

ANÁLISIS DE LA NUA [T.O. RT (FACPCE) 59/2024] EN LA ACTIVIDAD GANADERA DE CRÍA BOVINA. UN CASO EJEMPLIFICATIVO DE VALUACIÓN AL COSTO



Omar E. Tonelli ✓ Jorge D. Simaro ✓ María Inés Martinefski ✓ 04/08/2024

Esta doctrina fue publicada en:

- Consultor Agropecuario

I - INTRODUCCIÓN

Este trabajo es continuación del publicado en el N° 67 de este Consultor Agropecuario, titulado “La actividad ganadera de cría: las complejidades de la NUA y el Proyecto N° 52 de resolución técnica. Un caso práctico”, cuyo objetivo fue analizar las disposiciones de la resolución técnica (FACPCE) 54/2022 [t.o. RT (FACPCE) 56/2023], “Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA)” y el entonces Proyecto 52 de resolución técnica (P52RT) en lo que respecta a la actividad ganadera de cría y exponer el tratamiento contable resultante a un caso en cuya resolución se consideraron las disposiciones aplicables a las entidades incluidas en el inciso c) del párrafo 5 “Demás entidades”, utilizando para los activos biológicos el modelo de valor razonable menos gastos en el punto de venta.

Con fecha 28/6/2024, la FACPCE emitió la resolución técnica 59/2024, “Aclaraciones previas a la implementación de la resolución técnica 54” [RT (FACPCE) 59/2024], donde incorporan las modificaciones, en lo que se refiere a la actividad agropecuaria, tal como estaban redactadas en el P52RT. Por lo tanto, todas las apreciaciones manifestadas en ese artículo son válidas también para esta resolución técnica.

El objetivo de esta presentación es analizar las disposiciones de la norma para las entidades incluidas en los incisos a) y b) del párrafo 5, “Entidades pequeñas” y “Entidades medianas”, que permite la posibilidad de valorar *los activos biológicos a su costo de adquisición o producción*. Para su ejemplificación, utilizaremos el mismo caso del artículo anterior.

II - CRITERIOS DE VALUACIÓN DE LA NUA

Recordamos que los criterios de valuación aplicables al cierre de ejercicio de los “activos biológicos” y los “activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones”, que componen un establecimiento ganadero de cría con base a la interpretación realizada sobre las disposiciones de la NUA [t.o. RT (FACPCE) 59/2024(1)] discriminados por tipos de entes (pequeños, medianos y restantes) son los que se muestran en la tabla 1 (Tonelli et al, 2024):

Tabla 1. Criterios de medición al cierre

Denominación	Medición al cierre del ejercicio
<p>Terneros Terneras</p>	<p>EP: costo de adquisición o producción. EM: VR-GPV o costo de adquisición o producción si existe CoED. Demás casos: VR-GPV.</p>
<p>Vaquillonas adquiridas o producidas antes de entrar al proceso productivo</p>	<p>EP: costo de adquisición o producción. EM: VR-GPV o costo de adquisición o producción si existe CoED. Demás casos: VR-GPV.</p>
<p>Vaquillonas adquiridas o producidas al entrar al proceso productivo y hasta el momento de la parición</p>	<p>Costo atribuido: VR-GPV en el momento de comenzar su utilización.</p>
<p>Vacas adquiridas</p>	<p>Modelo de costo: Costo de adquisición. Depreciación acumulada. Desvalorizaciones. Modelo de revaluación: valor razonable, en el momento de la revaluación. - Depreciación acumulada. Desvalorización.</p>
<p>Vacas de propia producción</p>	<p>Modelo de costo: Costo atribuido (VR-GPV en el momento de comenzar su utilización). Depreciación. Desvalorizaciones. Modelo de revaluación: valor razonable, en el momento de la revaluación. Depreciación acumulada. Desvalorización. Se deprecian a partir de la primera parición.</p>
<p>Vaca preñada No contemplado específicamente</p>	<p>Modelo de costo: Costo de adquisición o costo atribuido. Depreciación acumulada. Desvalorizaciones. Modelo de revaluación: valor razonable, en el momento de la revaluación. Depreciación acumulada. Desvalorización.</p>
<p>Toro de descarte</p>	<p>VR-GPV.</p>

Vaca de descarte	VR-GPV.
Toros	Modelo de costo: Costo de adquisición. Depreciación acumulada. Desvalorizaciones. Modelo de revaluación: valor razonable, en el momento de la revaluación. Depreciación acumulada. Desvalorización.
Fuente: elaboración propia	

III - MODELO DE VALUACIÓN AL COSTO

En este modelo, los bienes son valuados teniendo en cuenta el sacrificio económico que fue necesario realizar para adquirirlos o producirlos, reconociéndose las ganancias únicamente por las transacciones que realicen los entes.

La NUA establece que los costos en general se medirán en función de la suma de:

- a) los importes de efectivo o sus equivalentes pagados o que se obliga a entregar, y
- b) el valor corriente de las contraprestaciones diferentes del efectivo o sus equivalentes entregados o que se obliga a entregar por, o como consecuencia de la adquisición, producción o construcción de un activo (párr. 102).

En los casos de costos de producción o implantación de un activo, los párrafos 104 y 105 indican que se aplicará el modelo de costeo completo mediante la suma de los siguientes componentes:

- a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su producción;
- b) los costos de conversión (mano de obra, servicios, depreciaciones y otras cargas), tanto variables como fijos;
- c) los costos directos que demande la puesta en marcha y/o las pruebas destinadas a evaluar si el activo está en condiciones de utilizarse según el uso y las condiciones previstas en el proyecto de producción o construcción, neto de los ingresos que genere la venta de productos con valor comercial que se obtengan durante este período;
- d) los costos financieros, si correspondiera computarlos según lo establecido en el apartado "Tratamiento de los costos financieros" (párrs. 136 a 142).

Específicamente, el Capítulo 10 ("Actividad agropecuaria") dispone *la posibilidad* -que no existía en la RT (FACPCE) 22/2004- de que los *activos biológicos (aunque tengan mercado activo)* puedan medirse a su costo de adquisición o producción. Así lo indica para:

- la medición inicial de bienes comprados o producidos [párr. 1026, incs. a) y b)];
- la medición posterior al cierre del ejercicio en:
 - a) los entes pequeños (EP) [párr. 1027, inc. b), pto. i)], y
 - b) los entes medianos (EM) como una alternativa admitida cuando el cálculo del VR-GPV

implique un costo o esfuerzo desproporcionado (CoED) -tal como lo dispone el párr. 83- [párr. 1027, inc. b), pto. ii)].

Este criterio no tiene antecedentes en la doctrina y en la normativa profesional, ya que el informe (FACPCE) 19 [antecedente de la RT (FACPCE) 22/2004] refiere que aún en un modelo de valuación al costo era aceptable la valuación de los activos agropecuarios a su valor neto de realización, compartiendo la opinión de Paton y Raimondi. El fundamento de la aplicación de valores corrientes en la producción agropecuaria es la particularidad distintiva de esta actividad: el desarrollo biológico o crecimiento vegetativo, que provoca que los costos incurridos no sean representativos del valor de este tipo de bienes.

Los costos de producción agropecuarios están entre los más difíciles de determinar, dado que presentan un factor adicional que es el crecimiento biológico (AACREA, 2011), generalmente se trata de procesos continuos y con producción conjunta de diversos tipos de animales y cultivos.

Sin pretender adentrarnos en cuestiones que son propias de la contabilidad de costos y gestión, señalaremos básicamente las distintas consideraciones que deberían tenerse en cuenta a la hora de la asignación de costos al valorar bienes al costo de producción (Rudi, 2015):

- Unidad objeto del costeo o concentración de los mismos (ej., terneros).
- Unidad de costeo (ej., cabezas) y sobre esa base clasificarlos adecuadamente por direccionalidad en directos e indirectos.
- Bases de acumulación: por órdenes (ej., sementera de trigo) o por procesos (utilizado en producciones continuas, estandarizadas y repetitivas aplicado en empresas dedicadas a la ganadería extensiva, bovinos de leche y plantaciones).

Cuando se valúan los bienes a valores corrientes, la asignación de costos solamente puede plantear *cuestiones de exposición*, pero al establecer la valuación al costo para determinados bienes (ej., terneros) y la valuación a valor razonable menos gastos en el punto de venta para otros (vaquillonas en el momento de entrar en producción) se convierte en un *problema de medición y determinación de resultados* por lo que se hace necesario contar con la información necesaria para tal discriminación.

IV - LOS COSTOS EN LA GANADERÍA DE CRÍA

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

Como sostienen Maino y Martínez (1980), por cada ternero logrado es preciso mantener en el campo:

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

La medición de los animales a valores corrientes, vigentes desde la sanción de la resolución técnica (FACPCE) 22/2004, permitía -a los fines de presentación de

información contable para usuarios externos- la utilización de costeo por procesos en producciones continuas como la ganadería, donde no es necesario conocer el costo específico de un animal, sino el costo del rodeo en general.

Pero al dar la NUA la posibilidad de valorar algunos activos biológicos al costo (terneros/as, vaquillonas antes de entrar en producción), es necesario establecer el costo específico de cada animal o grupo de animales.

Veremos algunas pautas elementales que podrían considerarse a tal fin:

- Costo de producción de terneros/as: el principal costo de la producción de terneros es el mantenimiento de la vaca de cría, le sigue el costo de la lactancia y, finalmente, el de gestación. A ello se agrega el consumo de forraje del ternero hasta el destete. El mantenimiento representa un 70-75%, el de gestación 6-7% y el de lactancia 20-25% (Di Marco, 2007).

- El equivalente vaca (EV): las equivalencias utilizadas en los establecimientos ganaderos son un resumen simplificado calculado a partir de los requerimientos nutricionales de los animales en pastoreo según el peso, nivel de producción y la eficiencia del alimento para cada proceso productivo. Por ejemplo, el requerimiento promedio anual de una vaca de 400 kilogramos, que gesta y cría un ternero hasta los seis meses de edad con 160 kilogramos de peso, incluido el forraje consumido por el ternero, se denomina "equivalente vaca".

Se presenta, en la tabla 2, una sencilla y práctica adaptación del sistema "equivalente vaca" que puede servir de guía al momento de asignar los costos a las distintas categorías de animales:

Tabla 2. Equivalente vaca

Toro	1,3 EV promedio durante todo el año
Vaca	1 EV promedio durante el año o...
Vaca (promedio)	1,4 EV desde el parto hasta el destete (6 meses) y 0,6 EV desde el destete hasta el parto (seis meses)
Ternero/a	0,6 EV desde el destete hasta un año
Novillitos	0,7 EV desde uno hasta dos años
Novillos	0,8 EV desde dos años o más de 300 kg
Novillos (engorde)	1,0 EV desde los 400 kg hasta terminación
Vaquillonas	0,7 EV desde uno hasta dos años
Vaquillonas	0,8 EV desde los dos años, o más de 300 kg o preñadas
Fuente: Bavera, 2006	

Sobre la base de estas consideraciones, se han realizado las estimaciones en el caso de aplicación, partiendo de la base de que no se dispone de información que permita una asignación más precisa de los costos.

V - VALOR LÍMITE DE LOS ACTIVOS

Según el párrafo 145, ningún activo o grupo homogéneo de activos deberá medirse al cierre del ejercicio por un importe superior a su valor recuperable.

El valor de los activos biológicos destinados a la venta en el curso normal de las operaciones medidos al costo se comparará con su valor neto de realización (párrs. 1028 y 296).

Los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones no deben superar su valor recuperable (párrs. 148 a 175).

En esta actividad es muy poco probable que el costo supere al valor límite, razón por la cual, en el siguiente caso de aplicación, se supone que en ningún caso se superan los valores recuperables.

VI - CASO DE APLICACIÓN

Se desarrolla, a continuación, un caso referido a un establecimiento ganadero dedicado exclusivamente a la actividad de cría en un campo arrendado, que cierra su ejercicio el 31 de diciembre de cada año. El mismo comprende cuatro ejercicios económicos con la intención de mostrar la mayor parte de los movimientos típicos de la evolución de la hacienda y su reconocimiento contable.

Plan de cuentas

Activo.

Caja y bancos.

Banco X cta. cte.

Activos biológicos.

Terneros en gestación.

Terneras.

Terneros.

Activos biológicos utilizados como factor de la producción.

Vaquillonas reproductoras.

Vacas.

Depreciación acumulada vacas.

Toros.

Depreciación acumulada toros.

Patrimonio neto.

Aportes de los propietarios.

Capital social.

Resultados acumulados.

Resultados no asignados.

Resultados.

Resultados positivos.

Producción.

Ventas.

Resultados negativos.

Costo de producción (CP).

CP general.

CP depreciación reproductores.

CP mortandad.

CP vaquillonas reproductoras.

Costo de ventas.

Gastos de comercialización (GC).

GC - Comisiones y gastos.

GC - Impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB).

GC - Fletes.

Situación inicial

Banco X cta. cte.	18.000.000	
Capital social		18.000.000

Se presentan seguidamente las operaciones de los primeros cuatro ejercicios económicos a los efectos de poder aplicar las disposiciones de la resolución técnica (FACPCE) 54/2022, teniendo en cuenta las modificaciones que introdujo la resolución técnica (FACPCE) 59/2024. En su resolución se han considerado las disposiciones aplicables a las entidades incluidas en los incisos a) y b) del párrafo 5 -"Entidades pequeñas y medianas"-.

Se consideran los siguientes supuestos referidos a la actividad para simplificar el caso de aplicación:

- Solo se analizarán los activos biológicos específicos (animales), por lo que se excluyen las cuestiones vinculadas con la agricultura.

- Se considera un monto total de los costos de producción sin discriminarlos, solo deben adicionarse los importes de las depreciaciones de los reproductores y de la mortandad.

- Con respecto a las depreciaciones:

i) Los toros se deprecian año de alta completo al entrar en servicio.

ii) Las hembras se deprecian año de alta completo desde la parición.

- Se considera una tasa de parición aproximada del 80%.

- No se consideran los efectos de la inflación.
- Por tratarse del análisis de una norma contable, no se considerará el aspecto impositivo.

Ejercicio 1

* En el mes de agosto se adquieren:

- Cien vaquillonas por un importe total de \$ 10.000.000 y un valor de recupero estimado de \$ 9.000.000, que son incorporadas como activo biológico destinado a la producción desde el momento de la compra. Su valor de recupero estimado es el valor nutricional de referencia (VNR) de la vaca al final de su vida útil en el mercado destinado al consumo. Vida útil estimada cinco años, computando año de alta completo a partir de la primera parición.

- Cuatro toros a \$ 500.000 cada uno y un valor de recupero estimado de \$ 110.000 cada uno, vida útil estimada tres años, computando año de alta completo desde que entra en servicio.

* El entore de las vaquillonas adquiridas se produce aproximadamente en los meses de octubre y noviembre.

* No hubo otras compras de animales durante el ejercicio.

* Los costos de producción devengados en el ejercicio son de \$ 450.000 más la depreciación de los reproductores.

Registraciones

Compra reproductores

31/08/x1		
Vaquillonas reproductoras	10.000.000	
Toros	2.000.000	
Banco X cta. cte.		12.000.000
Compra 100 vaquillonas y 4 toros - Valuación al costo		

Costo de producción

31/12/x1		
CP - General	450.000	
Banco cta. cte./Proveedores /Deprec. ac.		450.000
Costos de producción devengados en el ejercicio		

Cálculo de la depreciación

	Cabezas	Valor unitario	Valor de origen	Valor de recupero	Valor depreciable	Vida útil	Depreciación anual
Toros	4	500.000	2.000.000	440.000	1.560.000	3	520.000

Los toros se deprecian año de alta completo al entrar en servicio. Las hembras no se deprecian porque, si bien han entrado en producción, aún no han parido.

31/12/x1

CP - Depreciación reproductores	520.000	
Depreciación acumulada Toros		520.000
Depreciación Reproductores		

31/12/x1

Terneros en gestación	970.000	
CP - General		450.000
CP - Depreciación reproductores		520.000
Asignación costos de producción		

Obsérvese que, por tratarse del primer ejercicio, donde los animales reproductores fueron adquiridos e inmediatamente entraron en producción, todos los costos de producción se han mantenido activados asignándose a los terneros en gestación, suponiendo que la misma no supera su valor recuperable.

Valuación de los animales reproductores al cierre

Bien	Valor de origen				Depreciaciones				Valor en libros
	Valor al inicio	Altas	Bajas	Valor al cierre	Acum. al inicio	Baja	Del ejercicio	Acum. al cierre	
Vaq. reprod.		10.000.000		10.000.000					10.000.000
Toros		2.000.000		2.000.000			520.000	520.000	1.480.000
Total		12.000.000		12.000.000			520.000	520.000	11.480.000

En el estado de situación patrimonial se expone:

Activos biológicos (Terneros en gestación)	970.000
Activos biológicos utilizados como factor de la producción	11.480.000

En el estado de resultados se expone:

Producción	0
Costo de producción	0
Resultado producción	0

Ejercicio 2

* Detalle de las pariciones ocurridas durante el ejercicio (julio/agosto):

- Terneras: 42.
- Terneros: 40.

* Durante el ejercicio se detectaron las siguientes muertes:

- Vaquillonas: 1.
- Terneras: 1.
- Terneros: 1.

* Los costos de producción devengados en el ejercicio son de \$ 1.500.000, más la depreciación de los reproductores.

Evolución de las categorías de hacienda vacuna. Planilla de movimiento de hacienda

Detalle	Exist. inicial	Compras	Pariciones	Cambios		Ventas	Muertes	Existencia final
				Altas	Bajas			
Toros	4							4
Vacas				99				99
Vaq. reprod.	100				(99)		(1)	
Vaquillonas<1								
Terneras			42				(1)	41
Terneros			40				(1)	39

<i>Total</i>	<i>104</i>		<i>82</i>				<i>(3)</i>	<i>183</i>
--------------	------------	--	-----------	--	--	--	------------	------------

Registraciones

Las vaquillonas reproductoras existentes al inicio son transferidas a vacas al cierre del ejercicio luego de producirse la primera parición.

Cambio de categoría

31/08/x2	
Vacas	9.900.000
Vaquillonas reproductoras	9.900.000
Por el cambio de categoría luego de la parición	

Mortandad

31/12/x2	
CP - Mortandad	100.000
Vaquillonas reproductoras	100.000
Baja por muerte	

Dado que la muerte se produjo antes de la parición, su costo se imputa a los terneros que estaban en gestación al inicio del ejercicio.

31/12/x2	
Terneros en gestación	100.000
CP - Mortandad	100.000
Asignación baja por muerte vaq. reprod. a terneros en gestación	

Luego de esta registración, el mayor de la cuenta terneros en gestación es el siguiente:

Cuenta: Terneros en gestación				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo

01/01/x2	Saldo al inicio			970.000
31/12/x2	Asignación de la mortandad a terneros en gestación	100.000		1.070.000

Parición

Corresponde asignar, al momento de nacimiento de los terneros y terneras, el costo de los terneros en gestación en función de la cantidad de cabezas nacidas en el período que a la fecha de cierre están al pie de la madre.

31/12/x2	
Terneras	548.375
Terneros	521.625
Terneros en gestación	1.070.000
Reconocimiento de los nacimientos de terneros/as	

Cálculo de la depreciación

Bien	Cabezas	Valor unitario	Valor de origen	Valor de recupero	Valor depreciable	Vida útil	Deprec. anual
Vacas	99	100.000	9.900.000	8.910.000	990.000	5	198.000
Toros	4	500.000	2.000.000	440.000	1.560.000	3	520.000
Total							718.000

Las hembras reproductoras se deprecian a partir de la primera parición. Los toros se deprecian año de alta completo al entrar en servicio

31/12/x2	
CP - Depreciación reproductores	718.000
Depreciación acumulada Vacas	198.000
Depreciación acumulada Toros	520.000

Depreciación Reproductores

La asignación de las depreciaciones se realiza según los siguientes criterios:

- Al depreciarse las vacas desde la primera parición, la misma se asigna a los terneros y terneras nacidos en el período que a la fecha de cierre están al pie de la madre.
- La depreciación de los toros se mantiene activada como terneros en gestación.

31/12/x2	
Terneras	101.475
Terneros	96.525
Terneros en gestación	520.000
CP - Depreciación reproductores	718.000
Asignación depreciación reproductores	

Costo de producción

31/12/x2	
CP - General	1.500.000
Banco cta. cte./Proveedores/Deprec. acum.	1.500.000
Costos de producción devengados en el ejercicio	

Dado que el mayor requerimiento nutricional de la vaca de cría se produce desde el parto hasta el destete, para simplificar, se ha asignado la totalidad de los costos de producción a los terneros y terneras nacidos en el período que a la fecha de cierre están al pie de la madre.

31/12/x2	
Tenera	768.750
Terneros	731.250
CP - General	1.500.000
Asignación costos de producción	

Valuación de los animales reproductores al cierre

Bien	Valor de origen			Depreciaciones					Valor en libros
	Valor al inicio	Altas	Bajas	Valor al cierre	Acum. al inicio	Baja	Del ejercicio	Acum. al cierre	
Vacas	9.900.000			9.900.000			198.000	198.000	9.702.000
Toros	2.000.000			2.000.000	520.000		520.000	1.040.000	960.000
<i>Total</i>	<i>11.900.000</i>			<i>11.900.000</i>	<i>520.000</i>		<i>718.000</i>	<i>1.238.000</i>	<i>10.662.000</i>

Valuación al cierre de los animales no categorizados como reproductores

Los valores de las existencias finales de terneros y terneras (neta de la mortalidad del ejercicio) surgen de los siguientes mayores:

Cuenta: Terneras				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
31/12/x2	Reconocimiento de los nacimientos de terneras	548.375		548.375
31/12/x2	Asignación depreciación reproductores	101.475		649.85
31/12/x2	Asignación costos de producción	768.750		1.418.600

Cuenta: Terneros				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
31/12/x2	Reconocimiento de los nacimientos de terneros	521.625		521.625
31/12/x2	Asignación depreciación reproductores	96.525		618.150
31/12/x2	Asignación costos de producción	731.250		1.349.400

El saldo de la cuenta terneros en gestación solo contiene el cargo por la depreciación

de los toros.

En resumen:

Detalle	Cantidad	Costo unitario	Total
Terneras	41	34.600	1.418.600
Terneros	39	34.600	1.349.400
Terneros en gestación			520.000
<i>Total</i>			<i>3.288.000</i>

En el estado de situación patrimonial se expone:

Activos biológicos	3.288.000
Activos biológicos utilizados como factor de la producción	10.662.000

En el estado de resultados se expone:

Producción	0
Costo de producción	0
Resultado de producción	0

Como puede observarse, al no valuar a valores corrientes y no haberse producido ventas, no hay partidas asignadas a resultados.

Ejercicio 3

* Los terneros destetados se venden en el mes de marzo; se retienen todas las terneras para ampliar el rodeo.

* Las vaquillonas de propia producción son incorporadas como "animales reproductores" en el mes de diciembre.

* El detalle de las pariciones ocurridas durante el ejercicio (julio/agosto) es:

- Terneras: 42.

- Terneros: 43.

* Durante el ejercicio se detectaron las siguientes muertes:

- Vacas: 1 (después del destete de los terneros).

- Terneros: 2 (nacidos en el ejercicio).

* Los costos de producción del ejercicio -sin considerar la depreciación de los reproductores- son:

- primer trimestre: \$ 400.000;
- segundo, tercero y cuarto trimestre: \$ 1.400.000.

* En el mes de noviembre, al incrementarse el rodeo con la incorporación de las vaquillonas, se compra un toro liviano con bajo EPD (diferencia esperada en la progenie) para peso al nacer en \$ 570.000, estimando un valor de recupero de \$ 150.000 y una vida útil de tres años.

Evolución de las categorías de hacienda vacuna. Planilla de movimiento de hacienda

Detalle	Exist. inicial	Compras	Pariciones	Cambios		Ventas	Muertes	Existencia final
				Altas	Bajas			
Toros	4	1						5
Vacas	99						(1)	98
Vaq. reprod.				41				41
Vaquillonas				41	(41)			0
Terneras	41		42		(41)			42
Terneros	39		43			(39)	(2)	41
<i>Total</i>	<i>183</i>	<i>1</i>	<i>85</i>	<i>82</i>	<i>(82)</i>	<i>(39)</i>	<i>(3)</i>	<i>227</i>

Las terneras existentes al inicio del ejercicio eran animales que, a esa fecha, tenían aproximadamente seis meses y han entrado en servicio sobre el final de este ejercicio, razón por la cual se las categoriza al cierre como vaquillonas reproductoras previo paso por vaquillonas

Registraciones

Costo de producción

31/03/x3

CP - General	400.000	
Banco cta. cte./Proveedores /Deprec. acum.		400.000
Costos de producción devengados en el primer trimestre momento del destete		

Dado que el mayor requerimiento nutricional de la vaca de cría se produce desde el parto hasta el destete, para simplificar se ha asignado la totalidad de los costos de producción del primer trimestre a los terneros/as nacidos en el período anterior al momento de ser destetados.

31/03/x3

Terneras	205.000
Terneros	195.000
CP - General	400.000

Asignación costos de producción
devengados en el primer trimestre
momento del destete

Ventas

* Se vendieron animales de acuerdo con la siguiente liquidación, que fue cobrada por depósito interbancario en la cuenta corriente del Banco X:

Categoría	Cantidad	Precio unitario	Total
Terneros	39	82.000	3.198.000
Subtotal			3.198.000
Comisión y gastos 5%			159.900
Ingresos brutos 1 %			31.980
<i>Importe neto</i>			3.006.120
Gastos de flete			178.000
<i>Neto a cobrar</i>			2.828.120

31/03/x3

Banco X cta. cte.	2.828.120
GC - Comisiones y gastos	159.900
GC - Impuesto IIBB	31.980
GC - Fletes	178.000
Ventas	3.198.000
Venta del ejercicio	

El mayor de la cuenta terneros, a efectos de determinar el costo de ventas, es:

Cuenta: Terneros

Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
01/01/x3	Saldo al inicio			1.349.400
31/03/x3	Asignación costo de producción devengado en el primer trimestre	195.000		1.544.400

31/03/x3	
Costo de ventas	1.544.400
Terneros	1.544.400
Costo de los terneros vendidos	

Esta registración se realizó en el mismo momento de la venta, ya que, en este caso simplificado, se vendieron todos los terneros y se cuenta con toda la información que permite conocer el costo de los animales vendidos. En la práctica profesional, seguramente, se realizará al cierre del ejercicio.

Compra del toro

30/11/x3	
Toros	570.000
Banco X cta. cte.	570.000
Compra un toro	

Cambio de categoría de las terneras

Para determinar el importe a imputar como costo de las vaquillonas, antes de entrar al proceso productivo, es necesario conocer el saldo de la cuenta terneras:

Cuenta: Terneras				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
01/01/x3	Saldo al inicio			1.418.600
31/03/x3	Asignación costo de producción devengado en el primer trimestre	205.000		1.623.600

30/11/x3

Vaquillonas	1.623.600	
Terneras		1.623.600
Cambio de categoría manteniendo valuación al costo		

Mortandad

La muerte de la vaca se produce después del destete de los terneros y antes de la parición del ejercicio, por lo cual, el animal no se ha depreciado en el ejercicio y se asigna su costo a los terneros en gestación.

31/12/x3

CP - Mortandad	98.000	
Depreciación acumulada Vacas	2.000	
Vacas		100.000
Baja por muerte		

31/12/x3

Terneros en gestación	98.000	
CP - Mortandad		98.000
Asignación baja por muerte después del destete de terneros, animal no depreciado en el ejercicio		

Costo de producción

31/12/x3

CP - General	1.400.000	
Banco cta. cte./Proveedores/Deprec. acum.		1.400.000
Costos de producción devengados desde abril a diciembre		

La asignación de los costos de producción de abril a diciembre se realiza de manera simplificada, distribuyendo entre las vaquillonas y las vacas, en función de la cantidad de animales y considerando la equivalencia vaca. Así resulta:

- 75% a las vacas: se imputa al costo de los terneros y terneras nacidos en el ejercicio que a la fecha de cierre están al pie de la madre.

- 25% a las vaquillonas que van a entrar a producción al final del ejercicio.

31/12/x3

Vaquillonas	350.000
Terneras	531.325
Terneros	518.675
CP - General	1.400.000

Asignación costos de producción
segundo, tercer y cuarto trimestre

Determinación del "costo atribuido" a las vaquillonas reproductoras

El "costo atribuido" en el momento en que comienza su utilización como tales es el VR-GPV [párr. 1026A, inc. b), ap. i)]. El párrafo 1024 dispone que se considera "ingreso por producción" la diferencia entre el VR-GPV y la última medición anterior.

Interpretamos que esto es válido cuando se comparan dos mediciones a VR-GPV. En nuestro caso, donde el saldo de la cuenta vaquillonas, previo a la entrada en producción, es un valor de costo, entendemos que resulta más adecuado considerar:

- "Producción": VR-GPV.

- "Costo de producción": el costo de las vaquillonas al momento del traspaso (en este caso, es el saldo de la cuenta vaquillonas).

Detalle	Cant.	VR-GPV unitario	Producción	Costo de producción	Result. de producción
Vaquillonas repr.	41	105.000	4.305.000	1.973.600	2.331.400

31/12/x3

Vaquillonas reproductoras	4.305.000
Producción	4.305.000
Producción en función del costo atribuido	

31/12/x3

CP - Vaquillonas reproductoras	1.973.600
--------------------------------	-----------

Vaquillonas

1.973.600

Costo de producción

Parición

Corresponde asignar, al momento de nacimiento de los terneros y terneras, el costo de los terneros en gestación en función de la cantidad de cabezas nacidas en el período que a la fecha de cierre están al pie de la madre.

Cuenta: Terneros en gestación				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
01/01/x3	Saldo al inicio			520.000
31/12/x3	Asignación de la mortandad a terneros en gestación	98.000		618.000

31/12/x3

Terneras 312.723

Terneros 305.277

Terneros en gestación 618.000

Reconocimiento de los nacimientos de terneros/as

Cálculo de la depreciación

Bien	Cabezas	Valor unitario	Valor de origen	Valor de recupero	Valor deprec.	Vida útil	Deprec. anual
Vacas	98	100.000	9.800.000	8.820.000	980.000	5	196.000
Toros	4	500.000	2.000.000	440.000	1.560.000	3	520.000
Toro	1	570.000	570.000	150.000	420.000	3	140.000
<i>Total</i>							<i>856.000</i>

31/12/x3

CP - Depreciación reproductores	856.000
Depreciación acumulada Vacas	196.000
Depreciación acumulada Toros	660.000
Depreciación Reproductores	

La asignación de las depreciaciones se realiza según los siguientes criterios:

- Al depreciarse las vacas desde la primera parición, la misma se asigna a los terneros y terneras nacidos en el período que a la fecha de cierre están al pie de la madre.
- La depreciación de los toros se mantiene activada como terneros en gestación.

31/12/x3

Terneras	99.181
Terneros	96.819
Terneros en gestación	660.000
CP - Depreciación reproductores	856.000
Asignación depreciación Reproductores	

Valuación de los animales reproductores al cierre

Bien	Valor de origen				Depreciaciones		
	Valor al inicio	Altas	Bajas	Valor al cierre	Acum. al inicio	Baja	Del ejercicio
Vacas	9.900.000		100.000	9.800.000	198.000	2.000	196.000
Vaq. repr.		4.305.000		4.305.000			
Toros	2.000.000	570.000		2.570.000	1.040.000		660.000
<i>Total</i>	<i>11.900.000</i>	<i>4.875.000</i>	<i>100.000</i>	<i>16.675.000</i>	<i>1.238.000</i>	<i>2.000</i>	<i>856.000</i>

Valuación al cierre de los animales no categorizados como reproductores

Los valores de las existencias finales de terneros y terneras (neta de la mortalidad del ejercicio) surgen de los siguientes mayores:

Cuenta: Terneras				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
01/01/x3	Saldo al inicio			1.418.600
31/03/x3	Asignación costo de producción devengado en el primer trimestre	205.000		1.623.600
30/11/x3	Cambio de categoría a vaquillonas		1.623.600	0
31/12/x3	Reconocimiento de los nacimientos de terneras	312.723		312.723
31/12/x3	Asignación depreciación Reproductores	99.181		411.904
31/12/x3	Asignación costos de producción abril a diciembre	531.325		943.229

Cuenta: Terneros				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
01/01/x3	Saldo al inicio			1.349.400
31/03/x3	Asignación costo de producción devengado en el primer trimestre	195.000		1.544.400
31/03/x3	Costo de ventas		1.544.400	0
31/12/x3	Reconocimiento de los nacimientos de terneros	305.277		305.277

31/12/x3	Asignación depreciación Reproductores	96.819	402.096
31/12/x3	Asignación costos de producción abril a diciembre	518.675	920.771

El saldo de la cuenta terneros en gestación solo contiene el cargo por la depreciación de los toros.

En resumen:

Detalle	Cantidad	Costo unitario	Total
Terneras	42	22.457,83	943.229
Terneros	41	22.457,83	920.771
Terneros en gestación			660.000
<i>Total</i>			<i>2.524.000</i>

En el estado de situación patrimonial se expone:

Activos biológicos	2.524.000
Activos biológicos utilizados como factor de producción	14.583.000

En el estado de resultados se expone:

Producción	4.305.000
Costo de producción	(1.973.600)
Resultado de producción	2.331.400
Ventas	3.198.000
Costo de ventas	(1.544.400)
Resultado bruto	1.653.600
Gastos de comercialización	(369.880)
Resultado final	3.615.120

Ejercicio 4

* Los terneros destetados y las terneras excedentes se venden en el mes de marzo; no se hace recría para la venta.

* No hubo compras de animales durante el ejercicio.

* El detalle de las pariciones ocurridas durante el ejercicio es:

- En julio/agosto:

i) Terneras: 37.

ii) Terneros: 39.

- En setiembre/octubre:

i) Terneras: 16.

ii) Terneros: 15.

* Durante el ejercicio se detectaron las siguientes muertes:

- Vacas: 1.

- Vaquillonas reproductoras: 1.

- Terneras: 1.

* Los costos de producción del ejercicio -sin considerar la depreciación de los reproductores- son:

- primer trimestre: \$ 575.000;

- segundo, tercero y cuarto trimestre: \$ 1.725.000.

Evolución de las categorías de hacienda vacuna. Planilla de movimiento de hacienda

Detalle	Exist. inicial	Compras	Pariciones	Cambios		Ventas	Muertes	Existencia final
				Altas	Bajas			
Toros	5							5
Vacas	98			40		(5)	(1)	132
Vaq. reprod.	41			12	(40)		(1)	12
Vaquillonas				12	(12)			0
Terneras	42		53		(12)	(30)	(1)	52
Terneros	41		54			(41)		54
<i>Total</i>	<i>227</i>		<i>107</i>	<i>64</i>	<i>(64)</i>	<i>(76)</i>	<i>(3)</i>	<i>255</i>

Las terneras existentes al inicio del ejercicio eran animales que, a esa fecha, tenían aproximadamente seis meses. Han entrado en servicio doce de ellas sobre el final de este ejercicio, razón por la cual se las categoriza al cierre como vaquillonas

reproductoras previo paso por vaquillonas.

Registraciones

Costo de producción

31/03/x4	
CP - General	575.000
Banco X cta. cte./Proveedores /Deprec. acum.	575.000
Costos de producción devengados en el primer trimestre	

Dado que el mayor requerimiento nutricional de la vaca de cría se produce desde el parto hasta el destete, para simplificar se ha asignado la totalidad de los costos de producción del primer trimestre a los terneros/as nacidos en el período anterior al momento de ser destetados.

31/03/x4	
Terneritas	232.771
Terneros	227.229
Terneros en gestación	115.000
CP - General	575.000
Asignación costos de producción devengados en el primer trimestre	

Ventas

* Se vendieron animales de acuerdo con las siguientes liquidaciones, que fueron cobradas por depósitos interbancarios en la cuenta corriente del Banco X:

Categoría	Cantidad	Precio unitario	Total
Terneros	41	70.000	2.875.000
Subtotal			2.875.000
Comisión y gastos 5%			143.750
Ingresos brutos 1 %			28.750
<i>Importe neto</i>			2.702.500
Gastos de flete			200.000

<i>Neto a cobrar</i>	2.502.500
----------------------	-----------

Categoría	Cantidad	Precio unitario	Total
Terneras	30	67.000	2.010.000
Subtotal			2.010.000
Comisión y gastos 5%			100.500
Ingresos brutos 1 %			20.100
<i>Importe neto</i>			1.889.400
Gastos de flete			150.000
<i>Neto a cobrar</i>			1.739.400

31/03/x4

Banco X cta. cte.	2.502.500	
GC - Comisiones y gastos	143.750	
GC - Impuesto IIBB	28.750	
GC- Fletes	200.000	
Ventas		2.875.000
Venta terneros del ejercicio		

31/03/x4

Banco X cta. cte.	1.739.400	
GC - Comisiones y gastos	100.500	
GC - Impuesto IIBB	20.100	
GC- Fletes	150.000	
Ventas		2.010.000
Venta terneras del ejercicio		

Cálculo del costo de los animales vendidos

Cuenta: Terneras				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo

01/01/x4	Saldo al inicio			943.229
31/03/x4	Asignación costo de producción devengado en el primer trimestre	232.771		1.176.000

Cuenta: Terneros				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
01/01/x4	Saldo al inicio			920.771
31/03/x4	Asignación costo de producción devengado en el primer trimestre	227.229		1.148.000

Detalle	Saldo	Cantidad	Costo unitario	Cabezas vendidas	Costo de venta
Terneras	1.176.000	42	28.000	30	840.000
Terneros	1.148.000	41	28.000	41	1.148.000
<i>Total</i>					<i>1.988.000</i>

31/03/x4

Costo de ventas	1.988.000	
Terneras		840.000
Terneros		1.148.000
Costo de venta terneros y terneras		

Categoría	Cantidad	Precio unitario	Total
Vacas	5	115.000	575.000
Subtotal			575.000
Comisión y gastos 5%			28.750
Ingresos brutos 1 %			5.750
<i>Importe neto</i>			540.500
Gastos de flete			50.000

<i>Neto a cobrar</i>	490.500
----------------------	---------

31/08/x4

Banco X cta. cte.	490.500	
GC - Comisiones y gastos	28.750	
GC - Impuesto IIBB	5.750	
GC- Fletes	50.000	
Ventas		575.000
Ventas vacas del ejercicio		

Valuación de los reproductores vendidos

Para determinar el costo de los animales vendidos, ya que existen vacas incorporadas en distintos ejercicios, será necesario establecer un criterio para establecer el valor de baja del activo. Si los animales tienen caravana y el sistema administrativo de la empresa puede captar esa información, se trataría de identificación específica; caso contrario, se deberá adoptar un criterio para establecerlo (semejante a la baja de bienes de cambio sin identificación específica). En este caso, se adoptó el criterio "primero entrado, primero salido".

Detalle	Valor de origen unitario	Depreciación acumulada unitaria	Valor en libros	Cantidad	Costo de ventas
Vacas	100.000	4.000	96.000	5	480.000

31/08/x4

Costo de ventas	480.000	
Depreciación acumulada Vacas	20.000	
Vacas		500.000
Costo de venta vacas		

Cambio de categoría

Para determinar el importe a imputar como costo de las vaquillonas, antes de entrar al proceso productivo, es necesario conocer el saldo de la cuenta terneras:

Cuenta: Terneras

Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
01/01/x4	Saldo al inicio			943229
31/03/x4	Asignación costo de producción devengado en el primer trimestre	232.771		1.176.000
31/03/x4	Costo de ventas		840.000	336.000

30/11/x4

Vaquillonas	336.000	
Terneras		336.000
Cambio de categoría manteniendo valuación al costo		

Mortandad

La muerte de la vaca se produce después del destete de los terneros y antes de la parición del ejercicio, por lo cual el animal no se ha depreciado en el ejercicio y se asigna su costo a los terneros en gestación. La muerte de la vaquillona reproductora se produjo durante el proceso de gestación.

Para determinar el costo de los animales muertos, ya que existen vacas incorporadas en distintos ejercicios, será necesario establecer un criterio para establecer el valor de baja del activo. Si los animales tienen caravana y el sistema administrativo de la empresa puede captar esa información, se trataría de identificación específica; caso contrario, se deberá adoptar un criterio para establecerlo (semejante a la baja de bienes de cambio sin identificación específica). En este caso, se adoptó el criterio "primero entrado, primero salido"

31/12/x4

CP - Mortandad	201.000	
Depreciación acumulada Vacas	4.000	
Vacas		100.000
Vaquillonas reproductoras		105.000
Baja por muerte		

31/12/x4

Terneros en gestación	201.000
-----------------------	---------

CP - Mortandad	201.000
Asignación baja por muerte	

Costo de producción

31/12/x4	
CP - General	1.725.000
Banco X cta. cte./Proveedores/Depre. acum.	1.725.000
Costos de producción devengados del segundo al cuarto trim.	

La asignación de los costos de producción de abril a diciembre se realiza de manera simplificada, distribuyendo entre las vaquillonas y las vacas, en función de la cantidad de animales y considerando la equivalencia vaca. Así resulta:

- 90% a las vacas: se imputa al costo de los terneros y terneras nacidos en el ejercicio que a la fecha de cierre están al pie de la madre.
- 10% a las vaquillonas que van a entrar a producción al final del ejercicio.

31/12/x4	
Terneras	761.604
Terneros	790.896
Vaquillonas	172.500
CP - General	1.725.000
Asignación costos de producción devengados del segundo al cuarto trim.	

Cambio de categoría vaquillonas por parición

31/12/x4	
Vacas	4.200.000
Vaquillonas reproductoras	4.200.000
Cambio categoría por parición	

Determinación del "costo atribuido" a las vaquillonas reproductoras

El “costo atribuido” en el momento en que comienza su utilización como tales es el VR-GPV [párr. 1026A, inc. b), ap. i)]. El párrafo 1024 dispone que se considera “ingreso por producción” la diferencia entre el VR-GPV y la última medición anterior.

Interpretamos que esto es válido cuando se comparan dos mediciones a VR-GPV. En nuestro caso, donde el saldo de la cuenta vaquillonas, previo a la entrada en producción, es un valor de costo, entendemos que resulta más adecuado considerar:

- “Producción”: VR-GPV.

- “Costo de producción”: el costo de las vaquillonas al momento del traspaso (en este caso, es el saldo de la cuenta vaquillonas).

Detalle	Cantidad	VR-GPV unitario	Producción	Costo de producción	Resultado de producción
Vaquillonas repr.	12	120.000	1.440.000	508.500	931.500

31/12/x4

Vaquillonas reproductoras	1.440.000	
Producción		1.440.000
Producción en función del costo atribuido		

31/12/x4

CP - Vaquillonas reproductoras	508.500	
Vaquillonas		508.500
Costo de producción		

Pariciones del ejercicio

Corresponde asignar, al momento de nacimiento de los terneros y terneras, el costo de los terneros en gestación. Se ha optado por asignarlos en función de la cantidad de cabezas nacidas en las dos pariciones en aras de la simplicidad, aunque podría asignarse en función de los costos incurridos hasta cada parición.

Cuenta: Terneros en gestación				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
01/01/24	Saldo al inicio			660.000

31/03/x4	Asignación costos de producción primer trimestre	115.000		775.000
31/03/x4	Asignación de la mortandad a terneros en gestación	201.000		976.000

31/12/x4

Terneras	478.792
Terneros	497.208
Terneros en gestación	976.000
Nacimiento terneros/as	

Cálculo de la depreciación

El valor de recupero estimado de las vacas 20x4 es de \$ 94.000 cada una.

Bien	Año alta	Cabezas	Valor uñit.	Valor de origen	Valor de recupero	Valor deprec.	Vida útil	Deprec. anual
Vacas	20x1	92	100.000	9.200.000	8.280.000	920.000	5	184.000
Vacas	20x3	40	105.000	4.200.000	3.760.000	440.000	5	88.000
Toro	20x3	1	570.000	570.000	150.000	420.000	3	140.000
<i>Total</i>								<i>412.000</i>

Los toros incorporados en 20x1 han sido depreciados totalmente.

31/12/x4

CP - Depreciaciones	412.000
Depreciación acumulada Vacas	272.000
Depreciación acumulada Toros	140.000
Depreciación Reproductores	

31/12/x4

Terneros en gestación	412.000	
CP - Depreciaciones		412.000
Asignación depreciación Reproductores		

Valuación de los animales reproductores al cierre

Bien	Valor de origen				Depreciaciones		
	Valor al inicio	Altas	Bajas	Valor al cierre	Acum. al inicio	Baja	Del ejerc.
Vacas	9.800.000	4.200.000	600.000	13.400.000	392.000	24.000	272.000
Vaq. rep.	4.305.000	1.440.000	4.305.000	1.440.000			
Toros	2.570.000			2.570.000	1.700.000		140.000
<i>Total</i>	<i>16.675.000</i>	<i>5.640.000</i>	<i>4.905.000</i>	<i>17.410.000</i>	<i>2.092.000</i>	<i>24.000</i>	<i>412.000</i>

Valuación al cierre de los animales no categorizados como reproductores

Los valores de las existencias finales de terneros y terneras (neta de la mortalidad del ejercicio) surgen de los siguientes mayores:

Cuenta: Terneras				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
01/01/x4	Saldo al inicio			943.229
31/03/x4	Asignación costo de producción devengado en el primer trimestre	232.771		1.176.000
31/03/x4	Costo de venta terneras		840.000	336.000
30/11/x4	Cambio de categoría a vaquillonas		336.000	0

31/12/x4	Asignación costos de producción segundo, tercer y cuarto trimestre	761.604		761.604
31/12/x4	Reconocimiento de los nacimientos de terneras	478.792		1.240.396

Cuenta: Terneros				
Fecha	Detalle	Debe	Haber	Saldo
01/01/x4	Saldo al inicio			920.771
31/03/x4	Asignación costo de producción devengado en el primer trimestre	227.229		1.148.000
31/03/x4	Costo de ventas		1.148.000	0
31/12/x4	Asignación costos de producción segundo, tercer y cuarto trimestre	790.896		790.896
31/12/x4	Reconocimiento de los nacimientos de terneros	497.208		1.288.104

El saldo de la cuenta terneros en gestación solo contiene el cargo por la depreciación de los toros.

En resumen:

Detalle	Cantidad	Costo unitario	Total
Terneras	52	23.853,77	1.240.396
Terneros	54	23.853,77	1.288.104
Terneros en gestación			412.000
<i>Total</i>			<i>2.940.500</i>

En el estado de situación patrimonial se expone:

Activos biológicos	2.940.500
Activos biológicos utilizados como factor de producción	14.930.000

En el estado de resultados se expone:

Estado de resultados	\$
Producción	1.440.000
Costo de producción	(508.500)
Resultado de producción	931.500
Ventas	5.460.000
Costo de ventas	(2.468.000)
Resultado bruto	2.992.000
Gastos de comercialización	(727.600)
Resultado final	3.195.900

Del análisis del caso planteado se han identificado muchas de las dificultades que seguramente se encontrarán en la práctica profesional al aplicar valuación al costo. Las más importantes se detallan a continuación:

- Costo de producción: las pequeñas y medianas empresas (pymes) en general no tienen una estructura administrativa y de personal para suministrar la información con el detalle requerido por este modelo de valuación. Esta cuestión es trascendente, ya que deja de ser una mera cuestión de exposición para pasar a influir en la determinación de los resultados del ejercicio.

- Asignación de costos a las distintas categorías de animales: esta ha sido la mayor dificultad que hemos encontrado. Las distintas categorías de animales que conviven en una explotación hacen necesario no solo conocer los costos totales, sino su clasificación en fijos, variables, directos e indirectos y la segmentación temporal para poder atribuirlos en cada categoría. Por ese motivo, en el trabajo, se realizó una separación de los costos por trimestre y una asignación teniendo en cuenta las cabezas en función del equivalente vaca, pero su aplicación en la realidad será mucho más difícil, pudiendo ser muy subjetiva e incluso arbitraria.

- Ventas: el reconocimiento de los resultados en este modelo se dará fundamentalmente con estas transacciones, lo que hace necesario determinar el costo de ventas respectivo. Por ser incompatible con el modelo de valuación al costo no se ha calculado, al momento de la venta, ningún resultado por producción.

- Costo de ventas: en este caso simplificado se vendieron todos los terneros y parte de las terneras inmediatamente después del destete y algunas vacas de descarte. Las

registrações de los costos se realizaron al cierre del ejercicio, suponiendo que en la realidad su determinación se realizará en ese momento. Ya comentamos su complejidad, que puede verse agravada por el distinto grado de desarrollo de los animales al momento de ser vendidos. En el caso de las vacas de descarte -valuadas a su "costo atribuido" menos las depreciaciones acumuladas-, se deberán aplicar algunos de los criterios de determinación de salidas para bienes homogéneos del tipo de los utilizados para los bienes de cambio, en el ejemplo "primero entrado, primero salido".

- Mortandad: en el modelo de valuación al costo, la muerte de las vacas y vaquillonas reproductoras se asignó al costo de los terneros, a diferencia del modelo de valores corrientes, donde se consideraba una disminución de la producción.

- Depreciación de los animales reproductores: el criterio adoptado en el ejercicio fue comenzar la depreciación de las vacas en el ejercicio de la parición y de los toros al entrar en servicio. Como en el caso planteado el cierre de ejercicio se encuentra entre el momento de la entrada en servicio y la parición, la depreciación de los toros se asignó al costo de los terneros en desarrollo.

- Pariciones: se las reconoció al cierre del ejercicio, originando gran dificultad la asignación de costos, sobre todo si no hay estacionalidad. En este caso, se complejiza su aplicación al tratarse de dos servicios estacionados.

- Estado de resultados: refleja la inconsistencia de este criterio mixto de medición al generarse resultados por producción y por ventas:

i) Se determinan resultados por producción únicamente cuando las vaquillonas entran en producción, el único momento en que deben ser valuadas a su VR-GPV. Dejan de ser -en los términos de la NUA- "activos biológicos" y son considerados "activos biológicos utilizados como factor de la producción".

ii) Todos los demás resultados se originaron por las transacciones con terceros.

VII - CONCLUSIONES

En las empresas agropecuarias, el crecimiento vegetativo, comúnmente llamado "producción", representa la base principal para la generación de ingresos. Este concepto se sustenta en que se trata de una variación patrimonial no directamente relacionada con los costos incurridos. La inversión en estos costos desencadena un proceso de crecimiento que, en el desarrollo normal de las actividades agropecuarias, es irreversible. Por lo tanto, el costo incurrido no refleja el valor total del bien (Informe 19) y su valuación requiere el uso predominante de mediciones a valores corrientes.

Hasta la sanción de la NUA, esta valuación a valores corrientes fue el precepto rector en las distintas redacciones de las normas profesionales sobre este tema. La NUA ha introducido cambios permitiendo la adopción de distintos criterios, en función del tamaño de las organizaciones. Así, permite a las pequeñas empresas y a las medianas, cuando exista un esfuerzo o costo desproporcionado, medir los activos biológicos al costo de producción. Recordemos que de acuerdo con la resolución 608/2022 de la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), los montos de ingresos incluidos en el alcance de la resolución técnica (FACPCE) 54/2022 (actualizados al 31/12/2023) son: para calificar como entidad pequeña, hasta \$ 2.232.489.098 (aproximadamente 6.000 terneros de 160/180 kg), y para entidad mediana, hasta \$ 11.162.445.490 (equivalente a 30.000 terneros de 160/180 kg). Cabe destacar que el 96% de los estados contables legalizados en todos los Consejos Profesionales del país pertenecen a "entidades pequeñas" y el 3% a "entidades

medianas" (Kerner, 2024), es decir que casi la totalidad de las entidades del país están en condiciones de aplicar valuación al costo.

A pesar de los años de vigencia de las normas técnicas, aún se perciben en la Argentina dificultades en su comprensión y aplicación, tanto por parte de los profesionales como por los usuarios destinatarios de esa información. Entendemos que las modificaciones introducidas por la NUA no van a contribuir a mejorar esta situación, ya que el agregado de nuevas alternativas de valuación, la distinción entre medición inicial y medición posterior, el concepto de "costo atribuido", la diferenciación de los distintos momentos de valuación, entre otras, hacen difícil su comprensión, aplicación, enseñanza y utilidad para los usuarios, tal como ha quedado expuesto en estos trabajos.

Enfatizamos nuestra postura sobre los criterios a aplicar en la actividad agropecuaria, buscando una norma clara y sencilla, tal como lo establece la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para pymes, que propone el *modelo de valor razonable para activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable* sin un costo o esfuerzo desmedido, y el *modelo de costo para el resto de activos biológicos*.

Agradecimiento

Agradecemos a Andrés Picot, director de "Andrés H. Picot SA Negocios Ganaderos", por la colaboración en el suministro de información específica del sector utilizada en estos artículos.

VIII - BIBLIOGRAFÍA

- * AACREA: "Los costos en la empresa agropecuaria" - 1ª ed. - Bs. As. - 2011.
- * Bavera, Guillermo A.: "Equivalencias ganaderas. Recopilación" - Curso de Producción Bovina de Carne - FAV UNRC - 2006.
- * Di Marco, Oscar: "¿Cuánto cuesta producir un ternero?" - X. Visión Rural - Unidad Integrada Balcarce - INTA EEA Balcarce - Facultad de Ciencias Agrarias - 2007.
- * Diz de Samittier, María Cristina; Barbieri, Norberto O.; Paillet, Eduardo y Santiago, Omar I.: "Informe 19 CECyT-FACPCE. Área Contabilidad. Actividad agropecuaria: preparación y exposición de estados contables" - 1997.
- * International Accounting Standard Board: "Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para las PYMES)" - 2015 - www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/.
- * Kerner, Martín: "RT 59: nuevo texto de la RT 54 (NUA)" - 2024 - www.youtube.com/live/Gylma4yjtE?si=CtXRfRFHr4YWxS-A.
- * Maino, Gerardo y Martínez, Luis A.: "La empresa agropecuaria" - Ed. Macchi - Bs. As. - 1980.
- * Resoluciones técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).
- * Rudi, Enrique R.: "Gestión de empresas. Sector primario" - Ed. Osmar D. Buyatti - Bs. As. - 2015.
- * Tonelli, Omar E.; Simaro, Jorge D. y Martinefski, María Inés: "La actividad ganadera de cría: las complejidades de la NUA y el Proyecto N° 52 de resolución técnica. Un caso práctico" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - N° 67 - junio/2024 - Cita Digital EOLDC109889A.

Nota:

(1) Nos referiremos de este modo al texto de la RT (FACPCE) 54/2022 con las modificaciones incorporadas por la RT (FACPCE) 56/2023 y la RT (FACPCE) 59/2024