

# LA ACTIVIDAD GANADERA DE CRÍA: LAS COMPLEJIDADES DE LA NUA Y EL PROYECTO N° 52 DE RESOLUCIÓN TÉCNICA. UN CASO PRÁCTICO



Omar E. Tonelli ✓ Jorge D. Simaro ✓ María Inés Martinefski ✓ 19/05/2024

Esta doctrina fue publicada en:

- Consultor Agropecuario

## I - INTRODUCCIÓN

---

Las actividades ganaderas o pecuarias comprenden el conjunto de explotaciones dedicadas a la producción de animales con fines económicos (bovinos, porcinos y caprinos, entre otros). La actividad de cría bovina tiene por finalidad la producción de terneros hasta su destete (Muchiut y Rudi, 2020). En estos establecimientos -según CREA-, la venta de toros y vacas de rechazo (por edad, por estar lastimados o, en el caso de las vacas, por haber resultado vacías al tacto) se considera un subproducto, ya sea que los animales estén terminados o no. La recría de terneras y vaquillonas en estos casos se realiza fundamentalmente con la finalidad de ampliar o reponer los vientres que se desafectan del proceso productivo.

El ciclo normal de la operación en esta actividad, considerando al servicio como momento inicial del proceso, es de aproximadamente 15 meses para llegar a un ternero terminado para su comercialización.

El objetivo de este trabajo es analizar las disposiciones de la resolución técnica (FACPCE) 54/2022 [t.o. RT (FACPCE) 56/2023], "Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA)", y el Proyecto N° 52 de Resolución Técnica (P52RT), aplicables a la actividad ganadera de cría, y exponer el tratamiento contable resultante a un caso concreto.

## II - LAS NORMAS CONTABLES

---

La actividad agropecuaria (por la transformación biológica que se produce en los activos) es una actividad excepcional desde el punto de vista de la aplicación de los modelos de contabilidad, y su tratamiento, reconocido por las normativas contables nacional e internacional, ha marcado una especie de ruptura novedosa con las prácticas tradicionales ya consolidadas. Sin embargo, existen no pocos problemas de aplicación y adaptación de las nuevas propuestas contables (Ceriani y Vigil, 2014). A pesar de los esfuerzos realizados para establecer normas contables para el sector agropecuario, aún no existe consenso sobre su aplicación concreta. Esto genera dudas sobre la utilidad y confiabilidad de la información financiera para usuarios externos, como socios, financistas e instituciones gubernamentales (Perotti y Casabianca, 2018; Tonelli et al., 2022).

La falta de consenso se debe a diversos factores, entre ellos: la costumbre de medir activos a costo histórico, la resistencia a utilizar valores corrientes, las dificultades para determinar el valor de activos biológicos y productos agropecuarios, las dudas sobre el cálculo del resultado por producción y tenencia, la información incompleta o desactualizada proporcionada por las empresas, la falta de comprensión de la información por parte de terceros interesados, la poca utilidad práctica de la información contable actual y la falta de desarrollo teórico en contabilidad agropecuaria (Rudi, 2017; Argilés Bosch et al, 2012; Doğan et al, 2013; Rudi, 2019; Tonelli et al, 2021).

Así, el Informe 19 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas -FACPCE- [antecedente de la RT (FACPCE) 22/2004] refiere que, aun en un modelo de valuación al costo, era aceptable la valuación de los activos agropecuarios a su valor neto de realización, compartiendo la opinión de Paton y Raimondi. El fundamento de la aplicación de valores corrientes en la producción agropecuaria es la particularidad distintiva de esta actividad: el desarrollo biológico o crecimiento vegetativo.

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

Respecto de los resultados, el hecho generador -es decir, el que genera variaciones patrimoniales modificativas- es la “producción” dada por el aumento o disminución en el valor de los activos biológicos por cambios cualitativos o cuantitativos como consecuencia de su transformación biológica. El fundamento del concepto “producción” es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente a los costos incurridos: la inversión en estos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios, es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor de los bienes (Informe 19, punto A.2.4).

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

### **III - LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD**

---

La FACPCE, mediante la resolución técnica 56/2023, incorporó en la resolución técnica (FACPCE) 54/2022 (NUA), dentro del Título III (“Normas específicas”), el Capítulo 10 (“Actividad agropecuaria”), que comprende los párrafos 1021 a 1041.

Estas disposiciones introdujeron sustanciales cambios a la resolución técnica (FACPCE) 22/2004 vigente que fueron analizados y cuestionados en las XX Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria realizadas en Tandil en octubre de 2023, entre otros motivos, por no haber sido justificados ni ejemplificados y ser extremadamente confusos al momento de su aplicación. No sorprende, entonces, que antes de su entrada en vigencia, la FACPCE haya puesto en período de consulta el P52RT, que

contiene algunas modificaciones al texto original que parcialmente atienden dichas observaciones.

Se reproducen seguidamente las principales disposiciones aplicables a la actividad ganadera de cría bovina considerando el texto original y las modificaciones propuestas.

Según el párrafo 1021, el objetivo de la Sección es prescribir las normas de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar en notas aplicables a:

**a) Activos biológicos:**

Definidos en el párrafo 1024 como las plantas y los animales vivos utilizados en la actividad agropecuaria, excluyendo a los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones. En el caso analizado, comprende a los terneros, las terneras y las vaquillonas hasta que se categorizan como factores de la producción, y los reproductores desafectados como tales.

**b) Activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones:**

Definidos en el párrafo 1024, para la actividad de cría son los *animales reproductores*: animales machos o hembras destinados exclusivamente a la procreación de nuevos individuos de su especie, desde su categorización como tales por la entidad hasta que cambien de destino. Comprende a los toros, las vacas y las vaquillonas desde que se categorizan como factor de la producción hasta el momento de su desafectación como tales.

**c) Resultados atribuidos a la producción agropecuaria:**

Según el inciso c) del párrafo 1021, los componentes principales son los resultados generados por la transformación biológica. Para el caso de la actividad ganadera de cría bovina, está dado por las pariciones y el desarrollo biológico de terneros y terneras, y los cambios en el valor razonable de las vaquillonas no categorizadas como factor de la producción. Podrían incluirse, además, los cambios en la valuación de los animales desafectados como factores de la producción.

**1. Valuación**

**a) Valuación de animales reproductores**

Los activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones serán considerados “bienes de uso” (párrafo 313).

**\* Medición inicial**

El párrafo 315 de la NUA (reemplazado por el párrafo 1026A en el P52RT) dispone que se medirán:

- al **costo de adquisición**, o

- sobre la base de su **costo atribuido**, determinado de acuerdo a su valor razonable, menos gastos estimados en el punto de venta, **en el momento en que comienza su utilización como tales** (texto según el P52RT, que corrige una referencia errónea al párrafo 1030 referido a productos agropecuarios).

**\* Medición posterior**

Según el párrafo 319, se podrá optar por aplicar:

**a) Modelo de costo:**

Se medirán al costo original menos la depreciación acumulada y las pérdidas por

desvalorización acumuladas (párrafo 321).

El cargo por depreciación se reconocerá a partir de la puesta en marcha del elemento de bien de uso, que es el momento en que el activo comienza la etapa de producción (párrafos 340 y 341), para esta actividad, como un costo de producción del período.

Para el cálculo de la depreciación, el párrafo 342 dispone que se deberá considerar su medición contable, su naturaleza, la fecha en que comienza su utilización como reproductor, la existencia de evidencias de pérdida de valor anteriores a su utilización, su capacidad de servicio y el valor neto de realización que se estima tendrá el bien cuando se agote su capacidad de servicio.

**b) Modelo de revaluación (párrafos 322 a 338):**

Se medirán por su valor revaluado, que es su valor razonable (párrafos 117 a 122) en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por desvalorización.

***b) Valuación de animales no utilizados como factor de la producción***

Se deberían incluir, a nuestro criterio, a todos los activos biológicos no afectados como factor de la producción, sea porque están destinados a la venta (terneros y terneras), porque aún no han sido incorporados al proceso productivo (terneras y vaquillonas en desarrollo) o porque han sido desafectados de dicho proceso productivo (toros y vacas de descarte).

Cabe aclarar que tanto la norma como el proyecto incluyen un título previo al párrafo 1027 (“Activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de las operaciones”), también incluido en la redacción del propio párrafo 1027, que debería ser suprimido para que sea armónico con el párrafo 315 de la NUA y el párrafo 1026A del P52RT.

Consideramos que la distinción entre activos biológicos en desarrollo y activos biológicos producidos o terminados que propone la norma carece, para la actividad de cría, de relevancia, y entendemos que dicha distinción está claramente dirigida a la actividad agrícola. Por lo tanto, para la actividad bajo análisis se pueden aplicar los siguientes criterios:

**\* Medición inicial**

- Adquiridos: costo de adquisición [inc. a) del párrafo 1026].

- Producidos:

- i) costo de producción [inc. b) del párrafo 1026], o

- ii) valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta (VR-GPV) -incorporado por el P52RT.

**\* Medición posterior**

- Entes pequeños (EP): podrán medir al costo de adquisición o al costo de producción, aunque podrían optar por el VR-GPV [párrafo 1027, inc. b), pto. (i)].

- Entes medianos (EM): VR-GPV, excepto que su cálculo implique un costo o esfuerzo desproporcionado (CoED) -tal como lo dispone el párrafo 83-, en cuyo caso se podrá medir al costo de adquisición o al costo de producción [párrafo 1027, inc. b), pto. (ii)].

- Restantes entes: VR-GPV [párrafo 1027, inc. b), pto. (iii)].



Dadas las características propias de la actividad agropecuaria y el distinto modo en que las organizaciones pueden captar el desarrollo biológico en función de su organización administrativa y contable, y de su envergadura, es usual que el reconocimiento contable del nacimiento de los/as terneros/as difiera hasta el momento de la venta o hasta el cierre del ejercicio. En ambos casos, la medición inicial sería coincidente con la medición posterior, por lo que la separación en dichas mediciones parece irrelevante, resultando más adecuado el tratamiento de la resolución técnica (FACPCE) 22/2004 que no realiza esta distinción.

## 2. Ingreso por producción agropecuaria

La NUA define en el párrafo 1024 al “ingreso por producción agropecuaria” como el resultado por cambios en el VR-GPV generado desde la última medición anterior de los activos biológicos. También debería incluir, aunque no lo dice explícitamente, a la primera medición de un nuevo activo biológico, como es el caso del reconocimiento del nacimiento de los terneros.

Entendemos que también forma parte del ingreso por producción la diferencia entre el VR-GPV y la medición contable anterior de los animales reproductores al momento de ser desafectados como tales. Esto no surge claramente de la norma, pero podría interpretarse que el cambio de destino implica la medición inicial de un activo biológico terminado que se debe medir a VR-GPV según el párrafo 1026, inciso c).

Se presentan seguidamente 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 y los criterios de valuación que resultan aplicables al cierre del ejercicio con base en la interpretación realizada sobre las disposiciones de la NUA y el P52RT:

| Denominación                                                                                          | Medición al cierre del ejercicio                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Terneros.<br>Terneras                                                                                 | * EP: costo de adquisición o producción.<br>* EM: VR-GPV, o costo de adquisición o producción si existe CoED.<br>* Demás casos: VR-GPV                                           |
| Vaquillonas adquiridas o producidas antes de entrar al proceso productivo                             | * EP: costo de adquisición o producción.<br>* EM: VR-GPV, o costo de adquisición o producción si existe CoED.<br>* Demás casos: VR-GPV                                           |
| Vaquillonas adquiridas o producidas al entrar el proceso productivo y hasta el momento de la parición | Costo atribuido: VR-GPV en el momento de comenzar su utilización                                                                                                                 |
| Vacas adquiridas                                                                                      | * Modelo de costo: Costo de adquisición - Depreciación acumulada - Desvalorizaciones.<br>* Modelo de revaluación: Valor razonable en el momento de la revaluación - Depreciación |

|                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                 | acumulada - Desvalorización                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Vacas de propia producción                      | <p>* Modelo de costo: Costo atribuido (VR-GPV en el momento de comenzar su utilización) - Depreciación - Desvalorizaciones.</p> <p>* Modelo de revaluación: Valor razonable en el momento de la revaluación - Depreciación acumulada - Desvalorización.</p> <p>Se deprecian a partir de la primera parición</p> |
| Vaca preñada.<br>No contemplado específicamente | <p>* Modelo de costo: Costo de adquisición o Costo atribuido - Depreciación acumulada - Desvalorizaciones.</p> <p>* Modelo de revaluación: Valor razonable en el momento de la revaluación - Depreciación acumulada - Desvalorización</p>                                                                       |
| Vaca de descarte                                | VR-GPV                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Toros                                           | <p>* Modelo de costo: Costo de adquisición - Depreciación acumulada - Desvalorizaciones</p> <p>* Modelo de revaluación: Valor razonable en el momento de la revaluación - Depreciación acumulada - Desvalorización</p>                                                                                          |
| Toro de descarte                                | VR-GPV                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

## IV - CASO DE APLICACIÓN

---

Se desarrolla a continuación un caso de 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 cuenta corriente.

Activos biológicos.

Vaquillonas.

Terneras.

Terneros.

Vacas para la venta.

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.

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.<br>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 [t.o. RT (FACPCE) 56/2023] teniendo en cuenta las modificaciones que propone el P52RT. En su resolución, se han considerado las disposiciones aplicables a las entidades incluidas en el inciso c) del párrafo 5 ("demás entidades").

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 el año de alta completo al entrar en servicio.
  - ii) Las hembras se deprecian el 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:

- 100 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 neto de realización de la vaca al final de su vida útil en el mercado destinado al consumo. Vida útil estimada de 5 años, computando año de alta completo a partir de la primera parición.

- 4 toros a \$ 500.000 cada uno y un valor de recupero estimado de \$ 110.000 cada uno, y vida útil estimada de 3 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.

|                                           |            |            |
|-------------------------------------------|------------|------------|
| ----- 31/08/x1 -----                      |            |            |
| Vaquillonas reproductoras                 | 10.000.000 |            |
| Toros                                     | 2.000.000  |            |
| Banco X cta. cte.                         |            | 12.000.000 |
| <i>Compra 100 vaquillonas y 4 toros -</i> |            |            |
| <i>Valuación al costo</i>                 |            |            |
| ----- 31/12/x1 -----                      |            |            |
| CP - General                              | 450.000    |            |
| Banco X cta. cte.                         |            | 450.000    |
| <i>Costos de producción devengados</i>    |            |            |
| <i>en el ejercicio</i>                    |            |            |



## 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 el 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 |
| <i>Depreciación reproductores</i> |         |
| -----                             |         |

## 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         |
| <b>Total</b> |                 | <b>12.000.000</b> |       | <b>12.000.000</b> |                 |      | <b>520.000</b> | <b>520.000</b>  | <b>11.480.000</b> |

En el estado de situación patrimonial se expone:

|                                                            |            |
|------------------------------------------------------------|------------|
| Activos biológicos utilizados como factor de la producción | 11.480.000 |
|------------------------------------------------------------|------------|

En el estado de resultados se expone:

Costo de producción (970.000)

**Resultado de  
producción (970.000)**

## 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         | Existencia 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               |
| <b>Total</b>    | <b>104</b>         |         | <b>82</b>  |         |       |        | <b>(3)</b> | <b>183</b>       |

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

-----31/08/x2 -----

Vacas 9.900.000

Vaquillonas reproductoras 9.900.000

*Por el cambio de categoría luego de la parición*

----- 31/08/x2 -----

CP - Mortandad 100.000  
Vaquillonas reproductoras 100.000  
*Baja por muerte*

-----

### Cálculo de la depreciación

|              | Cabezas | Valor unitario | Valor de origen | Valor de recupero | Valor depreciable | Vida útil | Depreciación 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            |
| <b>Total</b> |         |                |                 |                   |                   |           | <b>718.000</b>     |

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

----- 31/12/x2 -----

CP - Depreciación reproductores 718.000  
Depreciación acumulada. Vacas 198.000  
Depreciación acumulada. Toros 520.000

*Depreciación reproductores*

-----

| 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           |
| <b>Total</b> | <b>11.900.000</b> |       |       | <b>11.900.000</b> | <b>520.000</b>  |      | <b>718.000</b> | <b>1.238.000</b> | <b>10.662.000</b> |

### Valuación de los animales reproductores al cierre

#### *Valuación al cierre de los animales no categorizados como reproductores*

Las existencias finales de terneros y terneras (neta de la mortalidad del ejercicio) son

valuadas a su VR-GPV, siendo el total la producción del ejercicio.

| Detalle      | Cantidad | VR-GPV unitario | Total            |
|--------------|----------|-----------------|------------------|
| Terneras     | 41       | 50.000          | 2.050.000        |
| Terneros     | 39       | 55.000          | 2.145.000        |
| <b>Total</b> |          |                 | <b>4.195.000</b> |

|                                                        |  |           |           |
|--------------------------------------------------------|--|-----------|-----------|
| ----- 31/12/x2 -----                                   |  |           |           |
| Terneras                                               |  | 2.050.000 |           |
| Terneros                                               |  | 2.145.000 |           |
| Producción                                             |  |           | 4.195.000 |
| <i>Producción del ejercicio</i>                        |  |           |           |
| ----- 31/12/x2 -----                                   |  |           |           |
| CP - General                                           |  | 1.500.000 |           |
| Banco X cta. cte.                                      |  |           | 1.500.000 |
| <i>Costos de producción devengados en el ejercicio</i> |  |           |           |
| -----                                                  |  |           |           |

En el estado de situación patrimonial se expone:

|                                                            |            |
|------------------------------------------------------------|------------|
| Activos biológicos                                         | 4.195.000  |
| Activos biológicos utilizados como factor de la producción | 10.662.000 |

En el estado de resultados se expone:

|                                |                  |
|--------------------------------|------------------|
| Producción                     | 4.195.000        |
| Costo de producción            | (2.318.000)      |
| <b>Resultado de producción</b> | <b>1.877.000</b> |

### 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.
  - Terneros: 2.
- \* Los costos de producción devengados en el ejercicio son de \$ 1.800.000, más la depreciación de los reproductores.
- \* 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 3 años.

|                      |         |         |
|----------------------|---------|---------|
| ----- 30/11/x3 ----- |         |         |
| Toros                | 570.000 |         |
| Banco X cta. cte.    |         | 570.000 |
| Compra 1 toro        |         |         |
| -----                | -----   |         |

\* Se vendieron animales de acuerdo a 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    |
| Importe neto          |          |                 | 3.006.120 |
| Gastos de flete       |          |                 | 178.000   |
| Neto a cobrar         |          |                 | 2.828.120 |

Cálculo de la producción de los animales vendidos



| Detalle      | Cantidad | VR-GPV unitario | Subtotal  | Valores al inicio del ejercicio | Producción del ejercicio |
|--------------|----------|-----------------|-----------|---------------------------------|--------------------------|
| Terneros     | 39       | 72.515,90       | 2.828.120 | 2.145.000                       | 683.120                  |
| <b>Total</b> |          |                 |           |                                 | <b>683.120</b>           |

|                                       |           |           |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| ----- 31/03/x3 -----                  |           |           |
| Terneros                              | 683.120   |           |
| Producción                            |           | 683.120   |
| <i>Producción terneros vendidos</i>   |           |           |
| ----- 31/03/x3 -----                  |           |           |
| Banco X cta. cte.                     | 2.828.120 |           |
| GC - Comisiones y gastos              | 159.900   |           |
| GC - IIBB                             | 31.980    |           |
| GC - Fletes                           | 178.000   |           |
| Ventas                                |           | 3.198.000 |
| <i>Venta del ejercicio</i>            |           |           |
| ----- 31/03/x3 -----                  |           |           |
| Costo de ventas                       | 2.828.120 |           |
| Terneros                              |           | 2.828.120 |
| <i>Costo de los terneros vendidos</i> |           |           |
| -----                                 |           |           |

**Evolución de las categorías de hacienda vacuna - Planilla de movimiento de hacienda**

| Detalle      | Existencia inicial | Compras | Pariciones | Cambios |       | Ventas | Muertes | Existencia final |
|--------------|--------------------|---------|------------|---------|-------|--------|---------|------------------|
|              |                    |         |            | Altas   | Bajas |        |         |                  |
| Toros        | 4                  | 1       |            |         |       |        |         | 5                |
| Vacas        | 99                 |         |            |         |       |        | (1)     | 98               |
| Vaq. reprod. |                    |         |            | 41      |       |        |         | 41               |
| Vaquillonas  |                    |         |            |         |       |        |         |                  |
| Terneras     | 41                 |         | 42         |         | (41)  |        |         | 42               |
| Terneros     | 39                 |         | 43         |         |       | (39)   | (2)     | 41               |

|              |            |          |           |           |             |             |            |            |
|--------------|------------|----------|-----------|-----------|-------------|-------------|------------|------------|
| <b>Total</b> | <b>183</b> | <b>1</b> | <b>85</b> | <b>41</b> | <b>(41)</b> | <b>(39)</b> | <b>(3)</b> | <b>227</b> |
|--------------|------------|----------|-----------|-----------|-------------|-------------|------------|------------|

Las terneras existentes al inicio del ejercicio eran animales que, a esa fecha, tenían aproximadamente 6 meses y han entrado en servicio sobre el final de este ejercicio, razón por la cual se las categoriza como vaquillonas reproductoras.

|                                                              |         |
|--------------------------------------------------------------|---------|
| ----- 31/12/x3 -----                                         |         |
| CP - Mortandad                                               | 98.000  |
| Depreciación acumulada. Vacas                                | 2.000   |
| Vacas                                                        | 100.000 |
| <i>Baja por muerte, animal no depreciado en el ejercicio</i> |         |
| -----                                                        | -----   |

### 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 [párrafo 1026A, inc. b), ap. (i)]. La diferencia con su valor en libros es “Producción del ejercicio” (párrafo 1034)

| Detalle           | Cantidad | VR-GPV unitario | Subtotal  | Valores al inicio del ejercicio (terneras) | Producción del ejercicio |
|-------------------|----------|-----------------|-----------|--------------------------------------------|--------------------------|
| Vaquillonas repr. | 41       | 105.000         | 4.305.000 | 2.050.000                                  | 2.255.000                |

|                                 |           |
|---------------------------------|-----------|
| ----- 31/12/x3 -----            |           |
| Vaquillonas reproductoras       | 4.305.000 |
| Producción                      | 2.255.000 |
| Terneras                        | 2.050.000 |
| <i>Producción del ejercicio</i> |           |
| -----                           | -----     |

### Cálculo de la depreciación

| Cabezas | Valor unitario | Valor de origen | Valor de recupero | Valor depreciable | Vida útil | Depreciación 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        |
| <b>Total</b> |    |         |           |           |           |   | <b>856.000</b> |

|                                   |         |
|-----------------------------------|---------|
| ----- 31/12/x3 -----              |         |
| CP - Depreciación reproductores   | 856.000 |
| Depreciación acumulada. Vacas     | 196.000 |
| Depreciación acumulada. Toros     | 660.000 |
| <i>Depreciación reproductores</i> |         |
| -----                             | -----   |

### Valuación de los animales reproductores al cierre

| Bien         | Valor de origen        |                  |                |                        | Depreciaciones         |              |                      |
|--------------|------------------------|------------------|----------------|------------------------|------------------------|--------------|----------------------|
|              | <i>Valor al inicio</i> | <i>Altas</i>     | <i>Bajas</i>   | <i>Valor al cierre</i> | <i>Acum. al inicio</i> | <i>Baja</i>  | <i>Del ejercicio</i> |
| 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              |
| <b>Total</b> | <b>11.900.000</b>      | <b>4.875.000</b> | <b>100.000</b> | <b>16.675.000</b>      | <b>1.238.000</b>       | <b>2.000</b> | <b>856.000</b>       |

### Valuación al cierre de los animales no categorizados como reproductores

Las existencias finales de terneros y terneras (neta de la mortalidad del ejercicio) son valuadas a su VR-GPV, siendo el total la producción del ejercicio.

| Detalle  | Cantidad | VR-GPV unitario | Total     |
|----------|----------|-----------------|-----------|
| Terneras | 42       | 51.000          | 2.142.000 |
| Terneros | 41       | 58.000          | 2.378.000 |

| Detalle      | Cantidad | VR-GPV<br>unitario | Total            |
|--------------|----------|--------------------|------------------|
| Terneras     | 42       | 51.000             | 2.142.000        |
| Terneros     | 41       | 58.000             | 2.378.000        |
| <b>Total</b> |          |                    | <b>4.520.000</b> |

----- 31/12/x3 -----

|            |           |           |
|------------|-----------|-----------|
| Terneras   | 2.142.000 |           |
| Terneros   | 2.378.000 |           |
| Producción |           | 4.520.000 |

*Producción del ejercicio*

----- 31/12/x3 -----

|                   |           |           |
|-------------------|-----------|-----------|
| CP - General      | 1.800.000 |           |
| Banco X cta. cte. |           | 1.800.000 |

*Costos de producción devengados en el ejercicio*

-----

En el estado de situación patrimonial se expone:

|                                                         |            |
|---------------------------------------------------------|------------|
| Activos biológicos                                      | 4.520.000  |
| Activos biológicos utilizados como factor de producción | 14.583.000 |

En el estado de resultados se expone:

|                            |                         |
|----------------------------|-------------------------|
| Producción                 | 7.458.120               |
| Costo de producción        | (2.754.000)             |
| Resultado de producción    | <u>4.704.120</u>        |
| Ventas                     | 3.198.000               |
| Costo de ventas            | (2.828.120)             |
| Resultado bruto            | 369.880                 |
| Gastos de comercialización | (369.880)               |
| <b>Resultado final</b>     | <b><u>4.704.120</u></b> |

#### EJERCICIO 4

\* Los terneros destetados y las terneras excedentes se venden en el mes de marzo; no se hace cría 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 devengados en el ejercicio son de \$ 2.300.000, más la depreciación de los reproductores.

\* Se vendieron animales de acuerdo a 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        |
| <i>Subtotal</i>       |          |                 | <i>2.875.000</i> |
| Comisión y gastos: 5% |          |                 | 143.750          |
| Ingresos brutos: 1%   |          |                 | 28.750           |
| <i>Importe neto</i>   |          |                 | <i>2.702.500</i> |
| Gastos de flete       |          |                 | 200.000          |
| <b>Neto a cobrar</b>  |          |                 | <b>2.502.500</b> |

| Categoría             | Cantidad | Precio unitario | Total            |
|-----------------------|----------|-----------------|------------------|
| Terneras              | 30       | 67.000          | 2.010.000        |
| <i>Subtotal</i>       |          |                 | <i>2.010.000</i> |
| Comisión y gastos: 5% |          |                 | 100.500          |
| Ingresos brutos: 1%   |          |                 | 20.100           |
| <i>Importe neto</i>   |          |                 | <i>1.889.400</i> |

|                      |                  |
|----------------------|------------------|
| Gastos de flete      | 150.000          |
| <b>Neto a cobrar</b> | <b>1.739.400</b> |

### Cálculo de la producción de los animales vendidos

| Detalle      | Cantidad | VR-GPV unitario | Subtotal  | Valores al inicio del ej. | Producción del ejercicio |
|--------------|----------|-----------------|-----------|---------------------------|--------------------------|
| Terneros     | 41       | 61.036,59       | 2.502.500 | 2.378.000                 | 124.500                  |
| Terneras     | 30       | 57.980,00       | 1.739.400 | 1.530.000                 | 209.400                  |
| <b>Total</b> |          |                 |           |                           | <b>333.900</b>           |

----- 31/03/x4 -----

|            |         |         |
|------------|---------|---------|
| Terneros   | 124.500 |         |
| Terneras   | 209.400 |         |
| Producción |         | 333.900 |

*Producción (terneros vendidos)*

----- 31/04/x4 -----

|                          |           |           |
|--------------------------|-----------|-----------|
| Banco X cta. cte.        | 2.502.500 |           |
| GC - Comisiones y gastos | 143.750   |           |
| GC - IIBB                | 28.750    |           |
| GC- Fletes               | 200.000   |           |
| Ventas                   |           | 2.875.000 |

*Venta terneros del ejercicio*

----- 31/03/x4 -----

|                 |           |           |
|-----------------|-----------|-----------|
| Costo de ventas | 2.502.500 |           |
| Terneros        |           | 2.502.500 |

*Costo de venta terneros*

----- 31/03/x4 -----

|                          |           |           |
|--------------------------|-----------|-----------|
| Banco X cta. cte.        | 1.739.400 |           |
| GC - Comisiones y gastos | 100.500   |           |
| GC - IIBB                | 20.100    |           |
| GC - Fletes              | 150.000   |           |
| Ventas                   |           | 2.010.000 |

*Venta terneras del ejercicio*

----- 31/03/x4 -----

Costo de ventas 1.739.400

Terneras 1.739.400

*Costo de venta terneras*

-----

| Categoría             | Cantidad | Precio unitario | Total          |
|-----------------------|----------|-----------------|----------------|
| Vacas                 | 5        | 115.000         | 575.000        |
| <i>Subtotal</i>       |          |                 | <i>575.000</i> |
| Comisión y gastos: 5% |          |                 | 28.750         |
| Ingresos brutos: 1%   |          |                 | 5.750          |
| <i>Importe neto</i>   |          |                 | <i>540.500</i> |
| Gastos de flete       |          |                 | 50.000         |
| <b>Neto a cobrar</b>  |          |                 | <b>490.500</b> |

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 dicha 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”.

#### Valuación de los reproductores desafectados/Producción

| Detalle | Cantidad | VR-GPV unitario | Subtotal | Valor en libros al inicio del ej. | Producción del ejercicio |
|---------|----------|-----------------|----------|-----------------------------------|--------------------------|
| Vacas   | 5        | 88.700          | 490.500  | 480.000                           | 10.500                   |

La diferencia entre el VR-GPV y la medición contable anterior de los animales reproductores al momento de ser desafectados como tales es considerada “ingreso por producción”.

----- 31/08/x4 -----

Vacas para la venta 490.500

Depreciación acumulada. Vacas 20.000



|                                                        |         |
|--------------------------------------------------------|---------|
| Vacas                                                  | 500.000 |
| Producción                                             | 10.500  |
| <i>Baja vacas reproductoras; alta vacas para venta</i> |         |
| ----- 31/08/x4 -----                                   |         |
| Banco X cta. cte.                                      | 490.500 |
| GC - Comisiones y gastos                               | 28.750  |
| GC - IIBB                                              | 5.750   |
| GC- Fletes                                             | 50.000  |
| Ventas                                                 | 575.000 |
| <i>Ventas vacas del ejercicio</i>                      |         |
| ----- 31/08/x4 -----                                   |         |
| Costo de ventas                                        | 490.500 |
| Vacas para la venta                                    | 490.500 |
| <i>Costo de venta vacas</i>                            |         |
| -----                                                  | -----   |

#### Evolución de las categorías de hacienda vacuna - Planilla de movimiento de hacienda

| Detalle      | Existencia 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  |                    |         |            |           |             |             |            |                  |
| Terneras     | 42                 |         | 53         |           | (12)        | (30)        | (1)        | 52               |
| Terneros     | 41                 |         | 54         |           |             | (41)        |            | 54               |
| <b>Total</b> | <b>227</b>         |         | <b>107</b> | <b>52</b> | <b>(52)</b> | <b>(76)</b> | <b>(3)</b> | <b>255</b>       |

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 dicha 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   |
| <i>Baja por muerte</i>               |           |           |
| ----- 31/12/x4 -----                 |           |           |
| Vacas                                | 4.200.000 |           |
| Vaquillonas reproductoras            |           | 4.200.000 |
| <i>Cambio categoría por parición</i> |           |           |
| -----                                |           |           |

### 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 [párrafo 1026A, inc. b), ap. (i)]. La diferencia con su valor en libros es "Producción del ejercicio" (párrafo 1034)

| Detalle     | Cantidad | VR-GPV unitario | Subtotal  | Valores al inicio del ejercicio (terneras) | Producción del ejercicio |
|-------------|----------|-----------------|-----------|--------------------------------------------|--------------------------|
| Vaquillonas | 12       | 120.000         | 1.440.000 | 612.000                                    | 828.000                  |

|                                                                        |           |         |
|------------------------------------------------------------------------|-----------|---------|
| ----- 31/12/x4 -----                                                   |           |         |
| Vaquillonas reproductoras                                              | 1.440.000 |         |
| Terneras                                                               |           | 612.000 |
| Producción                                                             |           | 828.000 |
| <i>Producción del ejercicio (terneras a vaquillonas reproductoras)</i> |           |         |
| -----                                                                  |           |         |

### Cálculo de la depreciación

El valor de recupero estimado de las vacas 20x3 es de \$ 94.000 cada una.

|              | Año<br>alta | Cabezas | Valor<br>unitario | Valor de<br>origen | Valor de<br>recupero | Valor<br>depreciable | Vida<br>útil | Deprec.<br>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          |
| <b>Total</b> |             |         |                   |                    |                      |                      |              | <b>412.000</b>   |

Los toros incorporados en 20x1 han sido depreciados totalmente.

|                                   |         |         |
|-----------------------------------|---------|---------|
| ----- 31/12/x4 -----              |         |         |
| CP - Depreciación reproductores   | 412.000 |         |
| Depreciación acumulada. Vacas     |         | 272.000 |
| Depreciación acumulada. Toros     |         | 140.000 |
| <i>Depreciación reproductores</i> |         |         |
| -----                             | -----   |         |

#### Valuación de los animales reproductores al cierre

| Bien         | Valor de origen    |                  |                  |                    | Depreciaciones     |               |                  |
|--------------|--------------------|------------------|------------------|--------------------|--------------------|---------------|------------------|
|              | Valor al<br>inicio | Altas            | Bajas            | Valor al<br>cierre | Acum. al<br>inicio | Baja          | Del<br>ejercicio |
| Vacas        | 9.800.000          | 4.200.000        | 600.000          | 13.400.000         | 392.000            | 24.000        | 272.000          |
| Vaq.<br>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          |
| <b>Total</b> | <b>16.675.000</b>  | <b>5.640.000</b> | <b>4.905.000</b> | <b>17.410.000</b>  | <b>2.092.000</b>   | <b>24.000</b> | <b>412.000</b>   |

#### Valuación al cierre de los animales no categorizados como reproductores

Las existencias finales de terneros y terneras (neta de la mortalidad del ejercicio) son valuadas a su VR-GPV, siendo el total "Producción del ejercicio".

| Detalle      | Cantidad | VR-GPV<br>unitario<br>(promedio) | Producción<br>del<br>ejercicio |
|--------------|----------|----------------------------------|--------------------------------|
| Terneras     | 52       | 53.000                           | 2.756.000                      |
| Terneros     | 54       | 50.000                           | 2.700.000                      |
| <b>Total</b> |          |                                  | <b>5.456.000</b>               |

----- 31/12/x4 -----

|            |           |           |
|------------|-----------|-----------|
| Terneras   | 2.756.000 |           |
| Terneros   | 2.700.000 |           |
| Producción |           | 5.456.000 |

*Producción del ejercicio*

----- 31/12/x4 -----

|                    |           |           |
|--------------------|-----------|-----------|
| CP - General       | 2.300.000 |           |
| Banco XX cta. cte. |           | 2.300.000 |

*Costos de producción devengados en  
el ejercicio*

-----

En el estado de situación patrimonial se expone:

|                                                            |            |
|------------------------------------------------------------|------------|
| Activos biológicos                                         | 5.456.000  |
| Activos biológicos utilizados como<br>factor de producción | 14.930.000 |

En el estado de resultados se expone:

|                            |                         |
|----------------------------|-------------------------|
| Producción                 | 6.628.400               |
| Costo de producción        | (2.913.000)             |
| Resultado de producción    | <u>3.715.400</u>        |
| Ventas                     | 5.460.000               |
| Costo de ventas            | (4.732.400)             |
| Resultado bruto            | 727.600                 |
| Gastos de comercialización | (727.600)               |
| <b>Resultado final</b>     | <b><u>3.715.400</u></b> |

## V - CONSIDERACIONES FINALES

---

Del análisis realizado surgen las siguientes observaciones:

- La NUA ha introducido cambios en los criterios vigentes, según el texto de la resolución técnica (FACPCE) 22/2004, sin que hayan sido fundamentados ni ejemplificados. El P52RT contiene material de apoyo bajo el título “Aclaraciones previas a la implementación de la resolución técnica (FACPCE) 54/2022”, que, en lo referido a la actividad agropecuaria, en todos los párrafos que propone modificar solo expresa *“Con el cambio se busca mantener la idea original, de manera que se evite diversidad de interpretaciones en la práctica”*, que en definitiva no aporta una justificación a la razón de los cambios.

- La NUA permite la adopción de distintos criterios en función del tamaño de las organizaciones (entes pequeños, entes medianos y demás entes), a diferencia de la resolución técnica (FACPCE) 22/2004, cuyas disposiciones resultan aplicables para todos los entes con actividad agropecuaria con independencia de su tamaño.

- La NUA dispone que los animales reproductores (machos o hembras) deben medirse al **costo original menos la depreciación acumulada y las pérdidas por desvalorización acumuladas**, o bien a su **valor revaluado** (párrafo 1029). Criterio que difiere sustancialmente de la resolución técnica (FACPCE) 22/2004, que establece que los animales reproductores se medirán a su **costo de reposición en el mercado** (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), y con lo dispuesto en el párrafo 12 de la NIC 41, que prescribe que todos los activos biológicos se medirán a **valor razonable menos costo de ventas**, salvo que este no pueda medirse de forma fiable.

- La NUA permite a las pequeñas empresas -y a las medianas cuando exista un esfuerzo o costo desproporcionado- medir los activos biológicos al costo de producción. Seguramente la intención ha sido simplificar, pero en esta actividad es muy compleja la asignación de valores de costo a los distintos animales que componen un rodeo de cría. Estos cambios no han sido fundamentados no obstante su trascendencia en la actividad ganadera que hemos analizado.

- En consecuencia, no se reconoce el desarrollo biológico de estos animales que resultan ser los más significativos, siendo que la característica distintiva de la contabilidad agropecuaria es precisamente el detectar y medir el desarrollo biológico, razón de ser de una norma contable específica.

- En la NUA el “resultado por producción” solo incluye al generado por los activos biológicos medidos a VR-GPV (párrafo 1034) que, de acuerdo al párrafo 1027, son los activos biológicos destinados a la venta. Pero para una interpretación armónica con el párrafo 1026A del P52RT, debería incluir además al cambio de valor generado por el desarrollo biológico de aquellos animales que serán destinados como factor de la producción desde la medición anterior hasta el momento de su incorporación como tales.

Tampoco está establecido cómo exponer el resultado generado por la desafectación de los animales reproductores para su comercialización. Podría reconocerse un **resultado por la transacción**, que surge entre el precio de venta y su valor en libros, o bien reconocer un **resultado por producción** calculado como la diferencia entre el valor razonable menos gastos en el punto de venta y su valor en libros. Entendemos que esta

última opción refleja mejor la realidad económica.

- La distinción entre medición inicial y medición posterior parece irrelevante, por tratarse de activos biológicos en una actividad continua, resultando más adecuado el tratamiento de la resolución técnica (FACPCE) 22/2004, que no realizaba esta distinción.

- No resulta claro cuándo categorizar a los animales como reproductores. El párrafo 1024 define como animales reproductores (machos o hembras) a los destinados exclusivamente a la procreación **desde su categorización como tales**, mientras que el párrafo 1026A del P52RT, al hablar de medición, se refiere **al momento en que comienza su utilización como tales**. Consideramos que para facilitar la aplicación de la norma sería conveniente unificar el tratamiento a lo dispuesto por el párrafo 1026A, que está en línea con lo establecido en el Informe 19, que indica que ese momento es aquel en que los animales están en condiciones de permitir la realización de sus funciones reproductivas. Con este criterio, las vaquillonas pasarían a ser consideradas animales reproductores al entrar en servicio.

Las cuestiones específicas que surgen del caso planteado son las siguientes:

- La detección del momento en que las vaquillonas entran al proceso productivo es una cuestión que, en pequeñas y medianas empresas (pymes), resulta dificultosa para el profesional, ya que, en general, la organización administrativo-contable es mínima. Cuestión no menor pues en ese momento es que cambia el criterio de valuación, determinándose el “costo atribuido”.

- Al ingresar las vaquillonas al proceso productivo con poco desarrollo biológico, su “costo atribuido” será muy similar a su valor de recupero, que será el de una vaca de descarte. De esta manera, pierde sentido su valuación al costo menos depreciación acumulada y no se refleja contablemente la evolución del desarrollo biológico en el lapso en que está afectada a la producción.

- Dado que los animales reproductores se miden al costo, resulta necesario establecer un criterio de valuación de salidas (por muerte, desafectación o ventas), ya que se trata de un número importante de animales -normalmente de producción propia- que se han ido incorporando en distintos momentos. En general, en las pymes es poco probable que los profesionales cuenten con el dato de identificación específica (por ejemplo, caravanas).

Si bien con el P52RT se ha llevado a cabo una revisión integral previa a la implementación de la resolución técnica (FACPCE) 54/2022 para favorecer una aplicación clara y consistente de la misma, creemos que no se ha logrado mejorar la claridad y coherencia interna, así como tampoco facilitar su correcta aplicación, su enseñanza académica y, fundamentalmente, la utilidad para los usuarios.

Parece más sencilla y clara la redacción de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para pymes que dispone:

*“Una entidad que se dedique a actividades agrícolas determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos, tal como se indica a continuación:*

*a) la entidad utilizará el **modelo de valor razonable** para los activos biológicos cuyo **valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado**, y*

*b) la entidad utilizará el **modelo de costo** para todos los demás activos biológicos”.*

## BIBLIOGRAFÍA

---



- \* Argilés Bosch, Josep; Sabata Aliberch, Anna y García Blandón, Josep: “Estudio comparativo de las dificultades para la realización de la contabilidad y la interpretación de la información en la agricultura aplicando coste histórico y valor razonable en la valoración de los activos biológicos” - Revista de Contabilidad - Vol. 15 - N° 1 - enero-julio/2012 - págs. 109-42 - ISSN: 1138-4891.
- \* Ceriani, María Alfonsina y Vigil, José I.: “Problemas y desafíos recientes de las normativas contables para los estados financieros en la actividad agropecuaria” - Revista de la Facultad de Ciencias Económicas - 2014 - 11(2) - págs. 75/89
- \* CREA Ganadería (<https://www.crea.org.ar/6-2-ganaderia/>).
- \* 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.
- \* Doğan, Zeki; Arslan, Seçkin y Köksal, Ayşe Gül: “Historical development of agricultural accounting and difficulties encountered in the implementation of agricultural accounting” - International Journal of Food and Agricultural Economics - 2013 - ISSN 2147-8988 - Vol. 1 - N° 2 - págs. 107/16.
- \* Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 41 Agricultura - International Accounting Standard Board IASB - 2014, disponible en: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?viewFile=26666&categoryId=913&sidebarCategoryId=1>.
- \* International Accounting Standard Board: “Norma Internacional de Información Financiera para las pequeñas y medianas empresas (NIIF para las pymes)” - 2015, disponible en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>.
- \* Muchiut, Viviana M. y Rudi, Enrique R.: “Contabilidad agropecuaria” - Ed. ERREPAR - Bs. As. - 2020.
- \* Norma Internacional de Contabilidad 41 - International Accounting Standard Board.
- \* Perotti, Hernán J. y Casabianca, María L.: “Las dificultades de aplicación de la resolución técnica 22 frente a su nuevo texto” - ERREPAR - Consultor Agropecuario - N° 30 - mayo/2018 - Cita digital EOLDC097566A
- \* Resolución técnica (FACPCE) 22/2004, modificada por la resolución técnica (FACPCE) 46/2017.
- \* Rudi, Enrique R.: Conferencia Jornadas Nacionales Agropecuarias - Santa Fe - 2019 (<https://www.youtube.com/watch?v=6MuUJvgSNAU>) y “Reforma a la RT 22. Aciertos y dudas” - Material de las Jornadas Agropecuarias 2017 - CPCE Santa Fe/CI Santa Fe - 2017.
- \* Tonelli, Omar E.; Simaro, Jorge D. y Martinefski, María Inés: “Los resultados en la actividad ganadera bovina de cría” - XIX Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria - Tandil - 2021 y “NUA: Propuesta de tratamiento contable de la hacienda en establecimientos de cría” - XLIII Jornadas Universitarias de Contabilidad y VIII Jornadas Internacionales Universitarias de Contabilidad - Salta - 2022.