

TÍTULO:	EL USO DE VALORES CORRIENTES PARA LA MEDICIÓN CONTABLE EN ACTIVIDADES AGROPECUARIAS
AUTOR/ES:	Marchese, Domingo
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XXIV
PÁGINA:	-
MES:	Febrero
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

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

EL USO DE VALORES CORRIENTES PARA LA MEDICIÓN CONTABLE EN ACTIVIDADES AGROPECUARIAS

La actividad agropecuaria tiene características especiales que determinan que las normas habituales de medición de activos identificados como "Bienes de Cambio" y sus resultados no le sean aplicables, porque la información resultante carece de la validez requerida por los usuarios de la información tanto internos como externos. Para lograr los objetivos se requiere el uso de mediciones basadas en valores corrientes de las fechas de las mediciones. El objetivo de este artículo es el de explicitar en qué ítems y oportunidades es necesaria la aplicación de este concepto y la forma en que se debe aplicar en cada caso en particular, incluyendo algunos ejemplos prácticos de aplicación de los conceptos que se describen.

I - INTRODUCCIÓN

El criterio prevaleciente para la medición de los activos adquiridos o producidos por las entidades en el desarrollo de sus actividades principales es el modelo del costo. Se entiende que la aplicación racional de recursos materiales y humanos para ese objetivo agrega valor a los activos que adquiere o produce y que la medida fiable de ese crecimiento de valor es precisamente la magnitud de los recursos utilizados. Este método de medición lleva consigo la determinación de que el resultado de las operaciones de la entidad se produce en el momento de la venta de dichos activos.

La actividad agropecuaria, así como las industrias extractivas (minería, petróleo,

gas, etc.) comparten una característica común y es que, a diferencia de lo expresado para el resto de las actividades, los costos erogados no representan razonablemente el valor de los activos en los que se aplicaron las erogaciones respectivas.

Esas actividades, en donde el éxito está asociado con muchas variables muy relevantes diferentes de las erogaciones aplicadas, generan la necesidad de definir otros criterios de medición que aproximen mejor el valor que, para la entidad, tienen los activos que se obtienen de la explotación agropecuaria o extractiva.

Los usuarios de la información en la actividad agropecuaria, entre ellos los grupos CREA⁽²⁾, que han desarrollado metodologías para la medición de los resultados de la actividad que son aceptados por la gran mayoría de los empresarios agropecuarios, han adoptado la medición a "valores corrientes de salida" como la más adecuada para medir tanto la producción agropecuaria como los activos biológicos y productos agropecuarios en existencia a una fecha determinada, cuyos conceptos se describen a continuación:

- **Actividad agropecuaria:** Producción de 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, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico. La intervención del hombre en la gestión del desarrollo biológico implica que la cosecha, recolección u obtención de recursos no gestionados previamente y que sean meramente extractivas (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales) no constituyen actividad agropecuaria.
- **Activo biológico:** Son los animales y plantas vivas que se logran a través de la Actividad agropecuaria.
- **Productos agropecuarios:** Es el producido de la separación de los frutos de un activo biológico o la interrupción de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre específico de cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección, etc. (por ejemplo: cereales, leche, lana, madera, frutos, etc.).

Nuestra normativa contable, a través de la [RT \(FACPCE\) 22](#), luego modificada por la [RT \(FACPCE\) 46](#) ha adoptado, con algunas excepciones, idéntico criterio. El texto propuesto para la actividad agropecuaria en el borrador de la NUA⁽³⁾ en proceso de elaboración, también comparte el uso de dichos métodos de medición.

La razón fundamental es el reconocimiento de la escasa validez del método del costo, base para la medición tradicional en contabilidad para la gran mayoría de las actividades, para representar el valor para la entidad de los activos en proceso de desarrollo o los productos obtenidos de la concreción de la actividad. En general en el resto de las actividades, cuando la entidad hace un uso racional de sus recursos y erogaciones, las mismas representan aproximadamente el incremento en el valor de los activos operativos y solo la venta de estos permite reconocer una diferencia de valor que tenga significación económica.

A título de ejemplo, una entidad agrícola que está desarrollando una plantación de granos, y ha aplicado en forma racional sus recursos y erogaciones puede perder una significativa proporción de estos si las condiciones climáticas son adversas (falta de lluvias oportunas, exceso de lluvias, heladas, granizo, etc.). Por otra parte, si las condiciones son favorables, es altamente probable que el producido de la actividad sea notoriamente superior a los costos erogados.

A esto se agrega que, en la gran mayoría de los casos, la venta de productos del agro no requiere un esfuerzo de venta significativo. Solo con la decisión de vender y

la instrucción a los agentes de venta de comercializar a los valores de mercado del día resultan suficientes. Eso determina que la función de vender, a la que se le atribuyen los resultados en la mayoría de las actividades comerciales e industriales no resulte relevante para el reconocimiento de estos en la actividad agropecuaria.

Es aceptado que, en esta actividad, la función de producir es la más significativa para la generación de los resultados operativos y por ende para la medición de los activos que se producen. El valor neto por obtener por su venta en la fecha de medición representa la más adecuada forma de medición disponible dentro del instrumental contable tradicional.

II - EL USO DE VALORES CORRIENTES EN LA NORMATIVA CONTABLE ARGENTINA

En la RT (FACPCE) 22 en su texto vigente, el uso de la medición a valores corrientes de salida (Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta en la denominación actual tanto nacional como internacional) se utiliza para los siguientes casos:

- Activos biológicos para los que existe un mercado activo en su condición actual.
- Productos agropecuarios.
- Activos biológicos 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.
- Activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado.

1. Activos biológicos destinados a su venta futura y para los que existe un mercado activo en su condición actual

Activos biológicos son las plantas y animales vivos. Ejemplos de esta clase de activos son los plantines que se venden en un vivero, los animales en sus diferentes etapas de desarrollo (terneros, novillitos, novillos, vaquillonas, vacas, toros, etc.).

En este grupo, el valor que se intenta representar es el importe neto que la entidad obtendría de la venta de estos en la fecha de la medición. De acuerdo con la normativa aplicable, dicho importe se determinará de acuerdo con los siguientes componentes:

- **Valor razonable:** Importe por el que se vendería en esa fecha en el mercado más adecuado al que la entidad tenga acceso, menos el costo de transportarlo desde su ubicación actual hasta el punto de entrega para su venta en dicho mercado.
- **Gastos estimados en el punto de venta:** Se deben deducir del importe anterior a fin de obtener el importe neto estimado a obtener por la venta potencial, todos los gastos que generaría dicha operación potencial, tales como comisiones de venta, impuestos que graven la venta, aportes a organismos del sector, etc.

A continuación, se describe el cálculo que debe efectuarse en el caso de activos biológicos (hacienda vacuna) para los que existe un mercado activo cercano en el que pueden ser vendidos sin esfuerzo de venta significativo y en el que la entidad vende habitualmente sus animales:

CATEGORÍA	KG/U	\$/KG	P VENTA	FLETES/U	VALOR RAZONABLE	CANTIDAD	IMPORTE
TERNEROS	200	20	4.000	(320)	3.680	60	220.800
NOVILLOS	400	18	7.200	(540)	6.660	180	1.198.800
					SUBTOTAL		1.419.600
			COMISIÓN VENDEDOR			1,50%	(21.294)
			IMPUESTOS SOBRE VENTAS			3,20%	(45.427)
			VR - GASTOS ESTIMADOS EN EL PV				1.352.879

Como puede observarse, este tipo de mediciones no genera dificultades para la obtención de la información necesaria para el cálculo por parte de las entidades que se dedican a esa actividad y los cálculos necesarios solo requieren el uso de aritmética básica. Es claramente mucho menos complejo de calcular que los costos de producción de los productos vendidos, tanto se trate de plantas en desarrollo como de animales en sus diferentes etapas de crecimiento. La medición de costos en ambos casos requiere de complejos sistemas de atribución de costos directos e indirectos a cada uno de los activos que se mantiene para su venta en el futuro inmediato o mediato.

2. Productos agropecuarios destinados a su venta

Productos agropecuarios son los que se obtiene de la cosecha o recolección en la agricultura o de la esquila, ordeño y faenamiento de los animales que se producen o se utilizan en la producción.

También en este grupo, el valor que se intenta representar es el importe neto que la entidad obtendría de la venta de estos en la fecha de la medición. De acuerdo con la normativa aplicable, dicho importe se determinará de acuerdo con los siguientes componentes:

- **Valor razonable:** Importe por el que se vendería en esa fecha en el mercado más adecuado al que la entidad tenga acceso, menos el costo de transportarlo desde su ubicación actual hasta el punto de entrega para su venta en dicho mercado.
- **Gastos estimados en el punto de venta:** Se deben deducir del importe anterior a fin de obtener el importe neto estimado a obtener por la venta potencial, todos los gastos que generaría dicha operación potencial, tales como comisiones de venta, impuestos que graven la venta, aportes a organismos del sector, etc.

A continuación, se describe el cálculo que debe efectuarse en el caso de productos agropecuarios (maíz cosechado) para los que existe un mercado activo cercano en el que pueden ser vendidos sin esfuerzo de venta significativo y en el que la entidad vende habitualmente sus granos:

CATEGORÍA	TN	\$/TN	P VENTA \$	FLETES/TN	FLETE \$	VALOR RAZONABLE
MAIZ COLORADO	300	300	90.000	(82)	(24.600)	65.400
MAIZ PISINGALLO	160	360	57.600	(82)	(13.120)	44.480
					SUBTOTAL	109.880
			COMISIÓN VENDEDOR		1,50%	(1.648)
			IMPUESTOS SOBRE VENTAS		3,20%	(3.516)
			VR - GASTOS ESTIMADOS EN EL PV			104.716

De idéntica manera a la expresada para el caso anterior, también este tipo de mediciones no genera mayores dificultades para la obtención de la información necesaria para el cálculo por parte de las entidades que se dedican a esa actividad y los cálculos necesarios solo requieren el uso de aritmética básica. Es claramente mucho menos complejo de calcular que los costos de producción de los productos vendidos, tanto se trate de productos agrícolas cosechados como de lana, leche o animales faenados obtenidos. La laboriosidad requerida para la obtención de los costos es largamente más importante que para la obtención de los valores adoptados por la normativa contable aplicable que se describieron, por lo que resulta difícil de comprender la resistencia de muchos profesionales a la aplicación de estos conceptos que, si bien pueden ser nuevos, su aplicación es mucho más sencilla, además de producir resultados en materia de información mucho más útil para los usuarios, entre los que se incluye los administradores y propietarios de la entidad.

3. Activos biológicos destinados a su venta futura 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

Este es el caso más común en la actividad agrícola, para aquellos cultivos que se encuentran en desarrollo a la fecha de la medición. Este criterio es aplicable tanto para las producciones de ciclo corto (trigo, soja, maíz, etc.) como para las producciones de ciclos plurianuales (bosques para su explotación como madera al momento de su tala).

Cultivos de ciclos cortos

En el caso de ciclos cortos, las entidades en general fijan fechas de cierre de sus ejercicios económicos luego de la fecha de la cosecha de sus productos principales por lo que, en esos casos, este tipo de activos no existen en su estructura contable. Pero tanto sea porque la entidad produce más de un cultivo o porque no ha fijado la fecha de cierre teniendo en cuenta esta circunstancia, al cierre de su ejercicio económico debe proceder a la medición de sus cultivos en desarrollo.

A este efecto, las entidades deben clasificar sus cultivos dependiendo del grado de avance de su desarrollo biológico en dos grupos: los que se encuentran en la etapa inicial y los que se encuentran en una etapa posterior a esta última.

Las definiciones que se incluyen en el borrador del capítulo 11 de la NUA etapas 2ª y 3ª, que no contienen ninguna diferencia conceptual con los conceptos previos de la RT (FACPCE) 22, son las siguientes:

Etapa inicial de desarrollo biológico: Es la etapa que abarca desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de

valoración adecuadas.

Etapas posterior de desarrollo biológico: Abarca desde el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando técnicas de valoración adecuadas, hasta que se transforme en un producto agropecuario.

Como puede observarse, el factor temporal que permite separar ambas etapas es la capacidad de la entidad de hacer una medición fiable del avance del desarrollo biológico, tal que le permita estimar la cantidad y calidad esperada de producción. En la etapa inicial, la medición debe hacerse por la acumulación de los costos directos e indirectos de producción efectuados desde el inicio de la preparación del suelo hasta la fecha de la medición. Nuestra normativa contable adopta para los bienes destinados a su venta futura el uso de valores corrientes por lo que el concepto que debe aplicarse es el "costo de reposición al cierre" de los conceptos erogados.

En general, en cultivos de ciclos cortos que aún no han llegado al grado de desarrollo que permita estimar en forma fiable la producción esperada, el tiempo que media entre las fechas de las erogaciones y el cierre del período es tan corto que los costos históricos erogados representan una razonable estimación de los costos de reposición con mucho menor esfuerzo de obtención. La RT (FACPCE) 22 admite esta alternativa cuando la medición de costos de reposición es al menos impracticable y el borrador de la NUA mencionado admite específicamente el uso del costo de producción como alternativa.

Donde se verifica una mayor dificultad para la medición es en aquellos casos en que el cierre del período contable se da en una fecha en la que el cultivo todavía está en desarrollo, pero se cumplen las condiciones para efectuar una medición fiable de la producción a obtener. En estos casos la medición debe hacerse a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, lo que implica que deben obtenerse una serie de datos necesarios para el cálculo:

- Precio de venta en el mercado más adecuado a la fecha de cosecha estimada (no se debe considerar la fecha en que se esperen vender en la realidad).
- Costo estimado de traslado desde el lugar de cosecha al lugar y en el momento requerido por el mercado identificado en el punto anterior.
- Gastos estimados de venta consistentes con el precio de venta que se identificó como de referencia.
- Gastos de producción estimados a devengar desde la fecha de cierre hasta la fecha de cosecha (no es relevante la fecha en que los gastos se vayan a pagar sino en el momento en que se devengarán).
- Gastos de cosecha estimados.

Con esos datos debe armarse una matriz que identifique los ingresos y erogaciones en los meses en que se proyectan de manera de obtener flujos netos mensuales a obtener por la hipotética venta de la totalidad de la cosecha esperada de las plantaciones en desarrollo. Esos flujos netos mensuales deben ser descontados al valor presente de la fecha de cierre del período contable para determinar el valor al cierre de los cultivos en desarrollo.

Se muestra un ejemplo de la matriz descripta a continuación:

El primer paso es la determinación del valor esperado de venta potencial a la fecha de la cosecha. Para ello se deben considerar los distintos escenarios probables (normalmente se utilizan tres: optimista, esperado y pesimista). Para cada

escenario se debe estimar el volumen de producción y la probabilidad de que se presente ese escenario.

PRODUCCIÓN AGRÍCOLA			
Conceptos	Kg/Ha	Probabilidad	Valor Esperado
	Kg	%	\$
Producción Física	3.500	30%	1.050,00
	3.350	50%	1.675,00
	3.200	20%	640,00
			3.365,00
Precio de Venta a la fecha de Cosecha (Mayo X2)	1600	Pesos por Tn	
Importe de la Producción	538.400		

El segundo paso es la determinación de los flujos potenciales esperados desde la fecha de la medición hasta la fecha de la cosecha y los valores presentes de dichos flujos:

FLUJO DE FONDOS			
Conceptos	Abril	Mayo	Total
Producción		538.400,00	538.400,00
Gastos Comercialización (6%)		(32.304,00)	(32.304,00)
Erogaciones : Gastos Directos Producción	(63.800,00)	(119.600,00)	(183.400,00)
Total Flujos Valor Nominal	(63.800,00)	386.496,00	322.696,00
Valor Actual (Tasa Descuento 6%)	(63.490,95)	382.760,72	319.269,76
MONTO DE LOS CULTIVOS EN PROCESO AL 31/03/X2			\$ 319.269,76

Este claramente es el caso de mayor exigencia requerido por la normativa contable para la medición activos biológicos. Si bien no es lo más adecuado, excepto que hubieran ocurrido hechos excepcionales entre la fecha de cierre y la fecha de cosecha, los datos reales de producción, calidad, precios de venta y erogaciones pueden utilizarse como datos para la confección de la matriz descrita en el párrafo anterior. Si hubiere ocurrido un hecho excepcional entre la fecha de medición y la fecha de cosecha el efecto de este no debiera ser considerado para la medición al cierre ya que se trataría de un hecho posterior que no genera ajustes retroactivos de la medición.

Cultivos de ciclos largos

En este tipo de cultivos plurianuales, superada la etapa inicial durante la cual los métodos de medición aplicables son los mismos que se han descrito para los cultivos de ciclos cortos, no queda otra alternativa razonable de medición que el uso de los valores razonables menos gastos estimados en el punto de venta, para lo que tendrán que buscarse y usar en la matriz de medición los mismos datos descriptos para los cultivos de ciclos cortos.

En este caso, la dificultad adicional en nuestro país es la de proyectar a mediano y largo plazo precios expresados en pesos argentinos, por lo que la práctica habitual es proyectar dichos valores en la moneda que más se utilice en la actividad (dólar EE.UU., por ejemplo) utilizando tasas de inflación proyectada y tasas de descuento consistentes con dicha moneda.

Mediciones del valor presente de estos activos biológicos en desarrollo basados en

la medición física del crecimiento de los árboles no se consideran adecuados ya que la evolución del valor económico no guarda relación directa ni siquiera razonable con la evolución física de los árboles.

Plantas productoras y animales reproductores

Este tipo de activos biológicos, cuya definición se transcribe en los párrafos siguientes, que se utilizan para la producción agropecuaria y cuyos flujos de ingresos principales son producidos por la venta de su producción y no por la venta de los activos biológicos productores, deben medirse en forma similar a la que las restantes actividades hacen con sus activos productivos que comparten la descripción anterior, tales como máquinas, construcciones, instalaciones, etc.

- **Plantas productoras:** son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan durante más de un período y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. Son activos biológicos en desarrollo mientras no alcanzan la capacidad de producir sus frutos en cantidades y calidades aptas para su comercialización y son activos biológicos en producción a partir de dicha etapa. No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (por ejemplo, los bosques cultivados para producir madera o pasta para papel).

- **Animales reproductores:** Son aquellos animales machos o hembras destinados exclusivamente a la procreación de nuevos individuos de su especie, desde su categorización como tales por la entidad y hasta que cambien de destino.

Internacionalmente se acepta que la medición a valor razonable de este tipo de activos genera costos que no son compensados por la utilidad de la información que producen ya que, como se ha descrito, sus cambios en valor razonable no se encuentran asociados con mayores o menores flujos de fondos equivalentes.

Animales reproductores

Se miden, de acuerdo con nuestra normativa contable a su costo de reposición en el mercado (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente). Si el costo de reposición no fuera accesible, lo que no es común para la mayoría de los reproductores comunes, puede adoptarse la medición a su costo histórico de adquisición, neta de la depreciación acumulada por el período de vida útil reproductiva transcurrida.

En el caso de animales reproductores para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero sí en una etapa anterior (por ejemplo, toros para los que el mercado se refiere a animales al inicio de su ciclo reproductivo) se medirán al costo de reposición, pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), neto de las depreciaciones acumuladas. Estas últimas normalmente se calculan en forma lineal en función de los años de vida útil reproductiva estimada del animal.

El ejemplo siguiente corresponde a un toro reproductor adquirido dos años antes con una edad de 5 años y una vida útil reproductiva transcurrida de 2 años. Para los toros de esa categoría se estima una vida útil reproductiva total de 8 años y el mercado activo se refiere a todos de 3 años de edad que están en el momento inicial de su vida útil reproductiva.

CATEGORÍA	PRECIO COMPRA	COMISION COMPRADOR %	COMISION COMPRADOR \$	OTROS G.COMPRA %	OTROS G.COMPRA \$	COSTO DE REPOSICIÓN
TOROS BRADFORD 3 AÑOS	35.000	1,50%	525	1,20%	420	35.945
VIDA UTIL REPRODUCTIVA ESTIMADA			8 AÑOS			
VIDA UTIL REPRODUCTIVA TRANSCURRIDA			2 AÑOS			
% DE DEPRECIACIÓN ACUMULADA			25,0%			(8.986)
COSTO DE REPOSICIÓN RESIDUAL						26.959

Plantas productoras

La medición inicial se debe efectuar a su costo original, de acuerdo con las normas generales que rigen para la medición de los costos de producción. Tanto en la normativa local como en la internacional se considera que este tipo de activos comparte la condición de los activos que las restantes actividades utilizan para la producción de los elementos cuya venta generan los ingresos operativos y por lo tanto le resultan aplicables las normas de los demás activos que comparten esa definición.

De similar forma con los activos descriptos, a partir del momento en que la planta productora comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de sus frutos, se debe comenzar el cálculo de la depreciación, los que en general se calculan en forma lineal dentro del período esperado de producción comercial.

Con posterioridad a la medición inicial, siguiendo la misma normativa aplicable a los activos denominados "Bienes de Uso", las plantas productoras se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación que se describe en la RT (FACPCE) 17. En la Norma Unificada Argentina mencionada (NUA) se conserva esta definición sin cambios.

El uso del modelo de la revaluación implica que la entidad debe estimar el "Costo de reposición" a la fecha de cierre de plantas similares. En general se determina detallando todos los elementos y tareas necesarias para la implantación de una planta similar incluyendo todos los gastos necesarios hasta la fecha en que normalmente iniciaría la explotación comercial de sus frutos, pero medidos a valores de la fecha de cierre del período contable. Si bien esta medición es una "medición de valor corriente", en esta ocasión se trata de un valor corriente de entrada y no de salida como son las mediciones a las que hicimos referencia cuando se trató activos biológicos destinados a su venta y productos agropecuarios.

Para la medición de plantas que ya están en producción comercial, debe determinarse también la amortización acumulada a la fecha de la medición sobre los valores de reposición que se han determinado para la estructuración del costo de implantación de esta.

Notas:

(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

(2) Grupos CREA es una asociación civil sin fines de lucro integrada y dirigida por empresarios agropecuarios que se reúnen en grupos para compartir experiencias y conocimientos

(3) Norma Unificada Argentina: Nueva norma emitida por la FACPCE que reemplaza a la

mayoría de la normativa existente y cuya primera parte ya fue publicada por la [RT \(FACPCE\) 54](#). Las partes 2 y 3 están en proceso de aprobación por las autoridades, con la publicación del proyecto en período de consulta