

NORMAS PROFESIONALES DE CONTABILIDAD, RESOLUCION TECNICA FAPCE N ° 22.

**APROBADAS POR EL CPCECABA
Por Resolución C. D. N° 093 / 2005**

Vigencia para ejercicios completos o períodos intermedios correspondientes a los ejercicios que se inicien a partir del 1° de Julio de 2005, admitiéndose su aplicación anticipada.

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES

ÍNDICE

RESOLUCIÓN M. D. N° 001/2005

Resolución Técnica N° 22. Actividad Agropecuaria.

1. Objetivo
2. Actividad agropecuaria
3. Alcance
4. Ámbito de aplicación
5. Definiciones
6. Reconocimiento
7. Medición
8. Exposición

ANEXO I

Resolución MD N° 01/2005

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 12 de enero de 2005

En la reunión de Mesa Directiva del día de la fecha, en uso de las facultades conferidas por el Consejo Directivo, mediante Resolución C. D. N° 211/2004, del 15 de diciembre de 2004, se aprobó la siguiente Resolución:

PRIMERA PARTE

VISTO Y CONSIDERANDO:

- a) Las atribuciones de este Consejo Profesional para "Dictar las medidas de todo orden que estime necesarias o convenientes para el mejor ejercicio de las profesiones cuya matrícula controla" (art. 2° inc. f, Ley N° 466/00).
- b) La sanción, por parte de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, de su Resolución Técnica N° 22 "Normas Contables Profesionales: Actividad agropecuaria".
- c) La indiscutible necesidad de lograr la armonización de las normas contables vigentes en las diversas jurisdicciones del país.
- d) El Texto Ordenado de Normas Profesionales de Contabilidad, Auditoría y Sindicatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aprobado por Resolución C. D. 087/2003 del 18 de junio de 2003, en particular la Resolución Técnica N° 16 "Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales".
- e) El Informe N° 19 del Área Contabilidad del C.E.C.y T. (Centro de Estudios Científicos y Técnicos) de la F.A.C.P.C.E.
- f) Los comentarios recibidos oportunamente sobre el tema, de las Comisiones de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias y de Estudios sobre Contabilidad, de este Consejo.
- g) La inclusión entre los comentarios recibidos de la Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias, de dos recomendaciones referidas a la conveniencia de introducir algunas adecuaciones al texto de la Resolución Técnica N° 22 para su adaptación por este Consejo.
- h) El acta suscripta por un representante de este Consejo y un representante de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, que acuerdan una serie de aspectos para la unificación de las normas contables profesionales en todo el ámbito del país, lo que no hace conveniente la adopción de una norma de manera diferencial a como se la ha puesto en vigencia en las restantes jurisdicciones.
- i) La necesidad de que los aportes efectuados por la Comisión de Actuación Profesional de Empresas Agropecuarias sean consideradas en una posterior revisión de la Resolución Técnica motivo de esta Resolución.

Por ello:

**LA MESA DIRECTIVA DEL
CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES
RESUELVE:**

Artículo 1° - Aprobar la Segunda Parte de la Resolución Técnica N° 22 "Normas Contables Profesionales: Actividad agropecuaria" propuesta a los Consejos para su sanción, por parte de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, que se incluye como Segunda Parte de la presente Resolución, y declararla Norma Contable Profesional, de aplicación obligatoria en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Artículo 2° - Incorporar a la Resolución Técnica N° 17 (T.O. según Resolución C. D. N° 87/2003), las modificaciones dispuestas por los artículos 2° y 3° de la Primera Parte de la Resolución Técnica FACPCE N° 22 "Normas Contables Profesionales: Actividad agropecuaria".

Artículo 3° - Considerar a las incorporaciones dispuestas en el artículo 2° anterior, como partes integrantes del proceso de unificación de normas profesionales que se está desarrollando al momento de emisión de la presente Resolución, e incluirlas en oportunidad de la emisión del nuevo texto ordenado que resulte de tal proceso.

Artículo 4° - Presentar a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, los aportes técnicos resultantes de los estudios realizados en la Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias de este Consejo, para que sean analizados simultáneamente con los otros temas presentados como aspectos adicionales al acta de unificación de normas profesionales que se encuentra en tratamiento por ambas instituciones.

Artículo 5° - La Resolución tendrá vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1° de julio de 2005, admitiéndose su aplicación anticipada.

Artículo 6° - Registrar la presente en el libro de resoluciones, publicarla en los Boletines Oficiales de la República Argentina y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y comunicarla a los matriculados por todos los medios de difusión de la Institución y con oficio a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de todas las provincias, a la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, a los Colegios y Asociaciones que agrupen a graduados en Ciencias Económicas, a las Excmas. Cámaras Nacionales de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en lo Comercial y en lo Civil de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Ministerio de Economía y Producción, a la Inspección General de Justicia, Comisión Nacional de Valores, Banco Central de la República Argentina, Superintendencia de Seguros de la Nación, Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones y Superintendencia de Administradoras de Riesgos del Trabajo, y demás organismos públicos de control con jurisdicción sobre entes domiciliados en el ámbito de competencia territorial de este Consejo, a la Administración Federal de Ingresos Públicos, a las Facultades de Ciencias Económicas de las Universidades situadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y a la Bolsa de Comercio de Buenos Aires, Cámaras Empresarias, Entidades Financieras y demás instituciones vinculadas al quehacer económico, a la International Federation of Accountants (IFAC), al American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), a la Financial Accounting Standard Board (FASB), y al

Grupo de Integración Mercosur de Contabilidad, Economía y Administración (GIMCEA).

Guillermo H. Fernández
Secretario

Humberto Á. Gussoni
Presidente

RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 22

NORMAS CONTABLES PROFESIONALES: ACTIVIDAD AGROPECUARIA

SEGUNDA PARTE

1. Objetivo

La presente norma tiene como objetivo definir los criterios de medición y pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria.

2. Actividad agropecuaria

La actividad agropecuaria consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento.

3. Alcance

Las normas contenidas en esta Resolución Técnica se aplican en la medición y exposición de los siguientes rubros:

- a) Activos biológicos;
- b) productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo;
- c) resultados atribuidos a la producción agropecuaria.

Esta resolución técnica no incluye el tratamiento de otros rubros que hacen a la producción agropecuaria, pero que no tienen o no tuvieron desarrollo biológico, tales como la tierra agropecuaria. A estos rubros le son aplicables las restantes normas contables profesionales que fueren pertinentes.

No obstante, si el factor de producción *tierra afectada a uso agropecuario*, disminuyera sus condiciones productivas precedentes, como consecuencia de su utilización en la actividad agropecuaria, deberá considerarse como un activo sujeto a depreciación, deduciendo de su medición la estimación del valor del deterioro e imputando el mismo como un costo atribuible a la producción agropecuaria en el correspondiente período contable.

Esta Resolución Técnica no incluye el tratamiento del procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a su obtención (por ejemplo: el procesamiento de uvas para la obtención de vinos y mostos, etc.).

4. Ámbito de aplicación

Las normas contenidas en esta Resolución Técnica son aplicables a todos los entes que desarrollan actividad agropecuaria, incluyendo aquellos que producen bienes con crecimiento vegetativo aplicando tecnologías que hacen un uso menor o nulo de la tierra.

5. Definiciones

Los vocablos y expresiones utilizados en esta Resolución Técnica tienen los significados que se indican a continuación:

Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos.

Activos biológicos: están compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados.

Activos biológicos en desarrollo: son aquellos que no han completado aún su proceso de desarrollo hasta el nivel de poder ser considerados como “en producción”, (por ejemplo: árboles frutales, bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo proceso biológico de crecimiento no ha concluido, aunque se puedan obtener del mismo bienes secundarios comercializables).

Activos biológicos en producción: son aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos (por ejemplo: animales y plantas destinadas a funciones reproductivas, árboles frutales y florales en producción, vacas lecheras, ovejas que producen lana, etc.).

Activos biológicos terminados: son aquellos que han concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos (por ejemplo: novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.).

Obtención de productos agropecuarios: es la separación de los frutos de un activo biológico o la cesación de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre específico de cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección, etc.

Productos agropecuarios: es el producido de la acción descripta en el punto anterior (por ejemplo: cereales cosechados, leche, lana, madera, frutos cosechados, etc.).

Mercado activo: para ser considerado activo a efecto de esta resolución técnica, un mercado debe cumplir con las siguientes condiciones:

- a) Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos;
- b) deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables; y
- c) los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.

Etapla inicial de desarrollo biológico: es la etapa que abarca desde:

- a. las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta
- b. el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas, y que esta medición sea superior al valor de los costos necesarios para obtenerlo.

Etapla siguiente a la inicial de desarrollo biológico: abarca desde el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas.

Producción: es el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos -volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.

6. Reconocimiento

Los entes descriptos en la sección 4 de esta resolución técnica, deben reconocer la existencia de un activo biológico o de un producto agropecuario sólo cuando se hayan satisfecho los requisitos exigidos por la sección 5 (*Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables*) de la Resolución Técnica N° 16 (*Marco conceptual de las normas contables profesionales*) y específicamente por la sección 2.1 (*Reconocimiento*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7. Medición

Para la medición contable de los activos biológicos y los productos agropecuarios deben emplearse los siguientes criterios:

7.1. Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad

7.1.1. Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual

Su medición contable se efectuará a su valor neto de realización determinado de acuerdo con la sección 4.3.2 (*Determinación de valores netos de realización*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.1.2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado

7.1.2.1. Bienes que se encuentren en la etapa inicial de su desarrollo biológico

Los bienes que se encuentren en la etapa inicial de su desarrollo biológico se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17

(Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*). El término costosa se utiliza en esta norma en el sentido de la no satisfacción del equilibrio entre costos y beneficios en los términos de la sección 3.2.2 (*Equilibrio entre costos y beneficios*) de la Resolución Técnica N° 16 (*Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales*).

7.1.2.2. Bienes que se encuentren después de la etapa inicial de su desarrollo biológico

Los bienes que se encuentren a posteriori de la etapa inicial, se medirán al valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir siempre que los siguientes elementos a considerar para la determinación del referido flujo puedan estimarse en forma confiable y verificable:

- 1. Precio de venta esperado.** En aquellos casos en donde el ente no comercialice los activos biológicos que produce en dicha condición sino que los reemplace por una proporción de los productos que se obtienen a través de un proceso industrial, normalmente denominado “maquila” deberá utilizar como base para la medición del ingreso esperado el valor neto a obtener de la realización del producto a recibir;
- 2. costos y gastos adicionales hasta la venta** que no se hayan devengado aún en el período;
- 3. momentos de los flujos monetarios,** tanto de los ingresos como de las erogaciones;
- 4. riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo** necesario para poder ser comercializados en un mercado activo. Este concepto incluirá tanto los riesgos de precios, los de desarrollo biológico futuro, los climáticos, así como los derivados de plagas o elementos similares. Será un elemento esencial en la evaluación del riesgo asociado al desarrollo biológico futuro, el grado de desarrollo actual en relación con el necesario para ser comercializado en un mercado activo. La introducción del concepto de riesgos asociados a cada uno de los elementos que se utilizan para la medición, se logra de la manera más adecuada cuando se utiliza el promedio ponderado que surge de computar cada una de las alternativas posibles de magnitudes a alcanzar por la probabilidad de que dicha magnitud se verifique, todo ello medido de acuerdo con la información disponible a la fecha de la medición contable. Para aquellos procesos de muy largo plazo (varios años) los riesgos asociados a la futura obtención generalmente son

demasiado elevados en los primeros años de vida del activo biológico por lo que no resulta en dicho caso procedente su valuación al valor neto del flujo futuro de fondos;

5. **tasa de descuento** que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y que no considere el efecto del impuesto a las ganancias, es decir debe utilizarse una tasa libre de riesgos debido a que la consideración de los mismos ya se encuentran incluidos en el punto (4) anterior.

Si los requisitos de confiabilidad y verificabilidad de los datos a emplear no pudieran satisfacerse, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

Cuando el ente incluya entre sus activos biológicos bienes similares entre sí, algunos de los cuales estén destinados a la venta en el curso habitual de los negocios y otros destinados a ser utilizados como factores de la producción en el curso normal de la actividad y no resulte posible o razonablemente factible su separación en virtud de su destino, deberá valorar la totalidad de dichos bienes de acuerdo con las pautas de este punto, es decir como si todo el conjunto de los bienes estuviere destinado a la venta en el curso normal de los negocios.

7.1.3. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado

Si bien no es frecuente que esta condición se verifique en relación con activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria, existen casos en donde la frecuencia de las transacciones son muy bajas, registrándose períodos muy prolongados en los que no se producen transacciones que permitan calificar a dichos mercados como activos.

Si el ente puede obtener valores de mercado en la fecha de la medición contable o en fechas cercanas a ellas y estos valores representan razonablemente los valores a los que pueden ser comercializados sus bienes, deberá utilizar dichos valores como bases para la valuación tanto de la producción como de los bienes en existencia, según corresponda.

En caso contrario, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.2. Bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad

7.2.1. Bienes para los que existe un mercado activo:

7.2.1.1. En su condición actual

Se medirán al costo de reposición directo de un bien similar, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

Se admitirá la determinación del costo de reposición en el mercado de bienes similares, aunque no exista una medición directa del mismo, cuando puedan hacerse estimaciones técnicamente fundadas que permitan aproximar razonablemente dicho valor sobre la base del valor de bienes análogos, aunque de variedades, edades u otras características diferentes

También se admitirá dicha determinación de costo de reposición directo cuando pudiere efectuarse razonablemente sobre la base de la medición de conjuntos en los cuales bienes similares se encuentren incluidos, y de los que pudieran excluirse los restantes bienes que integran el conjunto.

Los bienes que se incluyen en este grupo, no son sujetos a depreciación, ya que la valuación de los mismos considera no sólo la valorización producida por el desarrollo biológico sino también la desvalorización como consecuencia del deterioro biológico u otras causas.

7.2.1.2. Para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales:

Se medirán al costo de reposición directo de un bien similar pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, adquirido a terceros en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*) neto de las depreciaciones acumuladas determinadas de acuerdo con los procedimientos que se establecen en el punto 7.2.3. de esta resolución técnica.

7.2.2. Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual

Se incluirán dentro de este grupo aquellos bienes para los que no fuere posible, o económicamente factible sin un inapropiado costo o esfuerzo, la determinación de su valor de mercado en forma directa haciendo uso de algunas de las alternativas que se exponen en la sección 7.2.1 de esta resolución técnica.

7.2.2.1. Medición contable desde el inicio de las actividades preparatorias hasta que finaliza el proceso de crecimiento o desarrollo

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.2.2.2. Medición contable desde el inicio de la producción hasta que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*) menos el importe neto obtenido por la realización de los productos obtenidos.

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.2.2.3. Medición contable de los valores originales sin depreciación desde que se logra una producción en volúmenes y calidad comercial hasta que finaliza el proceso de desarrollo biológico

Se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*). A partir del inicio de este período, sólo incluirán los costos atribuibles al mantenimiento del activo biológico en producción. Los restantes costos deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.2.2.4. Medición contable de los valores originales sin depreciación desde que finaliza el proceso de desarrollo biológico hasta el fin de la vida útil del bien

Su medición contable se efectuará al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, determinado de acuerdo con la sección 4.3.3 (*Determinación de costos de reposición*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*) acumulado hasta la finalización del proceso de desarrollo biológico. La totalidad de los costos asociados posteriores a dicha fecha deben ser asignados a la obtención del activo biológico en desarrollo destinado a la venta (producción).

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible, o muy costosa, se usará como sucedáneo el costo original determinado de acuerdo con la sección 4.2 (*Mediciones contables de los costos*) de la Resolución Técnica N° 17 (*Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*).

7.2.3. Depreciaciones acumuladas

A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de activos biológicos valuados de acuerdo con el punto 7.2.2 anterior, se considerará en su medición contable la correspondiente depreciación acumulada que se calculará de la siguiente forma:

- 1) Importe del valor original sin depreciación, menos el valor residual estimado al finalizar la vida útil, dividido por la producción total del bien (producción obtenida más producción esperada hasta el fin de su vida útil) y multiplicado por la producción obtenida hasta la fecha de cierre de la medición contable;
- 2) la variación producida en el período contable se imputará a resultados de acuerdo con:
 - a) la variación atribuida a cambios en la medición residual del bien al inicio del período contable, se imputará a *Resultados por tenencia*;
 - b) la variación atribuida a los volúmenes de producción obtenida durante el período contable se imputará al *costo de producción* de los frutos que el bien produce.

Si el ente no pudiere, o no resultare razonable en virtud de las particulares características del bien, efectuar el cálculo de las depreciaciones siguiendo el método descrito en el párrafo anterior, podrá utilizar algún otro método

alternativo que resulte razonable aplicar al caso particular y que satisfaga los requisitos de la información contable que establece la sección 3 (*Requisitos de la información contenida en los Estados Contables*) de la Resolución Técnica N° 16 (*Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales*).

7.3. Activos biológicos con procesos productivos continuos

La producción generada por estos activos biológicos, podrá ser determinada al momento de su ocurrencia, en forma mensual o por un período mayor, predeterminado y explicitado en la información complementaria.

Dado que el proceso de generación de resultados por crecimiento o decrecimiento (producción) se produce generalmente en forma continua, su medición periódica resulta más representativa que si se efectúa al cierre del período contable.

Sin embargo podrá adoptarse este último criterio, -medición al cierre del periodo contable- cuando el proceso de medición pueda resultar imposible o muy costoso, o cuando se considere que no se generarán diferencias sustanciales respecto de su cuantificación periódica.

Adoptado el criterio de medir la producción al momento de su ocurrencia o periódicamente, la misma deberá ser ajustada en función del crecimiento o decrecimiento ocurrido entre la fecha de su medición y el cierre del período contable.

En todos los casos, el activo biológico subyacente que le dio origen y sustento deberá ser medido al cierre del período contable.

Cualquier cambio en los valores del mercado con respecto al valor asignado a la producción será considerado como un resultado de tenencia y expuesto de acuerdo con las pautas de la sección B.10 (*Resultados financieros y por tenencia*) del Capítulo IV (Estado de Resultados) de la Resolución Técnica N° 9 (*Normas Particulares de Exposición Contable para Entes Comerciales, Industriales y de Servicios*).

8. Exposición

La exposición de los rubros específicos de la actividad agropecuaria se realizará de acuerdo con las siguientes pautas:

8.1. Exposición en el Estado de Situación Patrimonial

Activos Biológicos: estos activos se incluirán en la información complementaria en bienes de cambio o bienes de uso, según corresponda, y por separado de los restantes bienes integrantes del rubro. Deberá especificarse además, su composición en las siguientes categorías, en función del grado de desarrollo evidenciado dentro del proceso y considerando las definiciones incluidas en la sección 5 de esta Resolución Técnica:

- a. En desarrollo,
- b. terminados, y

c. en producción

Dentro de cada una de las categorías descriptas deberá exponerse como activo corriente o no corriente según corresponda, y adicionalmente en la información complementaria la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de bienes valuados de acuerdo con lo prescripto por la sección 7.1.2.2 de esta resolución técnica.

Cuando el ente hubiere medido los bienes destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad, mediante alguno de los criterios que se incluyen en la sección 7.2.2 de esta resolución técnica deberá exponer las causas que no le permitieron la utilización de ninguna de las opciones previstas en la sección 7.2.1 de esta resolución técnica.

También deberá exponer las causas que determinaron la utilización del costo original en lugar del costo de reposición cuando así hubiera ocurrido.

Si el ente hubiere medido sus activos biológicos o la producción de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en la sección 7.1.3 de esta resolución técnica, utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado activo, deberá exponer esta situación, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

8.2. Exposición en el Estado de Resultados

8.2.1. Reconocimiento de Ingresos por producción

En los entes dedicados a la actividad agropecuaria el hecho sustancial de generación de sus ingresos es el crecimiento vegetativo, denominado en estas actividades "**producción**". La producción, para esta Resolución Técnica, es *el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos -volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.*

El fundamento del concepto "producción" es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en éstos 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 del bien.

Este concepto está reconocido en la sección 4.2.2 (*Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas*) de la Resolución Técnica N° 16 (*Marco conceptual de las Normas Contables Profesionales*).

8.2.2. Resultado de la producción Agropecuaria

El resultado neto por la producción agropecuaria se incluirá en el cuerpo del estado en un rubro específico, entre el *costo de los bienes vendidos y servicios prestados* y el *resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de*

realización. En aquellos entes en que la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades, este rubro deberá exponerse como primer rubro del estado de resultados.

El resultado neto estará compuesto por:

- a. el valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención (cosecha, tala, recolección, etc.), más
- b. la valorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos
- c. la desvalorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos
- d. los costos devengados durante el período atribuibles a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.

En la información complementaria deberá incluirse la composición del cálculo del valor así obtenido. Los costos incluidos en el cálculo –si corresponde– se referenciarán con el cuadro anexo que refleje la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su función. Los costos devengados correspondientes a los productos agropecuarios obtenidos detallados en el punto a. anterior, si son calculados al costo de reposición a dicha fecha, permiten determinar los resultados de tenencia generados por los activos representados por dichos costos aplicados, desde la fecha de adquisición por el ente hasta la fecha de la obtención de los productos agropecuarios.

Si dichos costos devengados son determinados sobre la base de los costos históricos correspondientes, dicho resultado de tenencia quedará incluido en el resultado neto por la producción agropecuaria.

Los resultados generados por el cambio de valor de los productos agropecuarios con posterioridad al momento de su obtención, siendo éstos medidos contablemente a su valor neto de realización por aplicación de las pautas contenidas en la sección 7 de esta resolución técnica, serán expuestos como *resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización* (sección B.4 del capítulo IV de la Resolución Técnica N° 9), en el renglón correspondiente del estado de resultados. Si los productos agropecuarios son medidos a costo de reposición, los resultados serán expuestos como resultados por tenencia. En la información complementaria deberá discriminarse la composición de estos resultados en función de la naturaleza de los productos que le dieron origen.

Si el ente hubiere utilizado un método de depreciación diferente al que establece como preferible la sección 7.2.3 de esta resolución técnica, deberá exponer en la información complementaria dicha situación, acompañada de la descripción del criterio alternativo utilizado como base para el cálculo de las depreciaciones.

ANEXO I

Diferencias con las NIC

1. Conceptos de las NIC no incluidos en esta Resolución Técnica

- a) Tratamiento de subsidios otorgados por el Gobierno a la producción agropecuaria;
- b) exposición de mediciones no financieras o estimaciones de las mismas relativas a cantidades físicas de activos biológicos al cierre de los estados contables y de la producción obtenida durante el período contable;
- c) exposición de las causas por las que no puede medirse en forma confiable y verificable el valor corriente del activo biológico cuando se utiliza como criterio de medición el costo menos depreciaciones acumuladas;
- d) exposición de la conciliación entre los saldos iniciales y finales de los activos biológicos del ente, con información diferenciada entre aquellos con medición a valor corriente y aquellos valuados a costo menos depreciaciones.

2. Conceptos de esta resolución técnica no incluidos en las NIC

No distingue entre bienes destinados a su venta y bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción.

3. Diferencias conceptuales en el tratamiento entre ambas normas

- a) Esta resolución técnica utiliza el concepto de “Costo de reposición” para la medición contable de los bienes utilizados como factor de producción para los que existe mercado en su condición actual, en lugar del concepto de “Valor neto de realización” que utiliza la NIC 41 para todos los activos biológicos, con prescindencia de su destino más probable.
- b) La NIC 41 no contempla la aplicación del valor límite que establece la RT.17 en la valuación a V.N.R. de bienes destinados a la venta correspondiente a opciones lanzadas o adquiridas sin cotización.