

Información contable de empresas con actividad agrícola sojera De Castro, Idalia

Abstract: En Argentina, la estructura productiva concede al sector agropecuario un lugar destacado en la economía nacional, lo que ha justificado la emisión de normas específicas que regulan la preparación de información contable. Este trabajo sigue una estructura clásica. La primera parte corresponde al análisis teórico-normativo, sobre las normas contables argentinas aplicables a empresas con actividad agropecuaria; mientras que la segunda, de carácter empírico, se centra en la agricultura y presenta un caso ad hoc referido a la utilización de la res. técnica 22 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

I. Objetivo

Analizar el contenido y la forma de presentación de agrupamientos específicos dispuestos por la res. técnica 22 para actividades agrícolas, en cultivos de ciclo menor a doce meses.

II. Introducción. Actividad agropecuaria

En Argentina, la estructura productiva se asienta tanto en la producción primaria como en las manufacturas derivadas del procesamiento de productos agropecuarios, concediendo al sector agropecuario un lugar destacado en la economía nacional de los últimos 150 años.

Los datos más recientes indican que el área sembrada con granos y algodón en la campaña 2010/11 era de 34.732.515 hectáreas (has), mientras que, en 2019/2020 se había extendido a 40.484.600 has, marcando un crecimiento constante. Aproximadamente el 80% de esa superficie ha sido destinada al cultivo de soja, maíz y trigo. La soja alcanzó su pico máximo 2015/16 y comenzó a decrecer aunque, para 2019/20, mantuvo el 40% de ocupación (MAGyP, 2021).

Esa matriz productiva ha motivado que la profesión contable argentina considere necesario elaborar normas particulares que concluyeron con la emisión de la res. técnica (RT) 22: Actividad agropecuaria (26/03/2004) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas que recomendó su aplicación a partir del 01 de enero de 2005. El texto de la RT 22, fue armonizado con las normas internacionales de contabilidad propuestas por el International Accounting Standard Board (IASB, Junta de Normas Contables Internacionales) y tuvo en cuenta lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41: Agricultura.

En 2009, el IASB, realizó modificaciones a la NIC 41 y, para recuperar la armonización entre esta y la RT 22, FACPCE emitió la Resolución Técnica 46: Nuevo texto de la Resolución Técnica N° 22: Actividad Agropecuaria (01/12/2017). La RT 46, fue la oportunidad propicia para modificar parcialmente el texto de la RT 17 y la RT 9, que receptaron aspectos específicos directamente regulados por la RT 22. Así, por ejemplo, la RT 9 en el capítulo III dedicado al estado de situación patrimonial, incorporó la sección A.5. Activos Biológicos a continuación de la sección A.4. Bienes de Cambio y actualizó el modelo del estado contable de su anexo (véase Figura 1.).

Finalmente, es necesario destacar que el proceso productivo en la actividad agropecuaria consiste en una sucesión de fenómenos biológicos que se producen hasta la obtención del producto final. Siendo continuos cuando se desarrollan sin interrupción durante un período superior a 12 meses (plurianuales) o discontinuos cuando el ciclo biológico sea menor a 12 meses.

III. Normas legales aplicables a la actividad agropecuaria

El Código Civil y Comercial de la Nación Argentina sancionado por ley 26.994 cuya vigencia [\(1\)](#) inició el 01/08/2015, establece en el art. 320, los distintos modos de relación de las personas (humanas y jurídicas) con la contabilidad y estados contables, dando lugar a cuatro categorías: sujetos obligados, voluntarios, excluidos y eximidos.

"Art. 320: Obligados. Excepciones. Están obligados a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros.

"Sin perjuicio de lo establecido en leyes especiales, quedan excluidas de las obligaciones previstas en esta Sección las personas humanas que desarrollan profesiones liberales o actividades agropecuarias y conexas no ejecutadas u organizadas en forma de empresa. Se consideran conexas las actividades dirigidas a la transformación o a la enajenación de productos agropecuarios cuando están comprendidas en el ejercicio normal de tales actividades. También pueden ser eximidas de llevar contabilidad las actividades que, por el volumen de su giro, resulta inconveniente sujetar a tales deberes según determine cada jurisdicción local".

Las empresas agropecuarias que adoptan una forma societaria están obligadas a observar las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación en lo referido a contabilidad y estados contables. Estos deberes se extienden a las personas humanas [\(2\)](#) que "realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento agropecuario".

Así las cosas, para los sujetos obligados y voluntarios (Código Civil y Comercial de la Nación, art. 320) que desarrollen la actividad agropecuaria, la emisión de estados contables conlleva el cumplimiento de las normas contables profesionales vigentes y, en particular, la res. técnica 22.

IV. Normas profesionales aplicables a la actividad agropecuaria

En Argentina, coexisten las normas contables nacionales (diferenciadas para entes pequeños, medianos y grandes) e internacionales (completas y para pymes), dando lugar a cinco esquemas regulatorios distintos. En este artículo se analiza la RT 22 y su conexión con otras resoluciones emitidas por la FACPCE.

Las normas de la RT 22 son aplicables a: Los entes que desarrollan actividad agropecuaria (RT 22.4) consistente 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 (RT 22.2); con el objetivo de medir y exponer los activos biológicos, los productos agropecuarios y los resultados atribuidos a la producción agropecuaria (RT 22.1); en oportunidad de emitir estados contables para ser presentados a terceros (excepto los que sean emitidos por entes que, en forma obligatoria u opcional, apliquen las Normas de la segunda parte de la Resolución Técnica 26: Normas contables profesionales: Adopción de las NIIF del IASB).

Concordante con lo expresado en el párrafo anterior, se desprende que:

La RT 22 se refiere exclusivamente a la medición y la exposición de los rubros específicos de la actividad agropecuaria: a) activos biológicos; b) productos agropecuarios y c) resultados atribuidos a la producción agropecuaria (RT 22.3.). Los restantes agrupamientos del

patrimonio del ente serán medidos y expuestos conforme las normas contables que le resulten aplicables; entre ellos, la tierra de uso agropecuario o los productos agropecuarios que serán sometidos a procesamiento o transformación posterior en bienes que no son activos biológicos.

Los entes pequeños o medianos que desarrollen actividad agropecuaria y hayan optado por aplicar la RT 41, deberán respetar las reglas contenidas en la RT 22, tanto por la remisión expresa indicada en el punto 3 (3) como por la ausencia de criterios de medición específicos en la RT 41.4.

IV.1. Estado de situación patrimonial

El estado de situación patrimonial es la expresión sintética del activo, pasivo y el patrimonio neto del ente expuesto de manera que se pueda ponderar la solvencia y liquidez del ente (4) emisor.

En particular, conforme lo previsto por la RT 22.9.1., se informa en el cuerpo del estado el agrupamiento específico: Activos biológicos, representativo de bienes que se encuentran en desarrollo (desde las tareas preparatorias hasta que se obtiene el producto agropecuario). En tanto que, se utilizan los rubros: Bienes de Cambio para los productos agropecuarios o Bienes de uso para los animales reproductores y las plantas productoras. Estas pautas se completan con las descripciones de la RT 9.III. y el modelo del estado de situación patrimonial incluido en su anexo, que ha sido presentado en Figura 1.

"A.5. Activos Biológicos (excepto Plantas Productoras): Son las plantas y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Se excluyen de este rubro las Plantas Productoras, que 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. No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo los bosques cultivados para madera o pasta para papel). Estas se deben incluir en el rubro Bienes de Uso.

"A.6. Bienes de uso: Son aquellos bienes tangibles (...) Se incluyen en este rubro las Plantas Productoras. Los bienes, distintos a Propiedades de Inversión y Plantas Productoras, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada".

MODELO SA					
Estado de Situación Patrimonial (o Balance General) al / / comparativo con el ejercicio anterior					
	Actual	Anterior		Actual	Anterior
Activo					
Activo corriente			Pasivo		
Caja y bancos (nota ...)			Pasivo corriente		
Inversiones temporarias (anexo... nota ...)			Deudas:		
Créditos por ventas (nota ...)			Comerciales (nota ...)		
Otros créditos (nota ...)			Préstamos (nota ...)		
Bienes de cambio (nota ...)			Remuneraciones y cargas sociales (nota ...)		
Otros activos (nota ...)			Cargas fiscales (nota ...)		
Activos Biológicos (Nota...)			Anticipos de clientes (nota ...)		
Total del activo corriente			Dividendos a pagar (nota ...)		
			Otras (nota ...)		
Activo no corriente			Total deudas		
Créditos por ventas (nota ...)			Previsiones (nota ...)		
Otros créditos (nota ...)			Total pasivo corriente		
Bienes de cambio (nota ...)					
Activos Biológicos (nota...)			Pasivo no corriente		
Bienes de uso (anexo y nota ...)			Deudas:		
Propiedades de Inversión (nota...)			(ver ejemplificación en pasivos corrientes)		
Participaciones permanentes en sociedades (anexo ... y nota ...)			Total deudas		
Otras inversiones (anexo ... y nota ...)			Previsiones (nota ...)		
Activos intangibles (anexo ... y nota ...)			Total del pasivo no corriente		
Otros activos (nota ...)			Total del pasivo		
Subtotal del activo no corriente			Participación de terceros en sociedades controladas		
Llave de negocio (nota ...) ¹					
Total del activo no corriente			Patrimonio neto (según estado correspondiente)		
Total del activo			Total del pasivo, participación de terceros y patrimonio neto		

Figura 1. Estado de Situación Patrimonial. Fuente: FACPCE. Resolución Técnica 9. Anexo — Modelo de estados contables (con modificaciones introducidas por la RT 46) (5).

La información contenida en este estado básico se amplía con la información complementaria respectiva, la que queda integrada a este a través de la referenciación.

IV.2. Estado de resultados

El marco conceptual admite que los ingresos pueden resultar del crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria (RT 16.4.2.2.). En esos entes el hecho sustancial de generación de ingresos es el desarrollo biológico, denominado "producción" y representativo del incremento de valor en los activos biológicos, por cambios cuantitativos o cualitativos —volumen físico y/o calidad—, como consecuencia de su transformación biológica (RT 22.5). 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 (RT 22.9.2.1).

La exposición de la información contable se realiza de acuerdo con las siguientes pautas:

En el cuerpo del estado, en la sección de los resultados ordinarios, se incluye el rubro específico: Resultado de la producción Agropecuaria (RT 22.9.2.2.).

En aquellos entes con actividad agropecuaria predominante respecto del conjunto de las restantes actividades: se expone como primer rubro del Estado de Resultados. En los restantes casos, se incluye entre: el Costo de los bienes vendidos y servicios prestados y el Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización.

El resultado de la producción agropecuaria se compone de: a) el valor de los productos agropecuarios al momento de su obtención, más; b) la valorización registrada por los activos biológicos ...durante el período, menos; c) la desvalorización registrada por los activos biológicos ... durante el período, menos; d) los costos devengados durante el período atribuible a la transformación biológica de los activos, su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados ... (RT 22.9.2.2. y RT 9.IV.B.4).

Los resultados generados por el cambio de valor en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta de los productos agropecuarios ... destinados a su venta ... deben exponerse en un rubro separado denominado: Resultados por medición a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta (6) (RT 22.9.2.2.).

En la actividad agrícola, cuando los bienes producidos tienen la venta asegurada, la exposición de las ventas y el costo de ventas, carecen de relevancia; sin embargo, se mantienen por exigencia de la Ley General de Sociedades (LGS), art. 64. I) a).

Los resultados por tenencia generados por activos incluyen la revalorización de elementos que componen el costo de producción y/o de los insumos que la empresa conserve en existencia.

Las normas contables tienen como objetivo brindar información útil para la toma de decisiones, cuando los métodos y criterios fijados para la medición de activos biológicos y productos agropecuarios sean diferentes a la práctica y legislación impositiva, sus efectos se trasladan al impuesto a las ganancias computado empleando el método del impuesto diferido.

En numerosas ocasiones la actividad agropecuaria cuenta con subsidios del estado a través del otorgamiento de insumos o, más recientemente, del salario complementario (7) dispuesto como uno de los beneficios del Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (ATP) creado por el Decreto 332/2020 y su extensa regulación operativa. A partir de 2017, la RT 22 ha incorporado la referencia sobre el período en el cual los subsidios del estado (que se relacionan con un activo biológico medido a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta), pueden computarse como parte integrante del resultado. En tal caso, se imputan cuando su percepción es altamente probable y; sean exigibles o se hayan cumplido las condiciones requeridas para su obtención (RT 22.8.2.).

IV.3. Información complementaria

La información complementaria, que forma parte integrante de los estados básicos, debe contener todos los datos que, siendo necesarios para la adecuada comprensión de la situación patrimonial y de los resultados del ente, no se encuentren expuestos en el cuerpo de dichos estados (RT 8. VII.A.1), como también sobre hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e incertidumbres del flujo futuro de fondos que los usuarios tipo recibirán del ente por distintos conceptos. (RT 16.2.).

En particular, la RT 22 debe ser mencionada expresamente como parte de las normas contables empleadas en la medición y exposición de los estados que se emiten. Además, se debe a) describir el criterio de medición aplicado para los activos biológicos (por ejemplo, sementeras) productos agropecuarios y resultados de la producción; b) explicar la composición de los agrupamientos: activos biológicos, bienes de cambio y bienes de uso según corresponda, como también los ingresos, costos y el resultado de la producción agropecuaria.

Asimismo, en la información complementaria, adecuada a cada caso, se presentará:

- a. Las plantas productoras por separado de los restantes bienes de uso.
- b. La apertura en categorías según el grado de desarrollo reseñado en Tabla 1.

Tabla 1. Activos biológicos			
Elemento	Categorías según el grado de desarrollo (RT 22.5)		
Activo biológico	En desarrollo	En la etapa inicial	Desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta que el crecimiento biológico permita realizar una medición confiable y verificable
		En la etapa posterior	Desde que el crecimiento biológico permita realizar una medición confiable y verificable hasta que se transforme en un <i>producto agropecuario</i>
	En producción	Están en condiciones de producir sus frutos (por ejemplo: animales y plantas destinadas a funciones reproductivas)	
	Terminados	Han concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos.	

c. La clasificación como activo corriente o no corriente que corresponda a cada categoría y, la composición en función de la naturaleza (por ejemplo, cultivo de soja).

d. El grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de bienes sin precios directamente observables en el mercado (RT 22.7.1.3).

e. Las limitaciones del mercado para ser considerado como activo (RT 22. 7.1.4.)

Los subsidios son relevantes para determinar y evaluar la rentabilidad del ente, en caso que hubieran sido imputados como resultado del período se sugiere incluir información complementaria referida a: a) naturaleza y alcance de las contingencias anexas a los subsidios obtenidos; b) el valor de los bienes recibidos o de las obligaciones evitadas, según corresponda, c) su participación relativa en los costos de producción y; d) las variaciones significativas esperadas en el nivel de subsidios gubernamentales destinados al sector agrícola.

V. Caso de análisis: establecimiento "Amanecer SA"

"Amanecer SA" está radicada en la ciudad de Charata, provincia del Chaco, su actividad principal es la producción agrícola y comercialización de soja. Cierra ejercicio económico el 31 de diciembre y dispone de doscientas hectáreas (200 has) como superficie destinada a agricultura.

El protocolo agronómico utilizado en este artículo tiene como única finalidad ordenar el tratamiento contable del cultivo de soja de primera, considerándolo una propuesta optimista, puesto que indicaría el umbral de costos, esto es, el mínimo de intervenciones y su expresión monetaria. Los supuestos particulares de esta opción son: un solo cultivo por año, la siembra y cosecha se llevan a cabo con alquiler de equipos [contratación de servicios a terceros], las tareas preparatorias y el cuidado del cultivo se realizan con equipo propio (CRUZ, DE CASTRO - SÁEZ, 2017).

Tabla 2. Resumen de costos. Protocolo optimista en el cultivo de soja.		
Tareas preparatorias: Formación del barbecho		Importe
	1º aplicación de agroquímicos (mayo/2020)	\$ 342.758,15 (1)
	2º aplicación de agroquímicos (diciembre/2020)	\$ 353.907,60 (2)
Siembra	Tecnología de siembra directa (diciembre/2020)	\$ 1.808.773,20 (3)
	Subtotal al 31/12/2020	\$ 2.505.438,95 (4)
Cuidado del cultivo		
	3º aplicación de agroquímicos (enero/2021)	\$ 497.543,84 (5)
	4º aplicación de agroquímicos (enero/2021)	\$ 540.253,52 (6)
	5º aplicación de agroquímicos (enero/2021)	\$ 272.371,20 (7)
Cosecha	Recolección de soja (abril/2021)	\$ 1.634.048,00 (8)
	Total al 30/04/2021	\$ 5.449.655,51

Para una adecuada planificación, la información contable es fundamental, sin embargo, no surge por generación espontánea debe ser captada, procesada y emitida sobre bases técnicas; sirviendo como un reporte acreditado para informar lo que ocurre en el ente (Barrionuevo, 2005). Así, el resumen de costos de producción reseñados en Tabla 2., surge de registraciones contables, algunas de las cuales se incorporan en Tablas 3. y 4. Asimismo, el detalle de la composición de los costos de producción al 31/12/2020 se incluye en Anexo I. Seguidamente se presenta la solución propuesta del caso: Establecimiento "Amanecer SA", separada en dos etapas:

V.1. Tratamiento contable hasta el 31/12/2020, fecha de cierre de ejercicio

- a) Registración contable
- b) Medición al 31/12/2020
- c) Exposición en los estados contables emitidos al 31/12/2020

V.2. Tratamiento contable entre el 01/01 y el 30/04/2021, fecha de culminación del proceso productivo

- a) Registración contable
- b) Medición al 30/04/2021
- c) Informe contable interno al 30/04/2021

V.3. Tratamiento contable hasta el 31/12/2020, fecha de cierre de ejercicio

La administración y gestión empresarial se vuelca al proceso contable, donde los datos provenientes de actos jurídicos, administrativos y técnicos con impacto económico se transforman en cuentas que permiten la elaboración de informes contables.

a) Registración contable

La registración contable comienza con el reconocimiento de los costos incurridos para preparar el suelo del futuro cultivo, esto es la imputación de activos (A) que producirán la transformación biológica futura y permitirán eventualmente —12 meses después— la obtención de ingresos vinculados a la comercialización de soja (RT 22.6 y RT 17.2.1), como se indica en Tabla 3.

Tabla 3. Registración contable. 1º aplicación de agroquímicos (mayo/2020)			
Fecha	Concepto	Debe	Haber
31/05/2020	Asiento: 1		
	Costos de producción-Glifosato (A)	\$ 308.120,53 (1)	
	Costos de producción-Combustible (A)	\$ 4.452,03 (1)	
	Insumos-Glifosato		\$ 308.120,53
	Insumos-Combustible		\$ 4.452,03
	S/Parte de producción - Minuta contable		
31/05/2020	Asiento: 2		
	Costos de producción-Mano de obra (A)	\$ 24.919,98 (1)	
	Remuneraciones a pagar		\$ 14.721,96
	Retenciones a pagar (20%)		\$ 3.680,49
	Contribuciones a pagar (25%)		\$ 4.600,61
	Provisión para SAC y cont s/SAC		\$ 1.916,92
	S/Parte de producción - S/Planilla de liq. Rem- = 50% prod.		
31/05/2020	Asiento: 3		
	Costos de producción-Depreciaciones (A)	\$ 5.265,61 (1)	
	Depreciación acumulada s/tractor		\$ 2.235,13
	Depreciación acumulada s/fumigadora		\$ 3.030,48
	S/Parte de producción - Minuta contable		
	Total	\$ 342.758,15 (1)	\$ 342.758,15

La denominación y el nivel de agregación de las cuentas en el plan de cuentas responderá a la configuración que cada profesional considere adecuada para responder a las necesidades de generación de información contable. Así por ejemplo, las cuentas analíticas que en los asientos 1 a 3 representan componentes del costo: costos de producción-glifosato, costos de producción-combustible, costos de producción-mano de obra y costos de producción-depreciaciones pueden ser reemplazadas por: costos de producción o por alternativas intermedias tales como: costos de producción-agroquímicos para recolectar datos del consumo de herbicidas (por ejemplo, glifosato), fungicidas, insecticidas o fertilizantes que se utilizan durante el proceso productivo.

La segunda aplicación de agroquímicos realizada en diciembre da lugar a similares asientos contables a los presentados en Tabla 3., por un total de \$ 353.907,60 [2].

La etapa de siembra se corresponde con la contratación de equipos y servicios de terceros que se incorporan al costo de producción (véase Tabla 4).

Tabla 4. Registración contable. Siembra (diciembre/2020)			
Fecha	Concepto	Debe	Haber
15/12/2020	<i>Asiento: 4</i>		
	Costos de producción-Semillas (A)	\$ 985.608,00 (3)	
	Costos de producción-Inoculante (A)	\$ 24.640,20 (3)	
	Semillas		\$ 985.608,00
	Insumos-Inoculante		\$ 24.640,20
	S/Parte de producción - Minuta contable		
15/12/2020	<i>Asiento: 5</i>		
	Costos de producción-Servicio de siembra (A)	\$ 798.525,00 (3)	
	IVA CF	\$ 167.690,25	
	Proveedores/Soja a entregar/Banco xx c/c		\$ 966.215,25
	S/Original factura		
	Total	\$ 1.976.463,45	\$ 1.976.463,45

b) Medición al 31/12/2020

Las tareas contables del cierre de ejercicio incluyen el procedimiento de ajuste integral por inflación, como paso previo a la medición de la sementera a valores corrientes.

Así, se parte de los importes nominales contabilizados en los meses de mayo y diciembre, reexpresando cada movimiento por el coeficiente corrector que surge de relacionar los índices de precios al consumidor (IPC) del mes de cierre de ejercicio y del mes de incorporación de cada partida al patrimonio. Posteriormente, los costos registrados contablemente como parte de las tareas preparatorias (formación del barbecho) y de siembra, deben ser determinados considerando los costos de reposición al 31/12/2020.

Tabla 5. Medición contable al 31/12/2020					
Subtotal al 31/12/2020	Importe nominal	Importe reexpresado	Ajuste por inflación	Costo de reposición -RT 22.7.1.3.-	Resultado por tenencia
	\$2.505.438,95 (4)	\$2.582.689,54 (9)	\$77.250,59 (10)	\$ 2.670.063,74 (11)	\$ 87.374,20 (12)
Nota: Ajuste por inflación (10) = (9) - (4) y Resultado por tenencia (12) = (11) - (9)					

La registración de la medición contable de las sementeras se presenta en tabla 6.

Tabla 6. Registración contable. Medición de sementera al 31/12/2020			
Fecha	Concepto	Debe	Haber
31/12/2020	<i>Asiento: 6</i>		
	Costos de producción-Glifosato	\$ 69.443,99	
	Costos de producción-Combustible	\$ 1.003,39	
	Costos de producción-Mano de obra	\$ 5.616,45	
	Costos de producción-Depreciaciones	\$ 1.186,76	
	Ajuste por inflación S/Minuta contable - Reexpresión de importes		\$ 77.250,59 (10)
31/12/2020	<i>Asiento: 7</i>		
	Costos de producción-Glifosato	\$ 87.861,49	
	Costos de producción-Combustible		\$ 700,15
	Costos de producción-Mano de obra	\$ 212,86	
	Resultado por tenencia - Cultivo de soja S/Minuta contable - Medición a valores corrientes		\$ 87.374,20 (12)
	Total	\$ 165.324,94	\$ 165.324,94

c) Exposición en los estados contables emitidos al 31/12/2020

Los estados contables representan razonablemente la situación económica, patrimonial y financiera de la explotación durante el ejercicio, sirviendo de guía para evaluar el desenvolvimiento del ente.

En el caso bajo análisis, la exposición de los agrupamientos específicos indicados por la RT 22, quedará delimitada al rubro: Activos biológicos del Estado de Situación Patrimonial por el importe total del costo de reposición de la sementera al 31/12/2020, equivalente a \$ 2.670.063,74 [11], referenciando su composición a la nota respectiva y al anexo de costos y gastos de Tabla 7.

Al cierre del ejercicio, el proceso productivo se encuentra en la etapa inicial del desarrollo biológico y no se han reconocido contablemente ingresos por producción; consecuentemente tampoco puede determinarse "resultado por producción" en los términos de la res. técnica 22.9.2.2. Los resultados por tenencia originados por el cultivo de soja, por un total de \$ 87.374,20 [12], se informan en el agrupamiento Resultados financieros y por tenencia generados por activos de la parte inferior del estado de resultados.

La información complementaria, en la parte pertinente a la actividad agrícola, está dada por: a) nota 1 — Presentación de la empresa; b) nota 2 — Bases de preparación y presentación de los Estados Contables; c) nota 3. Composición de agrupamientos del estado de situación patrimonial; y d) el Anexo III: información requerida por el art. 64, inc. b) de la ley 19.550 (costos y gastos), los que a continuación se ejemplifican.

"Nota 1. Presentación de la empresa

'Amanecer SA' es un establecimiento agrícola dedicado a la producción de soja...

"Nota 2 — Bases de preparación y presentación de los Estados Contables"

En la preparación de los presentes estados contables, se han observado las normas técnicas profesionales vigentes y sus modificaciones (resoluciones técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas —FACPCE—), en las

condiciones de su adopción por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia del Chaco.

2.1. Unidad de medida:

2.2. Exposición: Los Estados Contables han sido preparados siguiendo los lineamientos previstos en los arts. 62 al 65 de la ley 19.550, hoy Ley General de Sociedades y las Resoluciones Técnicas 6, 8, 9, 16 y 22 de la FACPCE.

2.3. Criterios de Medición: Los criterios de medición utilizados en la preparación de los Estados Contables son los prescriptos por las res. técnicas 22, 17 y 16 de la FACPCE reseñados seguidamente.

La sementera se considera activo biológico en la etapa inicial de su desarrollo biológico y se ha medido al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. La etapa inicial de desarrollo biológico 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 (RT 22, 5.).

Nota 3. Composición de agrupamientos del Estado de Situación Patrimonial

Nota 3.4. Activos Biológicos

Cultivo de soja. Etapa inicial del desarrollo (s/Anexo III) \$ 2.670.063,74 [11]

Tabla 7. Costos y gastos					
Establecimiento: "Amanecer S.A."					Anexo III
Domicilio: Colón 3864, Charata, Provincia del Chaco					
C.U.I.T. N°: 30-99900225-0					
Información requerida por el art. 64, inc. b) de la Ley 19550					
<i>Por el ejercicio anual finalizado el 31-12-2020, comparativo con el ejercicio anterior</i>					
RUBROS	Total 2020	Costo de Producción	Gastos de Adm.	Gastos de Com.	Total 2019
Remuneraciones y Contribuciones	\$ 63.165,27	\$ 63.165,27			
Semillas	\$985.608,00	\$ 985.608,00			
Agroquímicos	\$800.350,20	\$ 800.350,20			
Servicios productivos (siembra, pulverización y cosecha)	\$ 798.525,00	\$ 798.525,00			
Impuestos sobre los ingresos brutos	xxx				
Depreciación de bienes de uso	\$ 175.319,73	\$ 12.904,73			
Imp., tasas y serv. Municip.	xxx				
Energía, Agua y teléfono	xxx				
Combustibles	\$ 9.510,54	\$ 9.510,54			
Alquileres	\$ 222.190,00				
Gastos de Papelería	xxx				
Total: 31/12/2020	xxx	\$2.670.063,74 (11)	xxx	xxx	xxx
Total: 31/12/2019	xxx	xxx	xxx	xxx	

II. Tratamiento contable entre el 01/01 y el 30/04/2021, fecha de culminación del proceso productivo

a) Registración contable

La registración contable de costos del proceso productivo incurridos durante 2021, indicados en Tabla 2., seguirá las pautas empleadas para aquellos que se han devengado hasta el 31/12/2020 (véase Tabla 3).

b) Medición al 30/04/2021

La culminación del ciclo productivo es la oportunidad para la medición del activo biológico "Cultivo de soja", del "Producto agrícola - Soja", del "Ingreso por producción" y, del resultado neto de producción determinado a partir de la confrontación de los ingresos y gastos pertinentes.

Así, se parte de los importes nominales contabilizados, reexpresando cada movimiento por el coeficiente corrector correspondiente. Posteriormente, los costos registrados contablemente como parte de las tareas preparatorias (formación del barbecho), la siembra, el cuidado del cultivo y la cosecha deben ser determinados considerando los costos de reposición al 30/04/2021.

Tabla 8. Medición contable al 30/04/2021					
	Importe nominal	Importe reexpresado	Ajuste por inflación	Costo de reposición -RT 22.7.1.3.-	Resultado por tenencia
Subtotal al 31/12/2020	\$2.670.063,74 (11)				
Cuidado del cultivo (enero/2021) s/Tabla 2.	\$1.310.168,56 (5) (6) (7)				
Cosecha (abril/2021) s/Tabla 2.	\$1.634.048,00 (8)				
Total contabilizado al 30/04/2021	\$5.614.280,30 (13)	\$6.254.225,40 (14)	\$639.945,10 (15)	\$6.255.669,14 (16)	\$1.443,74 (17)
Nota: Ajuste por inflación (15) = (14) - (13) y Resultado por tenencia (17) = (16) - (14)					

Hasta aquí se cuenta con el costo de producción de soja para la campaña 2020/2021, medido al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar.

La cosecha, da lugar a la obtención de productos agropecuarios, esto es, la separación de los frutos de un activo biológico cuya valorización permite determinar el ingreso por producción.

Para este caso de aplicación, el rendimiento (8) de cosecha de soja de 1ra, fue de 2536,4 Kg/ha. Es lo mismo decir que el total cosechado es de 507,28 tn (2,53 tn/ha x 200 has).

La cotización de soja del mes de abril de 2021, en la Cámara Arbitral de Cereales de la Bolsa de Comercio de Rosario, tuvo un precio promedio de \$30.810,30 [18], para bienes comercializados en esa plaza. Sin embargo, los productos agropecuarios en el momento de su cosecha o recolección se miden a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta (RT 22.7.1.2.), que para el establecimiento Amanecer SA se da en \$21.567,21[19] por tonelada, como surge de Tabla 9.

Tabla 9. Cotización de soja				
 BOLSA DE COMERCIO DE ROSARIO CÁMARA ARBITRAL DE CEREALES				
Fecha Desde	Fecha Hasta	Promedio	Chaco 70% del precio	507,28 tn
01/04/2021	30/04/2021	\$ 30.810,30 (18)	\$ 21.567,21 (19)	\$ 10.940.614,29 (20)

Fecha de consulta: 20/08/2021.

Fuente: <https://www.cac.bcr.com.ar/es/precios-de-pizarra/consultas>.

Con los datos preparados se está en condiciones de registrar los resultados específicos de la actividad agrícola. Para ello se presentan en Tabla 10. dos alternativas, en la primera se conservan los valores brutos de ingresos y costos de producción los que se sintetizan en el informe contable sobre el resultado neto de Tabla 11. En la segunda opción, la síntesis se produce con la registración contable, obteniendo una única cuenta de resultados por el importe neto resultante. Desde el punto de vista cuantitativo resulta indiferente que variante

se adopta. Sin embargo, considerando las tareas contables que se realizan periódicamente, se recomienda la alternativa 1.

Tabla 10. Registración contable. Resultados al 30/04/2021			
Alternativa 1			
Fecha	Concepto	Debe	Haber
30/04/2021	Producto agrícola - soja (A)	\$10.940.614,29 (20)	
	Ingresos por producción - soja (I)		\$10.940.614,29 (20)
	S/Parte de producción - Valor de cotización - Minuta contable		
30/04/2021	Gastos de producción - soja (G)	\$ 6.255.669,14 (16)	
	Costos de producción		\$ 6.255.669,14 (16)
	S/Parte de producción - Minuta contable		
	Total	\$ 17.196.283,43	\$ 17.196.283,43

Alternativa 2

Fecha	Concepto	Debe	Haber
30/04/2021	Producto agrícola - Soja (A)	\$10.940.614,29 (20)	
	Costos de producción		\$ 6.255.669,14 (16)
	Resultado de producción		\$ 4.684.945,15 (21)
	S/Parte de producción - Valor de cotización - Minuta contable		
	Total	\$ 10.940.614,29	\$ 10.940.614,29

En forma previa a los asientos sugeridos en Tabla 10, se cancelaron las cuentas analíticas representativas de elementos del costo, las que han transferido sus importes a la cuenta colectiva: Costos de Producción.

c) Informe contable interno al 30/04/2021

La determinación del resultado de la producción agropecuaria al 30/04/2021, deviene de correlacionar los ingresos y gastos específicos, como se puede observar en Tabla 11.

Tabla 11. Resultado neto de producción agrícola. RT22.9.2.2.		
Ingresos por producción - soja	a) el valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención.	\$ 10.940.614,29 (20)
Gastos de producción - soja	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 vendido o utilizado en otras etapas del proceso productivo.	(\$ 6.255.669,14) (16)
Resultado de producción		\$ 4.684.945,15 (21)

VI. Conclusiones

La RT 22 alcanza exclusivamente a la medición (tanto inicial como periódica) y la exposición de: a) activos biológicos; b) productos agropecuarios y c) resultados atribuidos a la producción agropecuaria (RT 22.3.). Los restantes agrupamientos del patrimonio del ente serán medidos y expuestos conforme las normas contables que le resulten aplicables.

Conforme lo previsto por la RT 22.9.1., se informa en el cuerpo del estado el agrupamiento específico: Activos biológicos, representativo de bienes que se encuentran en desarrollo (desde las tareas preparatorias hasta que se obtiene el producto agropecuario). En tanto que, se utilizan los rubros: Bienes de Cambio para los productos agropecuarios o Bienes de uso para los animales reproductores y las plantas productoras.

El marco conceptual admite que los ingresos pueden resultar del crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria (RT 16.4.2.2.). En dichos entes el hecho sustancial de generación de ingresos es el desarrollo biológico o producción, representativo del incremento de valor en los activos biológicos, por cambios cuantitativos o cualitativos —volumen físico y/o calidad—, como consecuencia de su transformación biológica (RT 22.5).

En el cuerpo del estado de resultados, en la sección de los resultados ordinarios, se incluye el rubro específico: Resultado de la producción Agropecuaria (RT 22.9.2.2.), como primer agrupamiento cuando la actividad agropecuaria sea predominante y, en caso contrario, entre: el Costo de los bienes vendidos y servicios prestados y el Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización.

La exposición del resultado bruto de ventas carece de relevancia puesto que el esfuerzo generador del resultado está dado en la producción del bien, no en su venta. Sin embargo, su exposición es requerida por la LGS.

Anexo I. Planilla de costos 2020

Superficie: 200 has (sembradas y cosechadas)

Primera parte - Proceso productivo durante 2020				Tareas preparatorias: Formación del barbecho						
Protocolo optimista			Valores unitarios		1ª aplicación (mayo/2020)			2ª aplicación (diciembre/2020)		
Elemento del costo	Mone- da	UM	may-20	dic-20	Dosis/ha	To- tal	Importe	Dosis/ha	To- tal	Importe
Herbicida: Glifosato granulado (concentración 74,7 %)	U\$\$	kg	\$ 513,53	\$ 775,71	3kg/ha	600	\$ 308.120,53	2kg/ha	400	\$ 310.284,00
Herbicida: Clorimuron ^(*)	U\$\$	kg		\$ 6.559,31						
Insecticida: Deltametrina/ Lamdacia-lotrina ^(*)	U\$\$	L.		\$ 637,68						
Insecticida: Tiametoxan con lamdacia-lotrina/lmida 20 + lambda 10) ^(*)	U\$\$	L.		\$ 3.017,28						
Insecticida: Bifentrin ^(*)	U\$\$	L.		\$ 1.078,01						
Fungicida: Carbendazim (Carbendazin: conc. al 50%) ^(*)	U\$\$	L.		\$ 621,71						
Fungicida: Tebuconazole ^(*)	U\$\$	L.		\$ 2.340,82						
Coadyuvante: Aceite agrícola ^(*)	U\$\$	L.		\$ 234,99						
Semillas: Variedad. Ciclo VIII	U\$\$	kg		\$ 82,13						
Inoculante	U\$\$	kg		\$ 2,05						
Fertilizante: Fosfato Diamónico	U\$\$	kg								
Servicio de siembra	U\$\$	ha		\$ 3.992,63						
Servicio de cosecha ^(*)	U\$\$	ha		\$ 7.072,65						
Combustible: Gas Oil	\$	L.	\$ 53,00	\$ 56,61	0,16/hp/H	84	\$ 4.452,03	0,16/hp/H	84	\$ 4.755,27
Remuneraciones (mecánico - tractorista)	\$	mes	\$ 36.804,90	\$ 45.414,35	1/2	0,50	\$ 18.402,45	1/2	0,50	\$ 22.707,18
Bono no remunerativo	\$	mes		\$ 3.333,33				1/2	0,50	\$ 1.666,67
Contribuciones patronales (25%)	\$	mes	\$ 9.201,23	\$ 11.353,59	1/2	0,50	\$ 4.600,61	1/2	0,50	\$ 5.676,79
SAC y contribuciones patronales	\$	mes	\$ 3.833,84	\$ 4.730,66	1/2	0,50	\$ 1.916,92	1/2	0,50	\$ 2.365,33
Depreciación del tractor de 90hp	\$	H	\$ 372,52	\$ 456,48	34,2ha/H	6,00	\$ 2.235,13	34,2ha/H	6,00	\$ 2.738,87
Depreciación fumigadora de arrastre de 25mts. de largo	\$	H	\$ 505,08	\$ 618,91	34,2ha/H	6,00	\$ 3.030,48	34,2ha/H	6,00	\$ 3.713,49
							\$ 342.758,15 (1)			\$ 353.907,60 (2)

Primera parte - Proceso productivo durante 2020	Siembra			Importe total	Importe reexesado	Costo de reposición
	(diciembre/2020)					
Protocolo optimista	Dosis/ha	Total	Importe			
Elemento del costo						
Herbicida: Glifosato granulado (concentración 74,7%)				\$ 618.404,53	\$ 687.848,51	\$ 775.710,00
Herbicida: Clorimuron (*)						
Insecticida: Deltametrina/ Lamdacialotrina (*)						
Insecticida: Tiametoxan con lamdacialotrina/Imida 20 + lambda 10) (*)						
Insecticida: Bifentrin (*)						
Fungicida: Carbendazim (Carbendazin: conc. al 50%) (*)						
Fungicida: Tebuconazole (*)						
Coadyuvante: Aceite agrícola (*)						
Semillas: Variedad. Ciclo VIII	60kg/ha	12000	\$ 985.608,00	\$ 985.608,00	\$ 985.608,00	\$ 985.608,00
Inoculante	60kg/ha	12000	\$ 24.640,20	\$ 24.640,20	\$ 24.640,20	\$ 24.640,20
Fertilizante: Fosfato Diamónico	50kg/ha	10000				
Servicio de siembra	1serv/ha	200	\$ 798.525,00	\$ 798.525,00	\$ 798.525,00	\$ 798.525,00
Servicio de cosecha (*)						
Combustible: Gas Oil				\$ 9207,30	\$ 10.210,69	\$ 9.510,54
Remuneraciones (mecánico - tractorista)				\$ 41.109,63	\$ 45.257,16	\$ 45.414,35
Bono no remunerativo				\$ 1.666,67	\$ 1.666,67	\$ 1.666,67
Contribuciones patronales (25%)				\$ 10.277,40	\$ 11.314,29	\$ 11.353,59
SAC y contribuciones patronales				\$ 4.282,25	\$ 4.714,29	\$ 4.730,66
Depreciación del tractor de 90hp				\$ 4.974,00	\$ 5.477,75	\$ 5.477,75
Depreciación fumigadora de arrastre de 25mts. de largo				\$ 6.743,97	\$ 7.426,98	\$ 7.426,98
			\$ 1.808.773,20 (3)	\$ 2.505.438,95 (4)	\$ 2.582.689,54 (9)	\$ 2.670.063,74 (11)

Nota: Esta planilla detalla los costos para todo el ciclo biológico. Las filas en blanco (*) representan costos que corresponden a la etapa enero/abril 2021.

VII. Referencias bibliográficas

BARRIONUEVO, R. L. (2005). "El alto precio de no contar con información de costos." Enfoques, agosto, Buenos Aires: La Ley.

CRUZ, R. T. - DE CASTRO, I - SÁEZ, R. (2017). "Los costos de producir soja en las pequeñas empresas chaqueñas". Argentina. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas - UNNE, Número 19, Primavera 2017, ISSN 1668-6365, ps. 135 - 149. doi: <http://dx.doi.org/10.30972/rfce.0192861>.

FACPCE. Resoluciones Técnicas 6, 8, 9, 16, 17, 22 y 41.

Ley 26.994, Código Civil y Comercial de la Nación (Código Civil y Comercial de la Nación).

Ley 19.550, Ley General de Sociedades (LGS).

Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca de Argentina —MAGyP—. (2021). Estimaciones agrícolas. Informe semanal. 26 de agosto de 2021. Recuperado el 29/08/2021. Disponible en:

https://www.magyp.gov.ar/sitio/areas/estimaciones/_archivos/estimaciones/210000_2021/210800_Agosto/21

(1) La Ley 27.077 estableció la vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, a partir del 1° de agosto de 2015, anticipando su aplicación respecto del plazo original indicado por la Ley 26.994 que disponía la vigencia el 1° de enero de 2016.

(2) A la fecha, no se ha tomado conocimiento de personas humanas que cumplan las imposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación.

(3) RT 41.3. (2° y 3° parte), respecto del contenido y la forma de los estados contables deben aplicarse, según el b caso, las resoluciones técnicas 8, 9, 11, 14, 21, 22, 23, 24 con sus respectivas interpretaciones y las modalidades establecidas en el Anexo III de la segunda o tercer parte, según corresponda a EP o EM, respectivamente.

(4) En estados consolidados informa también la participación de los accionistas no controlantes en empresas controladas (RT 8.III.A.2. y RT 16.4.1.).

(5) Véase en <https://www.facpe.org.ar/>.

(6) RT 9.IV.B.5, el agrupamiento es: Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización.

(7) Consiste en una suma abonada por la Administración Nacional de la Seguridad Social para todos o parte de los trabajadores en relación de dependencia cuyos empleadores cumplan con los requisitos establecidos.

(8) En la provincia del Chaco el rendimiento aproximado que va desde 1900 a 3700 kg/ha. El valor considerado para este caso responde al promedio provincial del período 2015/2020.