoptado y en los casos de bienes valuados de acuerdo con lo prescripto por la Sección 7.1.3 de la RT N° 22, grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos. Si los activos biológicos o la producción de los mismos se hubieren medido, utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado como mercado activo (Sec. 7.1.4 de la RT N° 22), deberá informarlo, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

Productos Agropecuarios:

Los productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios, que están destinados a ser vendidos o utilizados como insumos del proceso de producción agropecuario o industrial, deben exponerse como Bienes de Cambio.

Cuadro 6: estado de situación patrimonial:

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL	RUBRO
Activos biológicos	Activos biológicos
Plantas productoras	Bienes de uso
Productos agropecuarios destinados a ser vendidos o utilizados como insumos en otro proceso agropecuario industrial	Bienes de cambio

Exposición en el Estado de Resultado

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

El nuevo texto de la RT 22 establece lo siguiente:

Exposición en el estado de resultado. Reconocimiento de ingresos por producción. En los entes dedicados a la actividad agropecuaria el hecho sustancial de generación de sus ingresos es el desarrollo biológico, denominado en esta actividad producción. El fundamento del concepto producción es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en estos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor del bien.

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

También incluirá la variación registrada durante el período en la valorización de los activos biológicos, resultante de su transformación biológica, a partir de la etapa posterior de desarrollo biológico hasta la medición al cierre del período si es anterior al

momento de la cosecha, recolección o faena. (Ejemplo: Activos biológicos de ciclos plurianuales).

Resultado de la producción agropecuaria:

El resultado de la producción agropecuaria, resultante de considerar el ingreso por la producción y sus costos asociados, se incluirá obligatoriamente en el cuerpo del estado, a continuación del resultado bruto por la venta de bienes y la prestación de servicios y antes del resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización. En aquellos entes en que la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades, este rubro deberá exponerse como el primero del estado de resultados. El resultado de la producción agropecuaria estará compuesto por:

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

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

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

d) los costos devengados durante el período atribuible a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo. Los resultados generados por el cambio de valor en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta de los productos agropecuarios controlados por sus productores y destinados a su venta, con posterioridad al momento de su cosecha, recolección o faena, no forman parte del resultado de la producción agropecuaria y deben exponerse en un rubro separado del estado de resultados a continuación de la determinación del margen bruto, denominado resultados por medición a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.

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

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

Cuadro 7: estado de resultados:

PARTIDA DE RESULTADOS	ESTADO DE RESULTADOS
Resultado de la producción agropecuaria	Después del resultado bruto por la venta de bienes menos sus costos y antes del resultado por valuación de los bienes de cambio a su valor neto de realización Si la actividad agropecuaria es la predominante debe exponerse como primero en el estado de resultados
Resultados por medición a su valor razonable menos gastos estimados en el punta de venta de productos agropecuarios.	Después del resultado bruto por la venta de bienes menos sus costos
Los resultados por tenencia de los activos biológicos medidos a su costo de reposición	Resultados financieros y por tenencia.

Resultado final del ejercicio:

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

Los resultados se dividen de la siguiente manera:

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

Lo que se pretende, con ello, es llegar a contar con los resultados de la gestión en sus diferentes facetas. Del análisis surge que, en la primera etapa, se obtiene el margen bruto de cada actividad; posteriormente, al restarse los gastos indirectos y los estructurales, se obtiene el resultado por producción. Luego, al analizar las actividades intermedias contra el costo de oportunidad que, al deducirse del resultado por producción y comercialización, determina el Resultado Neto. A su vez, al deducirse los gastos de administración, entre otros, se arriba al Resultado del Ejercicio.

Información complementaria:

En el anexo de bienes de uso, incluir las plantas productoras como un renglón separado.

2. Nota detallando:

- Activos biológicos en desarrollo
- Activos biológicos terminados
- Activos biológicos en producción

Clasificados en corrientes y no corrientes y composición en función de la naturaleza de los rubros contenidas en las mismas.

3. Nota indicando el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado.

4. Nota indicando si los activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual, ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado hubieren medido, utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado como mercado activo, describiendo las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

5. En nota a los estados contables deberá incluirse la composición de los ingresos por producción, los costos de producción referenciados con las notas o anexos que reflejen la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su función.

Capítulo 3: Caso Práctico.

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 a la empresa Venado Tuerto S.A. ubicada en la localidad de Venado Tuerto, Provincia de Santa Fe. Teniendo sus unidades productivas en las localidades de Venado Tuerto, San Eduardo y Cafferata en la provincia de Santa fe, y en Cañada Seca en la provincia de Buenos Aires. Dicha empresa es de origen familiar, del cual son socios los 4 integrantes de la familia. En los establecimientos se llevan adelante actividades agropecuarias, tanto agrícolas como ganaderas.

La totalidad de hectáreas en producción cuenta con 1.275 hectáreas en la provincia de santa fe y 3.120 hectáreas en la provincia de Buenos Aires, que se utilizan en la siguiente proporción:

Santa fe 100 % agricultura.

Buenos Aries 50 % destinadas a la actividad agrícola; y 50 % 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, trigo, pasturas.

Con respecto a la cosecha, las maquinarias utilizadas para levantar las plantaciones son contratadas 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 cosechó, se evaluará su destino.

Soja:

Se comercializa por intermedio del corredor de cereales (figura que hace de intermediario entre el productor y el exportador), es destinada a la exportación, y una fracción se puede guardar para clasificar semilla para la siguiente campaña.

Maíz:

Comercializado por intermedio del corredor de cereales, para exportación.

Una parte pequeña se deja en grano para alimentar a la hacienda, y se suele utilizar unas 30 has de este cultivo para picarlo y guardarlo en silobolsas que es uno de los principales alimentos de la hacienda.

Trigo:

El trigo una parte se comercializa como enumeramos antes la soja y el maíz es decir para exportación, y otra parte la de mejor calidad se entrega a los molinos harineros. También se guarda una parte para usar como semilla en la campaña siguiente.

Pasturas:

Las mismas se utilizan para alimento de la hacienda vacuna.

Actividad Ganadera:

La actividad realizada en campos ubicado en la provincia de Buenos Aires, es la de cría, recría de ganado vacuno. La misma no realiza engorde.

El ganado que esté en proceso de cría y recría puede tener como destino la venta o utilización del mismo.

El establecimiento rural cuenta con praderas de pasturas naturales y pasturas que son sembradas 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, rollos y una gran parte desde hace unos años se suplemente con picado (silobolsas que se hacen con maíz en pie).

Toda la venta del ganado se realiza en el mercado interno ya que solamente se venden terneros machos y hembras, pero principalmente los machos ya que gran parte de las hembras se guardan para incrementar el plantel e ir reemplazando las vacas de descarte que son vendidos en ferias.

Papeles de trabajo para determinar los valores de los activos de la empresa:

Determinación de la existencia final de cereal al cierre del ejercicio:

CEREAL	MAIZ	SOJA	TRIGO	TOTAL
Existencia Inicial	464,42	4.909,30	390,80	5.764,52
Producción	8.638,64	3.980,60	0,00	12.619,24
Producción (era sementera al 30/06/20XX)	3.918,14	0,00	0,00	3.918,14
Consumo	1.500,00	850,00	27,28	2.377,28
Ventas	10.591,37	4.774,55	0,00	15.365,92
Existencia Final	929,83	3.265,35	363,52	4.558,70

La misma se determina con la formula EI + PRODUCCION - CONSUMO - VENTAS = EXISTENCIA FINAL

Valuación al cierre de las existencias antes determinadas:

CEREALES (SOJA-MAIZ-TRIGO)

Concepto	TN	Cotización 30/06/20XX	Valuación al cierre	Cierre año anterior
MAIZ	929,83	4.300,000	3.998.269,00	2.310,00
SOJA	3.265,35	8.090,000	26.416.657,23	3.880,00
TRIGO	363,52	6.050,000	2.199.296,00	2.650,00
SORGO	0,00	0,000	0,00	1.900,00
AVENA	0,00	0,000	0,00	0,00
Subtotal	4.558,70		32.614.222,23	

menos:

Fletes: 590,37 -2.691.300,85

V.R. 29.922.921,38

Gastos estimados en el punto de venta

Comisiones: 0,5% sobre precio de venta -163.071,11

Imp. y otros gtos. directos sobre ventas: 1,50 % sobre precio de venta -489.213,33

V.R. - GEPV 29.270.636,93

Saldo contable (Ei + Compras)	<u>18.214.441,44</u>
Ajuste	11.056.195,49

El ajuste es el importe que se incrementaron en el activo los cereales valuados al valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta al cierre del ejercicio.

Determinación del costo de ventas:

COSTO DE CERALES

Concepto	TN	Cotizac prom inicio y cierre	Costo de venta
MAIZ	12.091,37	3.305,00	39.961.977,85
SOJA	5.624,55	5.985,00	33.662.949,71
TRIGO	27,28	4.350,00	118.668,00
SORGO	0,00	950,00	0,00
AVENA	0,00	0,00	0,00
Subtotal	17.743,20		73.743.595,56

menos:

Fletes promedio: (\$ 489,13 y \$ 599,87) x TN -10.474.988,22

Comisiones: 0,5% sobre precio de venta -368.717,98

Impuestos y otros gtos directos sobre ventas: 3,00% sobre precio de venta -2.212.307,87

costo de venta **60.687.581,49**

Más:

Sementera 30/06/20X-1 3.986.677,95

Costo de venta 64.674.259,44

Menos:

Gastos contabilizados 46.870.995,49

Costo de ventas (excluidos gastos) **17.803.263,95**

Para la determinación del costo de venta tomamos un promedio del precio de mercado al inicio y al cierre del ejercicio y le restamos los costos de comercialización

De esta manera el costo es medido sobre la base del valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta promedio del ejercicio.

Resultado por producción agropecuaria y por valuación de bs de cambio a su VR-GEPV:

VENTA CEREALES		61.093.813,56
Costo de venta		(64.674.259,44)
Resultado por producción agropecuaria	9.963.498,93	
Resultado por valuación de bs de cambio al V.R. - GEPV	14.909.282,57	24.872.781,50
Resultado neto		<u>21.292.335,61</u>
Existencia final		<u>29.270.636,93</u>
Comprobación saldo Capitalización (ajuste + CV – sementeras – gastos contabilizados) (EF+CV)-(EI+C)		<u>24.872.781,50</u>

Determinación del resultado de la explotación agropecuaria:**RDO DE LA EXPLOTACIÓN AGROPECUARIA**

GRANOS AL MOMENTO DE LA COSECHA (VR-GEPV AL MOMENTO DE LA COSECHA):

Grano	Total producido (en TN)	Fecha estimada de cosecha	Cotizac al momento de la cosecha	Valor al momento de la cosecha
Trigo	0	31-12-X-1		0,00
Maíz	8.639	30-04-XX	3.795,00	32.783.638,80
Maíz (era sementera al 30/06/20X-1)	3.918	31-08-X-1	2.300,00	9.011.722,00
Soja	3.981	30-04-XX	6.525,00	25.973.415,00
	<u>16.537</u>	0,00		<u>67.768.775,80</u>

menos:

Fletes -5.558.082,75

V.R. 62.210.693,05

menos:

Gastos estimados en el punto de venta -1.389.520,68

VR – GEPV 60.821.172,37

Menos :

Sementera 30-06-20X-1 3.986.677,95

menos:

Gastos de producción:

(se incluyen gastos de producción incluyendo los relacionados con la ganadería, ya que los mismos no son considerados en la determinación del Resultado correspondiente a dicha área)

SUELDOS - PRODUCCION	5.566.883,95
CARGAS SOCIALES - PRODUCCION	1.316.437,87
INDEM. POR DESPIDO	0,00
HONORARIOS PROFESIONALES	583.574,19
SEMILLAS	4.145.969,39
REGALIAS	0,00
PASTURAS	0,00

PRODUCTOS VETERINARIOS	565.804,05		
PATENTES	100.734,20		
MANTENIM, REPUESTOS Y REPARACIONES	3.900.868,85		
COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	2.797.790,37		
AGROQUIMICOS Y FERTILIZANTES	10.958.202,70		
AMORTIZACIONES BS DE USO			
PRODUCCIÓN	898.398,34		
ALQUILERES			
PERDIDOS	573.693,50		
COMISIONES POR ARRENDAMIENTO	0,00		
ARRENDAMIENTOS PERDIDOS	11.688.633,03		
LABORES DE TERCEROS	2.718.325,42		
SEGUROS	651.553,00		
SILOS Y ALMACENAJE	222.161,20		
MOVILIDAD - VIATICOS - INSPECCION	1.800,00		
MOVILIDAD HACIENDA	98.276,44		
EXAMENES PREOCUPACIONALES	1.329,00		
MANUTENCIONES	80.559,99	46.870.995,49	46.870.995,49
Resultado de la producción agropecuaria			<u>9.963.498,93</u>

**RDO POR VALUAC DE CEREALES AL VR -
GEPV**

EXISTENCIA FINAL + COSTO AL VR – GEPV AL CIERRE DEL EJERCICIO ACTUAL:

Exist. Final	29.270.636,93	
Costo de ventas	<u>64.674.259,44</u>	93.944.896,38

VR – GEPV DE GRANOS AL MOMENTO DE LA COSECHA + EI + COMPRAS:

VR - GEPV de granos al momento de la cosecha	60.821.172,37	
Existencia inicial + Compras	<u>18.214.441,44</u>	-79.035.613,81
Resultado por valuación de cereales al VR - GEPV		14.909.282,56
Resultado por valuación de hacienda vacuna al VR - GEPV		8.344.749,35
Resultado por valuación de bs de cambio al VR - GEPV		<u>23.254.031,91</u>

Bienes de cambio:

Semillas:

Variedad	Cantidad de bolsas	Precio U\$\$	TC	Precio \$	Valuación al cierre
Maíz Dekalb DK72-10 VT 3P- RIB R2 80M AR	560	216,900	21,96	4.763,12	2.667.349,44
Dekalb72-20 VT 3P- RIBB CAC 80M AR Biological Treatment	200	208,800	21,96	4.585,25	917.049,60
C DK69-10 VT 3P- RIB C4C 80M TB AR	120	181,800	21,96	3.992,33	479.079,36
Saldo al cierre					4.063.478,40

Hacienda Vacuna:

Evolución de hacienda vacuna:

CONCEPTO	TOROS	TERNEROS	TERNERAS	VAQUILLONAS	VACAS
EXISTENCIA INICIAL	42	202	451	446	1.239
NACIMIENTOS		617	565		
COMPRAS	11	0	0	0	0
VENTAS	-16	-665	-241	0	-203
MUERTES	-3	-35	-37	-20	-35
CONSUMO					-15
DEVOLUCION					
CAMBIOS DE CATEGORIA				258	154
CAMBIOS DE CATEGORIA			-258	-154	
EXISTENCIA FINAL	34	119	480	530	1.140

Valuación contable de las existencias

Categoría	Existencia final	Promedio kg.	Pcio por kg. Al 30/06/20XX	Valuación	cierre año anterior
Novillos	-	-	-	-	0,000
Toros	34	750	39,000	994.500,00	29,000
Vacas	1.140	400	35,000	15.960.000,00	31,300
Vaquillonas	530	290	42,700	6.562.990,00	36,500
Ternereras	480	160	45,000	3.456.000,00	38,500
Ternereros	119	155	46,500	857.692,50	39,000
Novillitos	-	-	-	-	0,000
Totales	2.303			27.831.182,50	

Menos: Fletes de campo a Liniers	-14,00%	<u>(3.896.365,55)</u>
V.R.		<u>23.934.816,95</u>
menos: Gastos estimados en el punto de venta		
incluyen: SENASA + Guías de tránsito -		
Municipalidad de General Villegas +		
Impuestos sobre ventas (IIBB 1 %)		
	-2,00%	<u>(556.623,65)</u>
Saldo al cierre		23.378.193,30
más: Otros		
Caballo AMASIJO -		<u>81.000,00</u>
V.R - GEPV		<u>23.459.193,30</u>
Saldo contable (Ei + Compras)		<u>23.358.914,39</u>
Ajuste		100.278,91

COSTO HACIENDA VACUNA

(A valores y pesos promedio inicio y cierre)

<i>Categoría</i>	<i>Cant. vendida</i>	<i>Promedio kg.</i>	<i>Costo promedio inicio y cierre</i>	<i>Total</i>
Novillos	-	-	-	0,00
Toros	16	765,00	34,000	416.160,00
Vacas	203	410,00	33,150	2.759.074,50
Vaquillonas	-	300,00	39,600	0,00
Terneras	241	172,50	41,750	1.735.651,88
Terneros	665	172,50	42,750	4.903.959,38
Novillitos	-	-	-	0,00
Totales	1.125			9.814.845,76

Menos: gastos estimados de transporte y venta: -16,00% (1.570.375,32)
Costo de ventas 8.244.470,44

Para la determinación del costo de venta tomamos un promedio del precio de mercado al inicio y al cierre del ejercicio y le restamos los costos de comercialización

De esta manera el costo es medido sobre la base del valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta promedio del ejercicio.

PROCREO Y VALORIZACION HACIENDA VACUNA

Resultado de la producción agropecuaria (venta y capitalización)

	<u>Contable</u>
Ventas de hacienda	
VENTA HACIENDA	8.928.530,24
Costo de venta	(8.244.470,44)
Capitalización = (EF+CV)-(EI+C)	<u>8.344.749,35</u>
Resultado neto	<u>9.028.809,15</u>
Existencia final	<u>23.459.193,30</u>
Comprobación saldo Capitalización (Ajuste de hacienda vacuna + costo de ventas)	<u>8.344.749,35</u>

Estado de situación patrimonial:

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL al 30 de junio de 20XX

(Comparativo con el ejercicio anterior)

	30/06/20XX	30/06/20X-1
	\$	\$
ACTIVO		
Activo corriente		
Caja y bancos (Nota 3.a)	6.832.166,01	360.156,90
Inversiones (Nota 3.b)	96.424,63	57.092,57
Créditos por ventas (Nota 3.c)	6.517.996,32	2.540.410,35
Otros créditos (Nota 3.d)	5.244.180,67	7.612.101,89
Activos biológicos (Nota 3.e)	56.793.308,63	48.533.954,00
Total del activo corriente	<u>75.484.076,26</u>	<u>59.103.716,11</u>
Activo no corriente		
Otros créditos (Nota 3.d)	9.044.648,47	6.566.927,02
Bienes de uso (Anexo 1)	7.337.624,07	7.532.890,67
Activos intangibles (Anexo 2)	-	-
Otros activos (Nota 3.f)	130.248,42	130.248,42
Total del activo no corriente	<u>16.512.520,96</u>	<u>14.230.066,11</u>
Total del activo	<u>91.996.597,22</u>	<u>73.333.782,22</u>
PASIVO		
Pasivo corriente		
Cuentas por pagar (Nota 3.g)	32.778.841,13	26.207.567,31
Préstamos (Nota 3.h)	1.798.194,11	24.260.452,85
Remuneraciones y cargas sociales (Nota 3.i)	1.518.657,02	1.370.168,90
Cargas fiscales (Nota 3.j)	2.970.270,34	601.026,94
Anticipos de clientes (Nota 3.k)	6.621.363,96	669.463,88
Total del pasivo corriente	<u>45.687.326,56</u>	<u>53.108.679,88</u>
Pasivo no corriente		
Préstamos (Nota 3.h)	9.523.135,47	1.175.300,00
Cargas fiscales (Nota 3.j)	4.669.467,21	5.291.214,06
Otros pasivos (Nota 3.l)	66.877,00	66.877,00
Total del pasivo no corriente	<u>14.259.479,68</u>	<u>6.533.391,06</u>
Total del pasivo	<u>59.946.806,24</u>	<u>59.642.070,94</u>
PATRIMONIO NETO		
(Según estado respectivo)	<u>32.049.790,98</u>	<u>13.691.711,28</u>
Total del pasivo y patrimonio neto	<u>91.996.597,22</u>	<u>73.333.782,22</u>

Estado de Resultados:

ESTADO DE RESULTADOS correspondiente al ejercicio finalizado el 30 de junio de 20XX (Comparativo con el ejercicio anterior)

	30/06/20XX \$	30/06/20X-1 \$
Resultado de la producción agropecuaria (Anexo 4)	9.963.498,93	(525.629,19)
Ventas netas de bienes y servicios	72.954.626,56	48.557.860,46
Costo de ventas (Anexo 4)	(72.918.729,88)	(41.852.043,99)
Resultados por medición de activos biológicos a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta (Anexo 4)	23.254.031,91	10.759.387,04
Gastos (Anexo 5):		
de Administración	(4.267.661,94)	(2.925.800,62)
de Comercialización	(2.597.001,14)	(3.105.930,15)
Resultados financieros y por tenencia (incluyendo el resultado por exposición a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda)	(9.214.197,49)	(7.494.169,65)
Otros ingresos y egresos (Nota 3.m)	<u>6.903.125,78</u>	<u>647.481,10</u>
Ganancia antes de impuestos	24.077.692,73	4.061.155,00
Impuesto a las ganancias (Nota 4)	<u>(5.719.613,03)</u>	<u>(1.467.302,68)</u>
Ganancia neta del ejercicio	<u><u>18.358.079,70</u></u>	<u><u>2.593.852,32</u></u>

Nota a los estados contables:

NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES Ejercicio finalizado el 30 de junio de 20XX (Comparativas con el ejercicio anterior)

1. BASES DE PREPARACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES

Los estados contables, con sus notas y anexos, surgen de la aplicación de las normas contables vigentes, en orden a lo cual:

- a) Las cifras expuestas en los mismos se valoraron de acuerdo con los criterios establecidos por las Resoluciones Técnicas N° 16 a 22 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), con las modificaciones introducidas por el CPCE de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Los principales criterios aplicados se describen en la Nota 2.

- b) Los estados contables han sido preparados en moneda nominal, utilizando dicha moneda como equivalente a moneda homogénea de conformidad a lo establecido en la Resolución Técnica N° 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.).

La Resolución N° 287/03 de la F.A.C.P.C.E. estableció la discontinuación de la aplicación del método de reexpresión para reflejar las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda a partir del 1° de octubre de 2003. Por su parte, el Decreto N° 664/03 del Poder Ejecutivo Nacional dispuso que se discontinúe el reconocimiento de las variaciones del poder adquisitivo de la moneda a partir del 28 de febrero de 2003.

A partir de la modificación dispuesta por Resolución Técnica N° 39 de la F.A.C.P.C.E. a las normas sobre unidad de medida de la Resolución Técnica N° 17 de la F.A.C.P.C.E., aprobada por la Resolución del Consejo Directivo del C.P.C.E.C.A.B.A. N° 20/2014, la necesidad de reexpresar los estados contables para reflejar los cambios en el poder adquisitivo de la moneda viene indicada por la existencia o no de un contexto de inflación tal que lleve a calificar a la economía altamente inflacionaria. A los fines de identificar la existencia de un entorno económico inflacionario, la Interpretación 8 brinda una pauta cuantitativa que es condición necesaria para proceder a reexpresar las cifras de los estados contables, dicha pauta consiste en que la tasa acumulada de inflación en tres años, considerando el Índice de Precios Internos al por Mayor (I.P.I.M.) elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (I.N.D.E.C.), alcance o sobrepase el 100 %, entre otros factores.

A la fecha de cierre de los estados contables, el I.N.D.E.C. no emite normalmente el I.P.I.M. y por lo tanto no se ha podido verificar la pauta de tasa de inflación acumulada en tres años establecida por la norma, ya que desde noviembre de 2015, no es posible calcular la tasa trianual de inflación. En tanto a la fecha de aprobación de los presentes estados contables el último mes para el cual el I.N.D.E.C. ha proporcionado información sobre la evolución del IPIM es octubre de 2015. Por lo tanto, en la confección de estos estados contables se ha mantenido la moneda nominal como homogénea.

- c) Se presentan de conformidad con los lineamientos de exposición prescriptos por las Resoluciones Técnicas N° 8 y 9 de la FACPCE.

2. CRITERIOS DE VALUACIÓN

Activos biológicos

Se valoraron de acuerdo con los siguientes criterios:

- Activos biológicos terminados: a sus valores razonables menos los gastos estimados en el punto de venta al cierre del ejercicio.
- Activos biológicos en desarrollo: a sus valores de costo originales reexpresados al cierre del presente ejercicio aplicando los índices indicados en la Nota 1.b).

Los importes así determinados no exceden en su conjunto los valores netos de realización de las existencias.

Activos biológicos

Corrientes:

Activos biológicos terminados:

Cereales y oleaginosas	29.270.636,93	18.214.441,44
Hacienda vacuna	23.459.193,30	22.755.532,86
Semillas	4.063.478,40	3.039.620,03

Activos biológicos en desarrollo:

Sementeras	-	3.986.677,95
Bienes a ser utilizados en el proceso productivo.		
Agroquímicos y fertilizantes	-	537.681,72

56.793.308,63	48.533.954,00
---------------	---------------

Otros activos

No corrientes:

Activos biológicos:

Equinos

	130.248,42	130.248,42
	<u>130.248,42</u>	<u>130.248,42</u>

Ejercicio finalizado el 30 de junio de 20XX

(Comparativo con el ejercicio anterior)

COSTO DE VENTAS

Rubros	30/06/20XX \$	30/06/20X-1 \$
Existencia de activos biológicos al inicio del ejercicio	48.533.954,00	46.685.653,37
Compras del ejercicio	1.089.558,18	1.437.529,19
Gastos del ejercicio (Anexo 5)	46.870.995,49	32.029.057,58
Subtotales	96.494.507,67	80.152.240,14
Resultado de la producción agropecuaria	9.963.498,93	(525.629,19)
Resultados por medición de activos biológicos a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta	23.254.031,91	10.759.387,04
Subtotales	129.712.038,51	90.385.997,99
Existencia de activos biológicos al cierre del ejercicio (Nota 3.e)	(56.793.308,63)	(48.533.954,00)
Totales	<u>72.918.729,88</u>	<u>41.852.043,99</u>

Resumen:

La Resolución Técnica N° 46 no solo ha modificado la redacción original del texto de la norma profesional aplicable a la actividad agropecuaria (R.T. N° 22), sino que ha introducido importantes cambios en el tratamiento contable de los Activos Biológicos tanto en lo referido a su medición como a su exposición, con el consecuente efecto en la determinación de los resultados.

El primer capítulo detalla las actividades que realiza la empresa agropecuaria tomada en cuestión, describiendo las características y proceso de cada uno de ellas (agricultura y ganadería).

En el segundo capítulo está desarrollado el principal objeto de estudio de este trabajo que es el referido a la medición de los activos biológicos de una empresa agropecuaria dedicada a la agricultura y ganadería. En él se detallan los conceptos de la nueva Resolución Técnica N° 22, con respecto a la medición y exposición de los activos biológicos que para la empresa en cuestión son soja, maíz, trigo, hacienda vacuna dedicada a la cría.

En el presente trabajo se intenta describir ese tratamiento contable que resulta recomendable, en función de las características de la actividad antes indicada.

Por último el tercer capítulo en el cual se muestra la empresa en cuestión como valúa y expone en sus estados contables cerrados al 30 de junio de 20XX, con todos sus papeles de trabajo para determinar las valuaciones de sus activos biológicos conforme a lo establecido en la nueva Resolución Técnica N° 22.

Conclusión:

La nueva Resolución Técnica N° 22 de la F.A.C.P.C.E. viene a cubrir una necesidad para las empresas agropecuarias dado que tiene en consideración las características distintivas y esenciales de este sector de la economía a los fines de la elaboración de informes contables destinados a terceros. Complementándose con las restantes resoluciones técnicas para culminación de los mismos.

La nueva versión de la RT N° 22 representa una mejora en la medición, exposición y contenido de la información a revelar de los activos específicos de la actividad agropecuaria.

En lo concerniente a cuestiones de medición, se puede afirmar que la nueva norma no sólo aplica criterios más adecuados, sino que ayuda a la identificación y facilita su aplicación.

En la actualidad el sector agropecuario tiene en cuenta cada vez más la confección de los informes contables ya que dicha información le sirve para la obtención de financiamiento que es imprescindible para la realización y el desarrollo de la actividad.

Bibliografía:

Resolución Técnica N° 22

Proyector de Resolución Técnica N° 38

Resolución Técnica N° 46

Resolución Técnica N° 17

FWLER NEWTON, Enrique (2007). “Análisis de Estados Contables”. Buenos Aires: Macchi.

La RT 22: Actividad Agropecuaria y la contabilidad de Gestión. CPN Rudi Enrique Roberto.

RT 46 y RT 48 Cortina Sergio.

NIC N° 41.