

TÍTULO:	PARTICULARIDADES DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS EN ACTIVIDADES INTEGRADAS (CAMPO-INDUSTRIA)
AUTOR/ES:	Marchese, Domingo
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Abril
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

DOMINGO MARCHESE [\(1\)](#).

PARTICULARIDADES DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS EN ACTIVIDADES INTEGRADAS (CAMPO-INDUSTRIA)

La actividad agropecuaria tiene características especiales que requieren de un tratamiento contable específico. Este es el caso de las actividades integradas campo-industria y campo-campo. En este artículo, el Dr. Domingo Marchese nos explica la situación, las normas contables argentinas aplicables y prácticos ejemplos de esos casos.

Una de las características más comunes en la actividad agropecuaria es la integración de la actividad agropecuaria, propiamente dicha, con la actividad industrial que procesa los productos agropecuarios como materia prima de sus productos elaborados.

También es habitual la integración vertical dentro de una entidad que genera productos agropecuarios que son utilizados en otra actividad también agropecuaria de la misma entidad.

Ejemplos típicos de las actividades campo-industria en nuestro país son:

- la producción de uvas para industrializar en mostos y vinos;
- la producción de cítricos para industrializar en aceites, jugos congelados y cáscara deshidratada;
- la producción de caña de azúcar para industrializar como azúcar y alcohol;
- la producción de aceitunas para industrializar como aceite de oliva;

- la producción de soja y girasol para industrializar como aceites comestibles y pellets;
- la producción de árboles para industrializar como papel, pellets o maderas tratadas;
- la producción de animales para industrializar como fiambres, chacinados, embutidos, etc.;
- la producción de peces y mariscos en cautiverio para industrializar de diversas formas.

A su vez, son algunos ejemplos típicos de la integración campo-campo los siguientes:

- la producción de pasturas y granos para la alimentación de animales de diverso tipo;
- la producción de semillas para su implantación posterior en los cultivos.
- la producción de peces en cautiverio para alimentar otros peces en cautiverio de mayor valor económico.

Cuando la integración de ambas actividades se verifica en una única entidad, o en el caso de grupos integrados, dentro del grupo que presenta estados consolidados, nos encontramos con algunas situaciones que requieren un análisis y tratamiento contable especial.

Esto está relacionado con el mantenimiento por parte de la entidad en su actividad industrial o agropecuaria de productos agrícolas o ganaderos en existencia que constituyen "Bienes de cambio" no destinados a su venta como tales y que generalmente proceden de dos orígenes diferentes:

- Producidos por la actividad agropecuaria de la propia entidad.
- Adquiridos a terceros en los mercados habituales.

Nuestra normativa argentina contempla dos normas diferentes para el tratamiento contable de los "Bienes de Cambio":

- Las RT 17 y la RT 41 (a ser reemplazadas a partir de 2024 por la RT 54 *Norma Unificada Argentina de Contabilidad - NUA primera parte*).
- La RT 22 modificada por la RT 46 "Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria" (a ser reemplazada también por la RT 54 *Norma Unificada Argentina de Contabilidad - NUA segunda y tercera parte*).

Las entidades que, como comentamos, desarrollan tanto la actividad agropecuaria como la industrial o actividades agropecuarias integradas tienen que aplicar ambas y esto implica la necesidad de análisis de la interacción entre ellas, que, como podremos ver seguidamente, no resulta obvia y representa una dificultad para la tarea.

A continuación se transcribe el texto aplicable de la RT 17:

"4. MEDICIÓN CONTABLE GENERAL

4.1. Criterios generales

....

4.2.2. Bienes o servicios adquiridos

El costo de un bien o servicio adquirido es la suma del precio que debe pagarse por su adquisición al contado y de la pertinente porción asignable de los costos de compras y control de calidad.

...

5.5. Bienes de cambio

5.5.1. *Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo destinados a su venta como tales.*

Se los medirá al valor neto de realización, determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2 (Determinación de valores netos de realización).

...

5.5.4. Bienes de cambio en general

Para los restantes bienes de cambio, con excepción de:

- a) Activos biológicos;*
- b) Productos agropecuarios generados en el momento de la cosecha, recolección o su destino para la faena;*
- c) Productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios y destinados a su venta.*

Se tomará su costo de reposición a la fecha de los estados contables. Si la obtención de este fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.

Si los costos de reposición estuvieran expresados en moneda extranjera sus importes se convertirán a moneda argentina utilizando el tipo de cambio del momento de la medición.

La medición contable de los Activos biológicos, Productos agropecuarios, Productos agropecuarios generados en el momento de la cosecha, recolección o faena y Productos agropecuarios controlados por sus productores y destinados a su venta o a su utilización como insumo de la actividad agropecuaria, debe efectuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la Resolución Técnica N° 22 (Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria)".

Como puede deducirse del texto transcrito, las materias primas de los procesos industriales o agropecuarios que la entidad mantiene en existencia a la fecha de la medición y que no están destinadas a venta directa, deben medirse a su **costo de reposición**, ya que no están destinados a su venta como tales y, por lo tanto, no les resulta aplicable la excepción del párrafo 5.5.4 c).

Con la versión anterior de la RT 17 en donde no se aclaraba en el párrafo 5.5.1 que se trataba solo de aquellos activos que están destinados a su venta como tales, existía incertidumbre sobre si dicho párrafo no le resultaba aplicable a las existencias de materias primas agropecuarias en actividades industriales o agropecuarias, generando diferencias en la aplicación de las políticas contables por parte de las entidades. Con el texto actual de dicho párrafo se elimina esa incertidumbre, ya que se clarifica que los productos agropecuarios que se destinarán a ser consumidos en un proceso posterior industrial o agropecuario no se encuentran incluidos en dicho párrafo.

Si bien la redacción de la RT 41 para entes pequeños y medianos no contempló esa corrección, no fue un acto premeditado intentado darle a dichos entes un tratamiento diferente, por lo que, una interpretación razonable del conjunto normativo debiera llevarnos a la misma conclusión respecto de la aplicación para cualquier tipo de ente que aplique las NCPA (excluida la RT 26 Adopción de las NIIF).

Para las mismas materias primas, **en el momento de su cosecha, recolección o destino para la faena** aplica la excepción del párrafo 5.5.4.b) y por lo tanto su

medición debe hacerse de acuerdo con la RT 22 (Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria).

A continuación se transcribe el texto aplicable de la RT 22:

"7.1. Activos biológicos y Productos agropecuarios destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad

...

7.1.2. Productos agropecuarios

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

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

Como puede observarse del texto transcrito, las materias primas de los procesos industriales o agropecuarios que la entidad obtiene al momento de la cosecha, o recolección deben medirse, de acuerdo con la RT 22, a su **valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.**

Como la entidad no los mantiene para su venta como tales, inmediatamente después resulta aplicable la RT 17 y por lo tanto deben medirse a su **costo de reposición**, reconociendo un resultado de tenencia.

En la casi totalidad de los productos agropecuarios, este cambio de medición significa el reconocimiento inmediato (en la práctica esto se hace en ocasión en que se midan los bienes de cambio para su inclusión en los estados financieros) de un resultado positivo, ya que ambas mediciones se determinan como sigue:

Valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta:

Valor en el mercado de venta más favorable

Menos: Gastos de flete desde la ubicación actual al mercado de venta

Valor Razonable

Menos: Gastos estimados en el punto de venta (comisiones, impuestos, etc.)

Medición contable a VR-GEPV

Este es el criterio que debe aplicarse para el reconocimiento inicial de los productos cosechados, recolectados o destinados a la faena, con contrapartida en los resultados del período como ingresos por la producción agropecuaria, tal como se muestra en el registro siguiente:

Productos agropecuarios

 a Ingresos por la producción agropecuaria

Costo de reposición:

Valor de compra en el mercado más favorable

Más: Gastos de compra (comisiones, impuestos, etc.)

Más: Fletes hasta la ubicación de la entidad

Medición contable a Costo de Reposición

Este es el criterio que debe aplicarse para la medición de los productos cosechados, recolectados o destinados a la faena, cuando son retenidos en existencia por la entidad como materia prima para sus procesos de producción, con contrapartida en los resultados del período como resultados de tenencia por la eficiencia que se logra por la integración campo-industria o campo-campo, tal como se muestra en el registro siguiente:

Productos agropecuarios

a Ganancia por tenencia por integración productiva

El objetivo del uso de costos de reposición determinados en la forma que se expuso es el de que todos los bienes de esta característica en existencia, tanto aquellos que son producidos por la entidad como aquellos adquiridos a terceros, tengan una medición idéntica por lo que se deben utilizar aquellos conceptos que la entidad debe erogar como costos para su adquisición a terceros.

Como en general los mercados en que se compran y se venden los productos agropecuarios son los mismos o al menos tienen valores muy similares, la medición a costo de reposición resulta siempre más alta, por la magnitud de los importes que se detraen en el primer caso, más los que se suman en el segundo caso, por lo tanto la entidad debe reconocer normalmente una ganancia por dicha diferencia.

El significado de dicha ganancia es, tal como hemos expresados previamente, conceptualmente el ahorro que la entidad logra en relación con la competencia por la eficiencia que representan los procesos integrados campo-industria o campo-campo.

Ejemplos de aplicación de los cálculos respectivos son los siguientes:

SOJA EN SILOS DE EMPRESA INDUSTRIALIZADORA DE ACEITE Y PELLETS		
PRODUCCIÓN AGRÍCOLA:		
Volumen	450	Tn
Precio de mercado	360	\$/Tn
Fletes Entidad - Mercado	40	\$/Tn
Valor Razonable	144.000	\$
Importe a reconocer por la entidad como ingreso por producción agrícola y como existencia	144.000	\$

SOJA EN SILOS DE EMPRESA INDUSTRIALIZADORA DE ACEITE Y PELLETS		
INVENTARIO DE MATERIA PRIMA		
Volumen	450	Tn
Precio de mercado	360	\$/Tn
Fletes Mercado - Entidad	40	\$/Tn
Gastos de Compra	25	\$/Tn
Importe a reconocer por la entidad como existencia a Costo de Reposición	191.250	\$
Ganancia por eficiencia por integración	47.275	\$

Esta situación es exclusiva para las entidades que aplican la normativa contable argentina que prevé, para la medición de los Bienes de Cambio, el uso de un concepto de valores corrientes (Costo corriente de reposición) lo que determina que todos los bienes similares deben tener a la fecha de la medición el mismo valor unitario, sin tener en consideración la forma de adquisición (adquisición a terceros o producción propia) ni la fecha de adquisición.

Esto no es así en caso de las entidades que aplican la normativa internacional (NIIF completas o NIIF para pymes), ya que la medición de los Inventarios (término equivalente en las NIIF referidas a los Bienes de Cambio en las NCPA) se debe hacer a su costo histórico, lo que implica que un mismo activo, adquirido en formas y/o fechas diferentes pueden tener valores diferentes lo que, a su vez, obliga a la utilización de métodos de baja específicos para dicho método de medición (PEPS o Costo Promedio Ponderado).

Habida cuenta de la restricción para las entidades que aplican la normativa general argentina con su requisito de medición uniforme de partidas idénticas, la solución adoptada por la profesión en oportunidad de la adecuación de la RT 22 a través de la RT 46 resulta a nuestro criterio la más adecuada.

La otra alternativa que pudo haberse adoptado por la profesión hubiera sido la de medir todas las existencias de materia prima a su Valor Razonable menos Gastos estimados en el punto de venta.

De esa forma, las entidades que hayan adquirido a terceros dichos inventarios midiéndolos al costo de adquisición y en sus existencias tuvieran productos agropecuarios adquiridos a terceros, tendrían que reconocer en forma inmediata por la medición de los mismos una pérdida de magnitud similar a la ganancia que se explicitó en el ejemplo anterior, sin que resulte dicho resultado lógico para los usuarios de la información financiera ni resulte representativa de lo que realmente ocurrió en el negocio que se quiere representar.

Nota:

(1) Domingo Marchese es contador público, profesor de contabilidad, miembro del

CENCyA de la FACPCE y ex miembro del IFRIC del IASB y actual miembro de la Comisión de Traducción al español de las NIIF. Conductor de diplomados y cursos NIIF en Argentina, EE.UU. y otros países latinoamericanos

Cita digital: EOLDC107539A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.