

TÍTULO:	CONTABILIDAD EN LA EMPRESA AGROPECUARIA
AUTOR/ES:	Marcolini, Silvina
PUBLICACIÓN:	Consultor Agropecuario
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Agosto
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

SILVINA MARCOLINI

CONTABILIDAD EN LA EMPRESA AGROPECUARIA

I - INTRODUCCIÓN

La actividad agropecuaria constituye un pilar fuerte del desarrollo de la economía argentina. Abarca un gran número de actividades, agricultura, ganadería, fruticultura, horticultura, floricultura, entre otras. Si bien todas comparten la característica de producir bienes con crecimiento vegetativo, los procesos biológicos de cada una son diferentes. Además, el clima, los suelos, las técnicas de manejo y las decisiones de producción generan procesos diferenciales, por lo que resulta imposible generalizar el análisis de un producto determinado y, mucho menos, referirse a la actividad agropecuaria como un todo.

La contabilidad se ha ocupado de la actividad agropecuaria en general. En el ámbito nacional, la medición y exposición de los activos biológicos está contenida en la [resolución técnica \(RT\) 22](#), "Normas contables profesionales: actividad agropecuaria" de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE). La trascendencia de esta norma radica, en primer término, en la separación de la actividad agropecuaria del resto de las productivas, a partir de la identificación de características que le son propias y particulares. En segundo lugar, porque incorpora un nuevo hecho sustancial generador de resultados, al que denomina producción y que solo es posible en activos con vida.

La aplicación de la RT 22 para la preparación de estados contables constituye un desafío para los profesionales de las ciencias económicas que desarrollan su actividad en el ámbito agropecuario por varias cuestiones, entre las que se mencionan:

- a) La necesidad de conocer e interpretar los procesos biológicos.
- b) La adaptación del sistema contable para captar y reflejar esos procesos biológicos.
- c) La utilización de una norma contable específica para empresas que desarrollan actividad agropecuaria.

La literatura en general se ha ocupado de revisar los criterios de medición y las pautas de exposición contenidas en la normativa tanto nacional como internacional. En este artículo iremos un paso más atrás para referirnos a la necesidad de adaptar el sistema contable, a fin de que pueda reflejar esos procesos biológicos y esté en sintonía con la RT 22.

Para ello es fundamental considerar los momentos en que se reconocen contablemente las variaciones patrimoniales, transaccionales y no transaccionales, y el tipo de activo específico al que se refieren, activos biológicos o productos agropecuarios.

En adelante se presenta una mención a las variaciones patrimoniales vinculadas a la actividad y a los tipos de activos que intervienen, un análisis de los momentos de medición, las cuentas a utilizar para reflejar, contablemente, los hechos económicos expuestos y algunas reflexiones sobre el tema.

II - VARIACIONES PATRIMONIALES

Los hechos económicos que generan variaciones en el patrimonio de un ente se clasifican, de acuerdo con el punto 4.7 de la [RT \(FACPCE\) 17](#), según correspondan a operaciones de intercambio o surjan por acontecimientos internos o externos al ente que motiven acrecentamientos, valorizaciones o desvalorizaciones de activos o pasivos. En la mayoría de los casos, determinan resultados que deben ser reconocidos en el período en que ocurran los hechos sustanciales correspondientes.

Los primeros, conocidos como resultados transaccionales, se generan a partir de operaciones de venta de bienes o prestaciones de servicios y los costos asociados a los mismos. Los segundos, o resultados no transaccionales, provienen de los cambios en los precios relativos de bienes y servicios, los avances de obra en los procesos productivos prolongados y los procesos biológicos en los activos con vida.

En la actividad agropecuaria primaria y considerando su objeto principal, es posible identificar:

- Resultados transaccionales.
- Resultados no transaccionales:

- cambios en los precios de los bienes;
- cambios físicos o provenientes del desarrollo biológico.

En lo concerniente al reconocimiento de resultados transaccionales, la empresa agropecuaria es asimilable a empresas de otros sectores productivos. En ella ocurren operaciones de compra de bienes y servicios, se incurre en costos de producción para favorecer el desarrollo de plantas y animales, se venden el producto agropecuario o el activo biológico según corresponda y se generan gastos de comercialización, administración y financieros para mantener la empresa en funcionamiento.

Respecto a los resultados no transaccionales provenientes de los cambios de precios, la situación es similar a lo planteado en el párrafo precedente e implica el reconocimiento de resultados atribuibles a cambios en los valores de activos. La gran diferencia de la empresa agropecuaria respecto a otras productivas surge por la necesidad de reconocer los cambios físicos de los activos que tienen la capacidad genética o natural de generar su propio desarrollo biológico y de reproducirse. En cualquier circunstancia, estos resultados, de acuerdo con la RT 22, determinan valorizaciones o desvalorizaciones de activos y pasivos con contrapartida en resultados.

Se identifican, a continuación, los tipos de activos específicos y los momentos de medición de cada uno de estos resultados.

II - ACTIVOS ESPECÍFICOS Y MOMENTOS DE MEDICIÓN

Los hechos económicos, que provienen de transacciones, se reconocen contablemente en el momento de ocurrencia del hecho sustancial (compras, ventas, gastos y otros), y para su registración contable se tendrá en consideración el comprobante respaldatorio correspondiente. Los hechos económicos que no provienen de transacciones también se reconocen de acuerdo a la ocurrencia, pero como la transformación biológica de un activo sucede casi de manera constante, se hace necesario identificar momentos en los que esa medición debe tener lugar, a los fines de preparar información financiera.

Para ello, es importante distinguir los activos a medir vinculados con la actividad agropecuaria. La RT 22 identifica dos tipos de activos específicos: los activos biológicos y los productos agropecuarios. La norma, en su punto 5, define a los primeros como "*planta o animal vivo*" y a los segundos como el "*producido por la separación de los frutos de un activo biológico o la interrupción de su proceso vital*". Refiere a estas acciones con los términos "recolección" y "cosecha", respectivamente. De acuerdo a lo expuesto, para referirnos a los momentos de medición, lo haremos considerando el tipo de activo.

La medición inicial de los productos agropecuarios coincide con el momento de la recolección o cosecha, según corresponda, e implica reconocer, contablemente, el activo con contrapartida en el resultado del ejercicio. En este caso, la valorización del activo se imputa a "Producción", cuenta de resultado positivo que representa los cambios cualitativos o cuantitativos del activo biológico que les dio origen. Las mediciones posteriores se hacen al cierre del ejercicio o período, donde se compara la valorización del activo a dicha fecha por aplicación de los criterios contenidos en las normas contables y la medición anterior. En este caso, la recolección o cosecha del producto agropecuario representa el cese del proceso vital y por lo tanto la contrapartida será un resultado por cambios de precios. Si el ente decidiera realizar mediciones por períodos más cortos, el tratamiento contable es el mismo al planteado para la medición periódica.

Respecto a la medición inicial de los activos biológicos, dependerá de su forma de incorporación al patrimonio. En este sentido, y de acuerdo con la RT 17, si se trata de activos adquiridos, recibidos por herencia, legado o donación, incorporados por una operación de trueque o a partir de una combinación de negocios, deberá considerarse el momento de ocurrencia de cada una de las alternativas planteadas. Ahora bien, si se trata de activos de propia producción será necesario tener en cuenta la posibilidad de asignar una medición objetiva, verificable y cuantificable y ese será el momento de la medición inicial. En este último caso puede suceder que el momento del reconocimiento inicial de estos activos coincida con el cierre del ejercicio y constituya al mismo tiempo su medición periódica.

Si la medición inicial de los activos biológicos producidos es posible al momento de su generación, la valorización del mismo tendrá como contrapartida la cuenta de resultado positivo "Producción". En las mediciones posteriores se compara la valorización del activo a dicha fecha por aplicación de los criterios contenidos en la norma contable y la medición anterior, si existe. La contrapartida será resultado y estará compuesto por variaciones atribuibles a cambios físicos y a cambios de precios. Estas mediciones posteriores corresponden al cierre del ejercicio y, si el ente decidiera realizar mediciones por períodos más cortos, el tratamiento contable es el mismo al planteado para la medición periódica.

El cuadro I siguiente resume lo expuesto respecto a los momentos de medición y el reconocimiento de resultados teniendo en cuenta la normativa contable nacional:

Cuadro I: activos específicos y momentos de medición

Activo	Momento de medición	Resultado
Productos agropecuarios	Cosecha o recolección	Producción
Productos agropecuarios	Cierre de ejercicio	Resultado por medición a valor razonable, por medición a valor neto de realización o por tenencia
Activos biológicos	Generación o producción	Producción
Activos biológicos	Cierre de ejercicio	Producción, resultado por medición a valor razonable, resultado por tenencia

Fuente: Elaboración propia

Resulta importante aclarar que el criterio de medición que corresponde aplicar a los activos surge de la norma contable, y su análisis ha sido revisado en otro trabajo. De acuerdo al objetivo del presente, las cuentas a utilizar para la registración contable son las que nos ocupan en el próximo punto.

III - CUENTAS Y PLANES DE CUENTAS

La necesidad de reconocer la transformación biológica de plantas y animales, y el resultado proveniente de ese desarrollo determina la adaptación de los planes de cuentas, a fin de incluir aquellas necesarias para llevar adelante tal registración contable. Los cambios a introducir se presentan en el activo y en los resultados, y la propuesta es consistente con los requerimientos de medición y exposición de la RT 22.

Así, dentro del activo, será necesario agregar el rubro "Activos biológicos", con la apertura necesaria para reflejar los distintos tipos de bienes según la actividad de la empresa. Es fundamental el conocimiento adecuado del proceso biológico y la variedad de bienes que maneja el ente. De acuerdo con la norma, el rubro incluye los activos destinados a la venta y a su utilización, y excluye a las plantas productoras que aparecen dentro del rubro "Bienes de uso".

Se presentan, a continuación, algunos ejemplos de rubros y sus respectivas cuentas a incluir dentro del activo y que contemplan diferentes actividades:

Agricultura extensiva

Activos biológicos

Sementeras

Bienes de cambio

Productos agropecuarios

Granos cosechados

Insumos

Semillas

Ganadería bovina de ciclo completo

Activos biológicos

Ternereros

Novillos

Vaquillonas

Vacas de cría

Toros reproductores

Bienes de cambio

Insumos

Alimento balanceado

Fardos

Fruticultura

Activos biológicos

Fruta implantada

Bienes de cambio

Productos agropecuarios

Fruta cosechada

Bienes de uso

Plantas productoras

Respecto a las cuentas de resultados, la diferencia más significativa es la inclusión de una cuenta de resultados positivos para reflejar el concepto de "Producción". Cada empresa definirá el grado de apertura de la cuenta de acuerdo a las actividades y con el objetivo de mostrar la composición requerida a los fines expositivos en el punto 9.2.2 de la norma.

A modo de ejemplo es posible plantear, como mínimo, las actividades a nivel global, esto implica:

Producción

Producción agrícola

Producción ganadera

Los costos relacionados con la producción deberán reflejarse en cuentas de resultado negativo que los contemplen. Con el objetivo de determinar resultados de producción por actividad, la apertura de los mismos debiera ser consistente con la que corresponde a las cuentas de ingresos. En este aspecto, la RT 22 -pto. 9.2.2- requiere que los gastos se clasifiquen por naturaleza y por función.

A modo de ejemplo y adoptando el criterio de clasificación de los costos por naturaleza, la cuenta puede incluir lo siguiente:

Costo de producción

Semillas
Alimento balanceado
Fardos
Honorarios ingeniero agrónomo
Honorarios médico veterinario
Fertilización
Sanidad animal
Impuesto inmobiliario rural
Tasa por hectárea
Amortizaciones maquinarias
Servicios contratados
Combustible

Ahora bien, para clasificar los costos por actividad aparece la dificultad respecto a la posibilidad de asignación directa al proceso biológico. Se proponen las siguientes alternativas para organizar la registración contable:

1. Trabajar con una cuenta única de "Costos de Producción" y una apertura en cuentas según naturaleza, como se presenta en el ejemplo anterior.
2. Trabajar con cuentas de costos clasificadas por actividad y una apertura en cuentas por naturaleza en cada una. Siguiendo con los ejemplos anteriores, corresponde separar "Costos de Producción Agrícola" de "Costos de Producción Ganadera".
3. Trabajar con cuentas de costos clasificadas por actividad y una apertura en cuentas por naturaleza en cada una, pero solo para aquellos costos y gastos que pueden asignarse de forma directa a los procesos biológicos correspondientes. Siguiendo con los ejemplos anteriores, corresponde separar "Costos de Producción Agrícola" de "Costos de Producción Ganadera". En este caso, se hará necesario prever una cuenta adicional -p. ej., "Costos de Producción Varios"- en donde se incorporen los gastos que no puedan asignarse directamente a una actividad determinada.

Si se elige la opción 1, la separación de costos de acuerdo a actividades puede hacerse al momento de preparar la información contable. En este caso, la clasificación será solamente a los fines de exposición.

Con la opción 2, la clasificación se hará desde el momento de la registración contable. La dificultad en este caso aparece con la necesidad de identificar un criterio de asignación de costos y reconocer contablemente cada una de las variaciones patrimoniales por este concepto, utilizando la o las cuentas que correspondan.

La opción 3 representa un mix entre las dos anteriores. Resulta importante aclarar, en este caso, que los gastos que han sido reconocidos contablemente, en la cuenta "Varios", se asignaran con algún criterio a cada una de las actividades, a los fines de la exposición de la información contable.

Una vez identificadas las cuentas, revisaremos la forma de utilizarlas en el registro de las variaciones patrimoniales vinculadas a la actividad, teniendo en cuenta los momentos de medición mencionados.

V - REGISTRACIÓN CONTABLE

El reconocimiento contable de las variaciones patrimoniales transaccionales se genera a partir del comprobante respaldatorio. Así, por ejemplo, la compra de activos biológicos o de insumos determina el débito de la cuenta correspondiente y la venta de activos biológicos y productos agropecuarios su baja del activo. En este último caso, cuando se trata de bienes destinados a la venta se trabaja con los asientos de venta y costo de ventas, respectivamente. La registración contable de los costos puede realizarse en el mismo momento de venta o en un momento posterior que puede ser el cierre de ejercicio. En cualquier caso, como la medición primaria de los activos destinados a la venta de acuerdo con la RT 22 es a valores corrientes, la valorización del costo coincide generalmente con el monto de la cuenta ventas y el resultado bruto es nulo.

Los gastos se reconocen contablemente en el momento de ocurrencia y determinan el débito de la cuenta que corresponda dentro del "Costo de Producción" mencionado en el punto anterior. La contrapartida puede ser el medio de pago, la generación de un pasivo o el consumo de una partida del activo.

Para el reconocimiento contable de las variaciones no transaccionales corresponde considerar los momentos planteados en el punto 3. Para los productos agropecuarios, su reconocimiento inicial coincide con la cosecha o recolección y determina el débito a la cuenta correspondiente con contrapartida en la cuenta de resultado positivo "Producción". Su medición posterior genera un ajuste a la cuenta del activo y el reconocimiento de un resultado por medición a valor razonable, resultado por medición a valor neto de realización o resultados por tenencia, según corresponda aplicar los criterios de medición propuestos por la RT 22 o la RT 17 para este tipo de activos.

Para los activos biológicos destinados a la venta, tanto al momento de reconocimiento inicial como en la medición posterior, se debita la cuenta del activo con contrapartida a resultados. Estos últimos pueden referirse a "Producción", "Medición a valor razonable" o "Resultados por tenencia" de acuerdo a que la variación sea por cambios físicos o cambios de precios.

Dentro de los activos biológicos destinados a su utilización, la norma prevé para los animales reproductores la medición a valores de reposición en el mercado y agrega la necesidad de depreciación cuando no existe un mercado en su condición actual, pero sí en una etapa anterior. Por lo expuesto, su medición posterior genera un ajuste a la cuenta del activo biológico y sus depreciaciones acumuladas al inicio del ejercicio, con contrapartida en el resultado por tenencia. Asimismo, si es necesaria la depreciación se ajusta el activo a través de la depreciación acumulada con contrapartida en la cuenta "Costo de Producción".

Para las plantas productoras, la medición a valores de costo, contemplada en la RT 22, implica el reconocimiento en la cuenta del activo de todas las erogaciones necesarias, hasta que se encuentre en condiciones de producción en volumen y calidad

comercial de frutos, momento a partir del cual comienza la depreciación.

Los montos de las cuentas de resultados permiten la determinación del "Resultado de la Producción Agropecuaria" a incluir en la información contable de publicación y de acuerdo a los requerimientos de la normativa local. El total de los "Costos de Producción" se deduce de la cuenta "Producción" para obtener el resultado antes mencionado. Recordemos que según el punto 9.2.2 de la RT 22, su inclusión es obligatoria en el Estado de Resultados y su composición es la siguiente:

- a) el valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención (cosecha, tala, recolección, etc.);
- b) la valorización registrada por los activos biológicos durante el período;
- c) la desvalorización registrada por los activos biológicos durante el período;
- 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 condiciones de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.

Siguiendo con el mismo punto de la norma, los costos de producción se referencian con las notas o anexos que reflejen la información de los gastos clasificados por naturaleza y por función.

Finalmente, la consideración de los momentos de cada una de las variaciones patrimoniales prepara el sistema contable para la aplicación del ajuste inflación y la necesidad de anticipación de partidas, cuando corresponda.

VI - REFLEXIONES FINALES

Como se expuso al comienzo, la idea de este artículo fue escribir resumidamente aquellas cuestiones que nos planteamos al momento de organizar el sistema contable de una empresa agropecuaria que, por sus especificidades, requiere la adaptación o la introducción de algunos cambios a los esquemas que utilizamos habitualmente.

Esta forma de trabajo planteada tiene dos ventajas. En primer lugar, el balance de saldos al cierre del ejercicio contendrá la apertura de cuentas y los valores necesarios para preparar la información contable de acuerdo a los requerimientos de la RT 22. En segundo lugar, la consideración de los momentos de reconocimiento de cada una de las variaciones patrimoniales prepara al sistema para la aplicación del ajuste por inflación contable.

La RT 22 ha significado un gran avance para la profesión contable desde el momento que ha identificado a la actividad agropecuaria como diferente. Esta separación ha permitido reconocer la transformación biológica de los activos y su impacto en resultados. La información contable preparada de acuerdo a la norma representa no solamente la medición fiel de los activos sino también el reconocimiento de los resultados atribuibles a cada periodo y las causas de su generación. Preparar el sistema contable para su aplicación es una tarea que muestra sus frutos, simplifica y mejora la información contable en el corto plazo.

VII - REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Cortina, Sergio (2017): "[Las normas contables profesionales. Su utilización en el análisis de gestión y la toma de decisiones en la actividad agropecuaria](#)" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - N° 24 - abril/2017 - Cita digital EOLDC095704A
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas:
 - * [Resolución técnica 17](#): Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.
 - * [Resolución técnica 22](#): Normas contables profesionales: actividad agropecuaria.
 - * [Resolución técnica 41](#): Normas contables profesionales: normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos.
- Marcolini, Silvina y Perotti, Hernán J. (2018): "[Algunos interrogantes sobre cuestiones de medición en el nuevo texto de la RT 22](#)" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - N° 34 - págs. 63-78 - diciembre/2018 - Cita digital EOLDC098781A
- Marcolini, Silvina; Perotti, Hernán J. y Zgaib, Alfredo O. (2020): "[Pautas y consideraciones específicas para la reexpresión en moneda homogénea en la actividad agropecuaria](#)" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - N° 42 - abril/2020 - Cita digital EOLDC101107A
- Rudi, Enrique (2017): "Reforma a la RT 22. Aciertos y dudas" - Material de las Jornadas Agropecuarias 2017 - CPCE Santa Fe CI - Santa Fe
- Torres, Carlos Federico (2018): "Nueva versión de la resolución técnica 22 a partir de las modificaciones previstas por la resolución técnica 46 de la FACPCE" - LL - Enfoques - N° 3