

TÍTULO:	TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS CONTRATOS DE APARCERÍA RURAL
AUTOR/ES:	Torres, Carlos Federico
PUBLICACIÓN:	Consultor Agropecuario
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2022
OTROS DATOS:	-

CARLOS FEDERICO TORRES

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS CONTRATOS DE APARCERÍA RURAL

I - CARACTERÍSTICAS DE ESTOS CONTRATOS

Para desarrollar la propuesta referida al tratamiento contable de los contratos de aparcería rural es necesario recordar sus características fundamentales, a los que reseñamos a continuación:

CUADRO 1 - CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES DE LOS CONTRATOS DE APARCERÍA RURAL

Regulación legal	Estos contratos se encuentran regulados por la ley 13246 , publicada en el Boletín Oficial del 18 de setiembre de 1948. Luego de sucesivas modificaciones, la versión actualmente vigente es la que incluye los cambios sancionados por la ley 22298, publicada en el Boletín Oficial del 9 de octubre de 1980.
Caracterización	Los contratos de aparcería rural se encuentran definidos en el artículo 21 de la mencionada ley, el que textualmente indica que "Habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos " (el destacado es nuestro). Es por lo tanto un contrato de colaboración para el desarrollo de una actividad agropecuaria, generando una estructura asociativa. En la que una parte aporta el capital y otra suministra su trabajo.
Participación en los resultados	Ambos participan en los resultados de la explotación en la proporción que se establezca en el contrato, tanto sea en las utilidades como en las pérdidas, asumiendo así los riesgos propios de la actividad. En tal sentido, la ley 13246 establece que la pérdida de los frutos, por caso fortuito o fuerza mayor, debe ser soportada por las partes en la misma proporción en la que fue fijada su distribución. Estas circunstancias constituyen, obviamente, un riesgo ínsito en la actividad agropecuaria. Por lo tanto, la retribución de la contraprestación para quien entrega los bienes para la consecución del contrato depende del resultado de la actividad. No se puede convenir como retribución una cantidad predeterminada de frutos ni su equivalente en dinero.
Diferencias con otros contratos	<ol style="list-style-type: none"> Con los contratos de arrendamientos rurales: <ol style="list-style-type: none"> El arrendador está totalmente desvinculado de la explotación y sus riesgos. El precio debe ser fijado en unidades monetarias, mientras que en los contratos de aparcería la retribución del aparcerero tomador se establece en un porcentaje de los frutos obtenidos. Con los contratos laborales: <ol style="list-style-type: none"> La tenencia de la tierra permanece en poder de su propietario. Quien realiza las tareas, necesariamente una persona física, mantiene un vínculo de dependencia respecto al propietario.
Plazo del contrato	Se establece un plazo mínimo de tres años y un máximo de diez, renovable este último hasta veinte años, en tanto el tomador se obligue a realizar en el campo obras de mejoramiento detalladas en la ley.

II - NORMA DE LA RT 22 A CONSIDERAR EN LOS CONTRATOS DE APARCERÍA

Según las normas contenidas en la [RT 22](#) aplicables en estos contratos al que atañen exclusivamente a la medición de los bienes destinados a la venta en el transcurso normal de la actividad, con los cambios que oportunamente le introdujera la [resolución técnica 46^{\(1\)}](#), los criterios vigentes son los siguientes:

CUADRO 2 - NORMAS DE MEDICIÓN APLICABLES A LOS BIENES DESTINADOS A LA VENTA

Bienes para la venta	Situaciones a considerar		
	Objetivo de la medición	Momento en que se la efectúa	Criterio de medición aplicable
Con valor obtenible en el mercado en su condición actual	Reconocimiento de la producción	Al obtenerse la cosecha en procesos productivos terminales	Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta
		A fecha de cierre del ejercicio en procesos productivos continuos	
	Reconocimiento de resultados por tenencia	Al producirse la venta de los bienes, con el fin de determinar el valor de la baja coincidente con el neto obtenido en la transacción	Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta. Interpretamos que para la medición del costo de las ventas, el criterio aplicable debería identificarse con el VNR, dado que concretada la operación no existen ya estimaciones de gastos a practicar
		A fecha de cierre del ejercicio	

	Grado de desarrollo alcanzado al practicarse la medición a la fecha de cierre del ejercicio	Criterio de medición aplicable
Sin valor obtenible en el mercado en su condición actual, pero sí para bienes con un grado más avanzado o completo de desarrollo: refiere a las sementeras agrícolas y frutícolas	Incipiente	Costo de reposición de los insumos incurridos. De no ser posible, su determinación se admite como sucedáneo el empleo del costo original de esos insumos
	Avanzado	Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta. Interpretamos que este valor debe asignarse, en forma proporcional al grado de avance del desarrollo biológico alcanzado, a la fecha de la medición en relación al total de la producción a obtener al finalizar el proceso
Sin existencia de un mercado activo que sirva como referencia para la asignación del valor razonable	Si se puede obtener valores de mercado en la fecha de la medición o en fechas cercanas, esos valores serán base para asignar el valor razonable neto de gastos. En caso contrario, se asignará el costo original de los insumos incurridos para su obtención	

Tal como surge de los bienes susceptibles de afectar en estos contratos, a los que destacamos en la definición consignada en el artículo 21 de la [ley 13246](#) que incluimos en el cuadro 1, los contratos de aparcería rural son posibles de realizarse tanto en actividades agrícolas como ganaderas. Consideraremos, seguidamente, su aplicación en ellas, a partir de los criterios vigentes en la RT 22, que hemos reseñado en el cuadro anterior.

2.1. APLICACIÓN EN LA GANADERÍA

El objetivo de este contrato es la obtención de un incremento en la medición del ganado entregado a través de la ganancia en su peso como consecuencia de la actividad desarrollada por el aparcerero tomador en su establecimiento. Alcanzado el peso convenido, los animales objeto del contrato son vendidos, y el dador y el tomador distribuyen el producido en función de las participaciones establecidas en el contrato.

La existencia de un plazo mínimo de extensión de tres años da lugar a que la entrega de animales, por parte del aparcerero dador, seguramente se reiterará a lo largo de ese plazo, a medida que los animales le son reintegrados una vez cubierto el lapso convenido al concretarse el traslado de los animales al establecimiento del tomador.

También puede no establecerse una duración indeterminada, basada en la obtención del pesaje previsto al momento de la entrega.

2.1.1. Propuesta para la contabilización

Seguidamente propondremos un modelo de contabilización de este contrato para las dos partes celebrantes.

El caso que desarrollaremos a título de ejemplo de aplicación refiere a un contrato celebrado por un plazo de tres años, a cuyo inicio el aparcerero dador entrega al aparcerero tomador un lote de 100 terneros, bajo las siguientes especificaciones:

CUADRO 3 - INFORMACIÓN PARA LA RESOLUCIÓN DEL CASO

Información a fecha de entrega de los animales	<ol style="list-style-type: none"> 1. Peso promedio por ternero: 160 kg. 2. Valor razonable neto de gastos de venta por kg: \$ 300. 3. Plazo de venta de este primer lote de animales: seis meses. 4. Contraprestación prevista en el contrato: el dador reconocerá al tomador el 30% de la producción en kg que se obtenga.
Información a fecha de cierre del ejercicio, coincidente en ambos contratantes	<ol style="list-style-type: none"> 1. Peso promedio por ternero: 260 kg. 2. Valor razonable neto de gastos de venta por kg: \$ 328.
Información a fecha de venta de los animales	<ol style="list-style-type: none"> 1. Peso promedio por animal: 330 kg. 2. Valor razonable a esta fecha: \$ 347. A partir de este importe, el valor razonable neto de gastos obtenido por kg vendido fue de \$ 340 (es el valor neto de realización que en definitiva corresponde a la transacción).

a) Solución propuesta en la contabilidad del aparcerero dador

I. A fecha de entrega de los animales

Con la finalidad de reflejar la situación derivada del contrato, practicará el siguiente asiento una vez revaluada la hacienda objeto del contrato a su valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta:

Cuentas	Débitos	Créditos
Kg entregados en aparcería (16.000 kg x \$ 300) a Terneros	4.800.000	4.800.000

De este modo se registrarán los kilos ganados en una cuenta específica, separada de la que representa a la categoría de hacienda entregada en aparcería.

II. A fecha de cierre del ejercicio

1. La producción que ha obtenido a fecha de cierre del ejercicio es la siguiente:

Kg entregados	16.000
Kg a fecha de la nueva medición	26.000
Producción en kg	10.000
Valor razonable neto de gastos de venta por kg: \$ 328	x 328
Producción en \$	3.280.000
Importe reconocido al tomador (30% de la producción)	-984.000
Ingreso neto por producción	2.296.000

2. Simultáneamente se determina el siguiente resultado por tenencia, como consecuencia del cambio de precio producido en el período en consideración, el que corresponde en su totalidad al aparcerero dador, en tanto ha sido originado por la hacienda de su propiedad, que suministró al momento de celebrarse el contrato:

Conceptos	Importes
------------------	-----------------

Total del pesaje al entregarse la hacienda: 16.000 kg	
a) Medición inicial a \$ 300 el kg	4.800.000
b) Medición a fecha de cierre a \$ 328 el kg	5.248.000
Resultado por tenencia - Ganancia	448.000

3. Como consecuencia de los incrementos en la medición contable de la hacienda, calculados en los dos puntos anteriores, los importes alcanzado a fecha de cierre del ejercicio son los que se consignan a continuación:

Conceptos	Importes
Medición inicial de la hacienda entregada: 16.000 kg x \$ 300	4.800.000
Incremento por producción	2.296.000
Ganancia por tenencia	448.000
Medición a fecha de cierre del ejercicio de la hacienda entregada	7.544.000

4. Esta medición contable al cierre puede comprobarse también mediante al siguiente cálculo:

Conceptos	Kilogramos
Pesaje de la hacienda entregada	16.000
Incremento de peso que corresponde al aparcerero dador: 10.000 x 70%	7.000
Total	23.000
Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta	x 328
Medición a la fecha de cierre del ejercicio de la hacienda entregada	7.544.000

La registración contable es la siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
Kg entregados en aparcería	2.744.000	
a Producción hacienda vacuna entregada en aparcería		2.296.000
a Ganancia por tenencia entregada en aparcería		448.000

III. A fecha de la venta del ganado

1. La producción que ha obtenido a esta fecha es la siguiente:

Conceptos	Importes
Kg totales fecha de cierre del ejercicio anterior:	26.000
Kg a fecha de la nueva medición	33.000
Producción en kg	7.000
Valor razonable neto de gastos de venta por kg	x 340
Producción en \$	2.380.000
Importe reconocido al tomador (30% de la producción)	-714.000
Ingreso neto por producción	1.666.000

2. El resultado por tenencia como consecuencia del cambio de precio producido en el nuevo período en consideración, el que como se indicara anteriormente corresponde en su totalidad al aparcerero dador por los kilogramos que eran de su propiedad al cierre del ejercicio anterior, es el siguiente:

Conceptos	Importes
Total del pesaje, propiedad del aparcerero dador, a fecha de cierre anterior: 23.000 kg	
a) Medición a esa fecha a \$ 328 el kg	7.544.000
b) Medición a fecha de la venta de la hacienda a \$ 340 el kg	7.820.000
Resultado por tenencia - Ganancia	276.000

3. Nuevamente, como consecuencia de los incrementos en la medición contable de la hacienda, calculados en los dos puntos anteriores, el importe alcanzado a fecha de esta venta es el siguiente:

Conceptos	Importes
Medición al comienzo del ejercicio	7.544.000
Incremento por producción	1.666.000
Ganancia por tenencia	276.000
Medición contable a fecha de la venta de la hacienda	9.486.000

4. También, en este caso, esta medición contable puede ser verificada mediante el cálculo que se desarrolla a continuación:

Conceptos	Kilogramos
-----------	------------

Pesaje de la hacienda propiedad del dador al comienzo del ejercicio	23.000
Incremento de peso que corresponde al aparcerero dador: 7.000 x 70%	4.900
Total	27.900
Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta	x 340
Medición a la fecha de venta de la hacienda	9.486.000

La registraci3n contable previa a la venta es la siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
Kg entregados en aparcería (9.486.000 - 7.544.000)	1.942.000	
a Producci3n hacienda vacuna entregada en aparcería		1.666.000
a Ganancia por tenencia entregada en aparcería		276.000

De inmediato, el aparcerero dador contabiliza:

1. La venta por el total de kilogramos vendidos, es decir, los que el corresponden al aparcerero tomador.
2. La acreencia de este por la producci3n obtenida ahora vendida, que de acuerdo al contrato le pertenece.

Los asientos son los siguientes:

Cuentas	Débitos	Créditos
Deudores por ventas de hacienda vacuna entregada en aparcería 33.000 kg por \$ 340	11.220.000	
Gastos de venta (347 - 340) x 33.000 kg	231.000	
a Ventas hacienda vacuna entregada en aparcería (33.000 kg x \$ 347)		11.451.000
Costo de venta hacienda vacuna entregada en aparcería	11.220.000	
a Hacienda vacuna entregada en aparcería		11.220.000
Costo de producci3n de hacienda vacuna entregada en aparcería	1.698.000	
a Acreedores por producci3n en contrato de aparcería		1.698.000

El importe contabilizado surge de la suma de los importes reconocidos al aparcerero tomador al cierre del ejercicio anterior y al producirse la venta de la hacienda, es decir, \$ 984.000 y \$ 714.000, respectivamente.

De este modo, el aparcerero dador registra:

1. La venta sin reconocer resultado alguno, conforme al criterio establecido por la RT 22 para esta operatoria en la actividad agropecuaria.
2. El compromiso que asume con el aparcerero tomador al finalizar el contrato por la venta de la producci3n obtenida que debe asignar a este.

b) Soluci3n propuesta en la contabilidad del aparcerero tomador

Al recibir los animales, este contratante no deberá realizar ninguna contabilizaci3n, dado que no se ha generado aún activo a reconocer.

I. A fecha de cierre del ejercicio

Este contratante registrará su participaci3n en la producci3n obtenida y los costos a los que debió incurrir para obtenerla. Estos costos han sido contabilizados en cuentas específicas representativas de los respectivos conceptos, conforme al siguiente detalle:

Cuentas	Totales cargados
Jornales y cargas sociales	260.000
Alimentaci3n ganado	135.000
Productos veterinarios	104.000
Depreciaci3n bienes de uso afectados a la producci3n	73.000
Otros servicios vinculados a la producci3n (los resumimos en esta única cuenta)	88.000
Total imputable a costos de producci3n hacienda vacuna	660.000

En relaci3n a la producci3n obtenida, existen dos posibilidades relacionadas con su clasificaci3n en rubros del activo:

1. Darle ingreso como bienes de cambio, en tanto su destino final es la venta.
2. Reconocerla como un crédito contra el aparcerero dador por la participaci3n en esa futura venta.

Una u otra alternativa dependerá del criterio que se adopte en relaci3n al origen del crédito del tomador contra el dador.

Una u otra alternativa dependerá del criterio que se adopte en relaci3n al origen del crédito del tomador contra el dador.

Si se considera que el mismo se origina desde el mismo momento en el que se genera la producci3n, corresponderá registrar cada incremento en la medici3n contable de la hacienda involucrada como un crédito del tomador. Si por el contrario se considera que el crédito se perfecciona con la venta final de esa hacienda, se debe reconocer como bienes destinados a la venta en el transcurso normal de la actividad.

Creemos que este último es el tratamiento contable más adecuado. Considérese al respecto que la hacienda aún no ha sido vendida, es decir, no se ha concretado el fin para el que se encuentra en proceso de producci3n. Asimilando la situaci3n a un proceso industrial, constituiría en este un producto en proceso de elaboraci3n, no siendo por lo tanto un crédito sino una existencia de bienes destinados a la venta el activo con el que cuenta el tomador. Recuérdese al respecto que el marco conceptual de las normas contables profesionales argentinas no requiere que los bienes a reconocer en el activo sean de propiedad del ente⁽²⁾, el requisito básico es que posea el control de sus beneficios económicos.⁽³⁾

Las registraci3nes contables son entonces las siguientes:

Cuentas	Débitos	Créditos
Kg generados en aparcería	984.000	
a Producci3n hacienda vacuna recibida en aparcería		984.000
Costo producci3n hacienda vacuna recibida en aparcería	660.000	

a Jornales y cargas sociales	260.000
a Alimentación ganado	135.000
a Productos veterinarios	104.000
a Depreciación bienes de uso afectados a la producción	73.000
a Otros servicios vinculados a la producción	88.000

II. A fecha de la venta del ganado

En forma similar a la que se presenta a fecha de cierre del ejercicio, el tomador agrega la nueva producción obtenida y los costos de producción incurridos en este período.

Estos últimos son ahora los siguientes:

Cuentas	Totales cargados
Jornales y cargas sociales	140.000
Alimentación ganado	95.000
Productos veterinarios	71.000
Depreciación bienes de uso afectados a la producción	41.000
Otros servicios vinculados a la producción (los resumimos en esta cuenta)	56.000
Total imputable a costos de producción hacienda vacuna	403.000

Las registraciones contables son entonces las siguientes:

Cuentas	Débitos	Créditos
Kg generados en aparcería	714.000	
a Producción hacienda vacuna recibida en aparcería		714.000
Costo producción hacienda vacuna recibida en aparcería	403.000	
a Jornales y cargas sociales		140.000
a Alimentación ganado		95.000
a Productos veterinarios		71.000
a Depreciación bienes de uso afectados a la producción		41.000
a Otros servicios vinculados a la producción		56.000

Finalmente, reconocerá el crédito contra el aparcerero dador que la venta de la hacienda le genera. Este importe, tal como se indicara al considerar la contabilidad del mencionado contratante, es el que corresponde a la suma de los importes que han sido reconocidos al tomador por la producción obtenida que se encontraba reconocida como bienes destinados a la venta en el transcurso de la actividad del ente. El asiento, en el que se cancelará como contrapartida la cuenta representativa de esos bienes, es el siguiente: 984.000 + 714.000

Cuentas	Débitos	Créditos
Deudores por producción en contrato de aparcería	1.698.000	
a Kg generados en aparcería		1.698.000

Luego, durante el transcurso del contrato y hasta su finalización, se irá reiterando esta operatoria en los períodos contables comprendidos en ese plazo de duración.

2.2. APLICACIÓN EN LA AGRICULTURA

Habitualmente, los contratos de aparcería, cuyo objeto es la agricultura, se concretan con la entrega del predio por parte del aparcerero dador, a fin de que el aparcerero tomador desarrolle todas las tareas tendientes a la obtención de la producción, asumiendo los costos necesarios. La producción alcanzada es luego repartida sobre la base de los porcentajes acordados en el contrato.

Recordemos que los bienes destinados a la venta a considerar en esta actividad, conforme surge del cuadro 2, son los siguientes:

CUADRO 4 - BIENES DESTINADOS A LA VENTA EN LA ACTIVIDAD AGRÍCOLA

Situación de los bienes en relación al mercado en el que opera la entidad	Identificación
Con valor obtenible en el mercado en su condición actual	Productos agropecuarios
Sin valor obtenible en el mercado en su condición actual, pero sí para bienes con un grado más avanzado o completo de desarrollo	Sementeras agrícolas

Los criterios utilizables para la medición contable de estos bienes previstos por la versión actual de la RT 22, recordados también en ese mismo cuadro, no incluyen disposiciones acerca de su empleo en los contratos que estamos considerando, por lo que es necesario evaluar su tratamiento por parte de los celebrantes del contrato.

En lo que a las sementeras respecta, la cuestión ha sido abordada por Enrique Rudi y Viviana Muchiut⁽⁴⁾ en un interesante artículo de reciente publicación. Resumimos las conclusiones a las que arribaron, tanto para la etapa inicial del desarrollo biológico como en la etapa en el que este desarrollo es avanzado:

CUADRO 5 - MEDICIÓN DE LAS SEMENTERAS EN LOS CONTRATOS DE APARCERÍA AGRÍCOLA

Etapas del desarrollo biológico	Tratamiento contable a fecha de cierre de un período contable por parte del:	
	Aparcerero dador	Aparcerero tomador

Inicial	No debe reconocer valor alguno, dado que en esta etapa la medición se basa en el costo de reposición u original y el dador no ha incurrido en costo alguno para la obtención de la producción, siendo esta aún no susceptible de reconocimiento.	Debe reconocer las sementeras por el total de los costos incurridos para generar la producción, sea a costos de reposición u originales, conforme surge del punto 7.1.3 de la segunda parte de la RT 22.
Posterior	Procede ese reconocimiento sobre la base del criterio de medición establecido por la versión actual de la RT 22.	También procede este reconocimiento sobre la base de ese mismo criterio de medición.

Consideramos que esta propuesta se encuentra adecuadamente fundamentada, y por ende nos permitimos compartirla, aunque con el agregado de las siguientes precisiones:

1. En la etapa inicial, el aparcerero tomador deberá imputar a la medición de las sementeras solo la proporción de costos incurridos que corresponde a la participación que le ha sido asignada de la producción que finalmente se obtenga. El resto de esos costos deberá cargarlos al resultado del ejercicio finalizado como costos de producción.
2. En la etapa posterior, la incorporación por ambas partes de las sementeras medidas al valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta proporcionado al grado de avance se basa en la existencia de una producción posible de ser reconocida. En efecto, siendo precisamente esta producción la finalidad con la que se celebró el contrato, su incorporación gradual a los respectivos activos es compatible con el concepto del grado de avance en la generación de la ganancia.

2.2.1. Propuesta de aplicación

La información para la resolución del caso es la siguiente:

CUADRO 6 - INFORMACIÓN PARA LA RESOLUCIÓN DEL CASO

Información a la fecha de la primera operación	<ol style="list-style-type: none"> 1. El dador cede el predio en el que se desarrollará la producción de trigo para que el tomador realice las tareas para su obtención. 2. Distribución prevista en el contrato: el dador y el tomador participarán en el 50% de la producción que se obtenga. 	
Información a fecha de cierre de ejercicio, coincidente en ambos contratantes	<ol style="list-style-type: none"> 1. El desarrollo del trigo se encuentra aún en su etapa inicial. 2. El aparcerero tomador ha acumulado costos de producción contabilizados en cuentas representativas de los respectivos conceptos de acuerdo al siguiente detalle: 	
	Cuentas en las que se acumulan los costos	Importes
	Jornales y cargas sociales	110.000
	Semillas	115.000
	Fertilizantes	74.000
	Depreciación bienes de uso afectados a la producción	54.000
	Otros servicios vinculados a la producción	67.000
Total	420.000	
Estos costos a los precios vigentes a esta fecha alcanzan a \$ 453.000, importe que considerará el aparcerero tomador a los fines de la contabilización.		
Información a fecha de terminación del proceso productivo	<ol style="list-style-type: none"> 1. El valor razonable neto de gastos de venta del trigo obtenido alcanza a \$ 2.650.000 2. Los insumos incurridos por el aparcerero tomador en el período comprendido desde el inicio del nuevo ejercicio hasta la obtención de la cosecha son los siguientes: 	
	Cuentas en las que se acumulan los costos	Importes
	Jornales y cargas sociales	140.000
	Fertilizantes	59.000
	Depreciación bienes de uso afectados a la producción	33.000
	Otros servicios vinculados a la producción	38.000
	Total	270.000
Estos costos a los precios actuales alcanzan a \$ 293.000, importe que considerará el aparcerero tomador a los fines de la contabilización.		

a) Solución propuesta en la contabilidad del aparcerero dador

I. A fecha de cierre del ejercicio

De acuerdo con lo expuesto en el cuadro 6, no deberá incorporar las sementeras, debido a que a esta fecha se encuentran en la etapa inicial de desarrollo biológico, por lo que, según las disposiciones de la RT 22, el criterio de medición a emplear es el de costos incurridos en su obtención; inexistentes en su caso.

II. A fecha de obtención de la cosecha

Procederá a reconocer la proporción que le corresponde del valor razonable neto de gastos de venta del trigo obtenido, mediante el siguiente asiento:

Cuentas	Débitos	Créditos
Trigo recibido por aparcería	1.325.000	
a Producción trigo recibido por aparcería (50% de \$ 2.650.000)		1.325.000

b) Solución propuesta en la contabilidad del aparcerero tomador

I. A fecha de cierre del ejercicio

La imputación de los costos incurridos a esta fecha es la siguiente:

Medición de los costos incurridos	Imputación contable		
	Sementeras	Costo de producción	Totales
A precios originales	210.000	210.000	420.000
A precios vigentes a la fecha de la medición	226.500	226.500	453.000

Resultado por tenencia - Ganancia	16.500	16.500	33.000
--	---------------	---------------	---------------

La contabilización, considerando los conceptos en los que se encuentran registrados estos costos, es la siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
Sementeras de trigo	226.500	
Costo de producción de trigo	226.500	
a Jornales y cargas sociales		110.000
a Semillas		115.000
a Fertilizantes		74.000
a Depreciación bienes de uso afectados a la producción		54.000
a Otros servicios vinculados a la producción		67.000
a Ganancia por tenencia sementeras de trigo		33.000

La ganancia por tenencia contabilizada corresponde al revalúo total de los costos desarrollado en la planilla anterior a este asiento. Ella surge por partes iguales del revalúo imputado a las sementeras activadas y el imputado al costo de estas, que es proporcional a la producción que finalmente deberá ser entregada al aparcerero dador.

II. A fecha de obtención de la cosecha

La imputación de los costos incurridos en este nuevo período es la siguiente:

Medición de los costos incurridos	Imputación contable		
	Sementeras	Costo de producción	Totales
A precios originales	135.000	135.000	270.000
A precios vigentes a la fecha de la medición	146.500	146.500	293.000
Resultado por tenencia - Ganancia	11.500	11.500	23.000

En consecuencia, los totales acumulados, desde el inicio del cultivo en el ejercicio anterior hasta la obtención de la cosecha en el actual, son los siguientes:

Medición de los costos incurridos	Imputación contable		
	Totales	Costo de producción	Sementeras
A precios originales (420.000 + 270.000)	690.000	345.000	345.000
A precios de fecha de las mediciones (453.000 + 293.000)	746.000	373.000	373.000
Resultado por tenencia - Ganancia	56.000	28.000	28.000

Por lo tanto, luego de practicadas estas imputaciones, la medición contable de las sementeras a dar de baja es de \$ 373.000. El aparcerero tomador procederá a darlas de baja, previa contabilización del revalúo de las mismas a fecha de la cosecha, para de inmediato reconocer la proporción que le corresponde en las producción obtenida. Los asientos a tal fin son los siguientes:

Cuentas	Débitos	Créditos
Sementeras de trigo (373.000 - 226.500)	146.500	
Costo de producción de trigo	146.500	
a Jornales y cargas sociales		140.000
a Fertilizantes		59.000
a Depreciación bienes de uso afectados a la producción		33.000
a Otros servicios vinculados a la producción		38.000
a Ganancia por tenencia sementeras de trigo (56.000 - 33.000)		23.000
Trigo producido en aparcería	1.325.000	
a Producción trigo en aparcería (50% de \$ 2.650.000)		1.325.000
Costo producción trigo en aparcería	373.000	
a Sementeras de trigo		373.000

La ganancia por tenencia contabilizada en el primero de estos asientos, tal como surge de la diferencia allí indicada, es la que corresponde al período actual, completando de este modo el total por este concepto ganado en ambos períodos. La mitad de esa ganancia ha sido imputada a la medición de las sementeras que serán dadas de baja con motivo del ingreso del producto agropecuario, y la otra al costo de producción de las mismas.

A su vez, las sementeras son dadas de baja por el total acumulado contablemente en ellas, es decir, \$ 226.500 al cierre del ejercicio anterior y \$ 146.500 imputado en el ejercicio actual, lo que implica la medición total de \$ 373.000 dada de baja en el último de los asientos precedentes.

En definitiva, el costo de producción total es de \$ 746.000, equivalente a la totalidad de los insumos incurridos para la obtención del trigo, que ha sido registrado contablemente por el aparcerero tomador en los asientos que se indican a continuación:

Costo producción trigo en aparcería contabilizado:	
1. Al cierre del ejercicio anterior por la proporción que no corresponde al tomador	226.500
2. A fecha de la cosecha por la proporción que no corresponde al tomador	146.500
3. A fecha de la cosecha por la baja de las sementeras	373.000

Total costos de producción incurridos por el aparcerero tomador	746.000
--	----------------

Finalmente, su ganancia neta alcanzó a \$ 579.000 (= 1.325.000 - 746.000)

III - INCIDENCIA DEL AJUSTE POR INFLACIÓN

En el contexto normativo en nuestro país es obligatoria la presentación de estados contables en moneda homogénea. Resulta por lo tanto importante analizar la incidencia de estos ajustes en las propuestas de contabilización de los contratos de aparcería rural que hemos desarrollado en este trabajo. Los desarrollamos a continuación:

3.1. APARCERÍAS GANADERAS

3.1.1. Contabilidad del aparcerero dador cuando entrega ganado para su engorde y posterior venta

I. A fecha de cierre del ejercicio

1. La hacienda objeto del contrato ya se encuentra medida a moneda de cierre.
2. El ingreso por producción al reconocerse a fecha de cierre del ejercicio no requiere reproducción.
3. El resultado por tenencia requiere la previa reexpresión de la hacienda entregada a fin de determinarlo en términos reales.

En el caso que planteamos, suponiendo una inflación del 20% entre la entrega del ganado y el cierre del ejercicio, el cálculo de la ganancia por tenencia, en términos reales, es el siguiente:

Medición contable de la hacienda vacuna entregada: 16.000 kg x \$ 300	4.800.000
Coeficiente de reexpresión a moneda de cierre	x 1,20
Medición inicial de la hacienda vacuna entregada en moneda de cierre	5.760.000
Medición a valor razonable neto de gastos estimados a fecha de cierre: 16.000 kg x \$ 328	5.248.000
Resultado por tenencia real - Pérdida	-512.000

La registración contable, en este caso, es la que se indica a continuación:

Cuentas	Débitos	Créditos
Kg entregados en aparcería	2.744.000	
Pérdida por tenencia entregada en aparcería	512.000	
a Producción hacienda vacuna entregada en aparcería		2.296.000
a RECPAM (corresponde a la reexpresión indicada en el cálculo anterior: 5.760.000 - 4.800.000)		960.000

II. A fecha de venta

Suponiendo ahora que la inflación en el lapso transcurrido entre las fechas de cierre del ejercicio anterior y la del reintegro de la hacienda fue del 12%, el cálculo del resultado por tenencia en términos reales es el siguiente:

Conceptos	Importes
Hacienda propiedad del aparcerero dador a fecha de cierre anterior: 23.000 kg x \$ 328 el kg	7.544.000
Coeficiente de reexpresión a moneda de fecha del reintegro	1,12
Medición al inicio del ejercicio reexpresada a fecha del reintegro	8.449.280
Medición a fecha de reintegro de la hacienda a \$ 340 el kg	7.820.000
Resultado por tenencia - Pérdida	629.280

La registración contable es la siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
Kilos entregados en aparcería (9.486.000 - 7.544.000)	1.942.000	
Pérdida por tenencia hacienda vacuna	629.280	
a Producción hacienda vacuna entregada en aparcería		1.666.000
a RECPAM		905.280

A fecha de cierre de este nuevo ejercicio, los importes registrados en este asiento deberán ser reexpresados a moneda de poder adquisitivo de esa fecha sobre la base de la inflación ocurrida en ese lapso.

A su vez, en la contabilidad del aparcerero tomador, tanto a fecha de cierre del ejercicio como a la del reintegro del ganado, registra el ingreso por producción que ya se encuentra expresada en moneda de las respectivas fechas.

Los costos de producción, en los que ha incurrido en ambas fechas, deberán ser reexpresados sobre la base de los procedimientos habituales previstos por la resolución técnica 6 en la sección IV.I.B de su segunda parte. A tal fin, aplicará los coeficientes descriptivos de la inflación que corresponde desde los meses en los que incurrió en esos costos hasta la del mes de cierre del ejercicio.

En relación a la venta con la que finalizó la operatoria, debe tenerse en cuenta que:

1. Las partidas representativas de los resultados, es decir la venta, su costo y sus gastos, ya se encuentran en moneda de poder adquisitivo de la fecha de la transacción, requiriendo también ellas su ulterior reexpresión a moneda de cierre, la que de todos modos no incidirá en el resultado del ejercicio dada su neutralidad a su fecha de origen.
2. El crédito en moneda del dador contra el adquirente de la hacienda y la deuda también monetaria que este asumió con el tomador generarán RECPAM (negativo y positivo, respectivamente) hasta el mes de su cancelación.
3. El crédito del aparcerero tomador, contrapartida de la deuda del dador, generará para su titular un RECPAM negativo por ese mismo lapso.

3.2. APARCERÍA AGRÍCOLA

3.2.1. Contabilidad del aparcerero dador

Recordemos que:

1. En el caso propuesto a fecha de cierre del ejercicio, las sementeras se encontraban en su etapa inicial de desarrollo biológico, por lo que no cabía reconocimiento contable por parte de este celebrante del contrato.
2. A fecha de obtención de la producción, esta ya se encuentra expresada en moneda de esta fecha.

En consecuencia, salvo las reexpresiones ulteriores a fecha de cierre de este ejercicio, del trigo recibido y el correlativo ingreso por producción contabilizado, no existen particularidades a considerar en el ajuste a practicar por el aparcerero dador.

3.2.2. Contabilidad del aparcerero tomador

A fecha de cierre del ejercicio procederá a reexpresar, en moneda de esa fecha, los costos incurridos en la obtención de las sementeras aún en etapa inicial de desarrollo biológico. Tanto para la parte proporcional que ha activado como la que ha imputado al costo de producción, utilizará el procedimiento habitual de reexpresión previsto por la resolución técnica 6 al que ya hiciéramos referencia con anterioridad.

En el ejercicio siguiente, al obtenerse la producción, estando esta ya expresada en moneda de ese mes, corresponderá:

1. Reexpresar esa producción a moneda de poder adquisitivo de cierre del ejercicio.
2. Reexpresar los costos incurridos en su obtención sobre la base del procedimiento al que ya hiciéramos referencia.

Notas:

(1) Nuevo texto de la RT 22 "Normas contables profesionales: actividad agropecuaria", modificaciones a la RT 17 "Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general" y a la RT 9 "Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios"

(2) RT 16: "Marco conceptual de las normas contables profesionales", segunda parte, sección 4.1.1, último párrafo

(3) *Ibidem*, primer párrafo

(4) Rudi, Enrique y Muchiut, Viviana: "[Contabilidad. Reconocimiento y medición de sementeras en aparcería agrícola. Parte práctica](#)" - PIC 182 - abril/2022 - Cita digital EOLDC105519A