

TÍTULO:	LA ACTIVIDAD GANADERA DE CRÍA: LAS COMPLEJIDADES DE LA NUA Y EL PROYECTO N° 52 DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA. UN CASO PRÁCTICO
AUTOR/ES:	Tonelli, Omar E.; Simaro, Jorge D.; Martinefski, María Inés
PUBLICACIÓN:	Consultor Agropecuario
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Mayo
AÑO:	2024
OTROS DATOS:	-

**OMAR E. TONELLI**  
**JORGE D. SIMARO**  
**MARÍA INÉS MARTINEFSKI**

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

### **I - INTRODUCCIÓN**

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

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

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

### **II - LAS NORMAS CONTABLES**

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

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

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

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

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

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

### III - LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD

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

Estas disposiciones introdujeron sustanciales cambios a la [resolución técnica \(FACPCE\) 52/2021](#) vigente que fueron analizados y cuestionados en las XX Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria realizadas en Tandil en octubre de 2023, entre otros motivos, por no haber sido justificados ni ejemplificados y ser extremadamente confusos al momento de su aplicación. No sorprende, entonces, que antes de su entrada en vigencia, la FACPCE haya puesto en período de consulta el P52RT, que contiene algunas modificaciones al texto original que parcialmente atienden dichas observaciones.

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

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

#### a) Activos biológicos:

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

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

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

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

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

### 1. Valuación

#### a) Valuación de animales reproductores

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

##### \* Medición inicial

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

- al **costo de adquisición**, o

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

##### \* Medición posterior

Según el párrafo 319, se podrá optar por aplicar:

#### a) Modelo de costo:

Se medirán al costo original menos la depreciación acumulada y las pérdidas por desvalorización acumuladas (párrafo 321).

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

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

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

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

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

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

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

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

##### \* Medición inicial

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

- Producidos:

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

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

##### \* Medición posterior

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

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

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

Dadas las características propias de la actividad agropecuaria y el distinto modo en que las organizaciones pueden captar el desarrollo biológico en función de su organización administrativa y contable, y de su envergadura, es usual que el reconocimiento contable del nacimiento de los/as terneros/as difiera hasta el momento de la venta o hasta el cierre del ejercicio. En ambos casos, la medición inicial sería coincidente con la medición posterior, por lo que la separación en dichas mediciones parece irrelevante, resultando más adecuado el tratamiento de la [resolución técnica \(FACPCE\) 52/2021](#) que no realiza esta distinción.

## 2. Ingreso por producción agropecuaria

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

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

Se presentan seguidamente los "activos biológicos" y los "activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones", que componen un establecimiento ganadero de cría y los criterios de valuación que resultan aplicables al cierre del ejercicio con base en la interpretación realizada sobre las disposiciones de la NUA y el P52RT:

Denominación	Medición al cierre del ejercicio
Terneros. Terneras	* EP: costo de adquisición o producción. * EM: VR-GPV, o costo de adquisición o producción si existe CoED. * Demás casos: VR-GPV
Vaquillonas adquiridas o producidas antes de entrar al proceso productivo	* EP: costo de adquisición o producción. * EM: VR-GPV, o costo de adquisición o producción si existe CoED. * Demás casos: VR-GPV
Vaquillonas adquiridas o producidas al entrar el proceso productivo y hasta el momento de la parición	Costo atribuido: VR-GPV en el momento de comenzar su utilización
Vacas adquiridas	* Modelo de costo: Costo de adquisición - Depreciación acumulada - Desvalorizaciones. * Modelo de revaluación: Valor razonable en el momento de la revaluación - Depreciación acumulada - Desvalorización
Vacas de propia producción	* Modelo de costo: Costo atribuido (VR-GPV en el momento de comenzar su utilización) - Depreciación - Desvalorizaciones. * Modelo de revaluación: Valor razonable en el momento de la revaluación - Depreciación acumulada - Desvalorización. Se deprecian a partir de la primera parición
Vaca preñada. No contemplado específicamente	* Modelo de costo: Costo de adquisición o Costo atribuido - Depreciación acumulada - Desvalorizaciones. * Modelo de revaluación: Valor razonable en el momento de la revaluación - Depreciación acumulada - Desvalorización
Vaca de descarte	VR-GPV
Toros	* Modelo de costo: Costo de adquisición - Depreciación acumulada - Desvalorizaciones * Modelo de revaluación: Valor razonable en el momento de la revaluación - Depreciación acumulada - Desvalorización
Toro de descarte	VR-GPV

## IV - CASO DE APLICACIÓN

Se desarrolla a continuación un caso de un establecimiento ganadero dedicado exclusivamente a la actividad de cría en un campo arrendado que cierra su ejercicio el 31 de diciembre de cada año. El mismo comprende cuatro ejercicios económicos con la intención de mostrar la mayor parte de los movimientos típicos de la evolución de la hacienda y su reconocimiento contable.

### Plan de cuentas

Activo.

Caja y bancos.

Banco X cuenta corriente.

Activos biológicos.

Vaquillonas.

Terneras.

Terneros.

Vacas para la venta.

Activos biológicos utilizados como factor de la producción.

Vaquillonas reproductoras.

Vacas.

Depreciación acumulada. Vacas.

Toros.

Depreciación acumulada. Toros.

Patrimonio neto.

Aportes de los propietarios.  
 Capital social.  
 Resultados acumulados.  
 Resultados no asignados.

Resultados.

Resultados positivos.

Producción.

Ventas.

Resultados negativos.

Costo de producción (CP).

CP general.

CP depreciación reproductores.

CP mortandad.

Costo de ventas.

Gastos de comercialización (GC).

GC - Comisiones y gastos.

GC - Impuesto sobre los ingresos brutos (IIBB).

GC - Fletes.

### Situación inicial

Banco X cta. cte.	18.000.000	
Capital social		18.000.000

Se presentan seguidamente las operaciones de los primeros cuatro ejercicios económicos a los efectos de poder aplicar las disposiciones de la [resolución técnica \(FACPCE\) 54/2022](#) [t.o. [RT \(FACPCE\) 56/2023](#)] teniendo en cuenta las modificaciones que propone el P52RT. En su resolución, se han considerado las disposiciones aplicables a las entidades incluidas en el inciso c) del párrafo 5 ("demás entidades").

Se consideran los siguientes supuestos referidos a la actividad para simplificar el caso de aplicación:

- Solo se analizarán los activos biológicos específicos (animales), por lo que se excluyen las cuestiones vinculadas con la agricultura.
- Se considera un monto total de los costos de producción sin discriminarlos; solo deben adicionarse los importes de las depreciaciones de los reproductores y de la mortandad.
- Con respecto a las depreciaciones:
  - Los toros se deprecian el año de alta completo al entrar en servicio.
  - Las hembras se deprecian el año de alta completo desde la parición.
- Se considera una tasa de parición aproximada del 80%.
- No se consideran los efectos de la inflación.
- Por tratarse del análisis de una norma contable, no se considerará el aspecto impositivo.

### EJERCICIO 1

\* En el mes de agosto se adquieren:

- 100 vaquillonas por un importe total de \$ 10.000.000 y un valor de recuperado estimado de \$ 9.000.000, que son incorporadas como activo biológico destinado a la producción desde el momento de la compra. Su valor de recuperado estimado es el valor neto de realización de la vaca al final de su vida útil en el mercado destinado al consumo. Vida útil estimada de 5 años, computando año de alta completo a partir de la primera parición.
- 4 toros a \$ 500.000 cada uno y un valor de recuperado estimado de \$ 110.000 cada uno, y vida útil estimada de 3 años, computando año de alta completo desde que entra en servicio.

\* El entore de las vaquillonas adquiridas se produce aproximadamente en los meses de octubre y noviembre.

\* No hubo otras compras de animales durante el ejercicio.

\* Los costos de producción devengados en el ejercicio son de \$ 450.000, más la depreciación de los reproductores.

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

### Cálculo de la depreciación

	<b>Cabezas</b>	<b>Valor unitario</b>	<b>Valor de origen</b>	<b>Valor de recuperó</b>	<b>Valor depreciable</b>	<b>Vida útil</b>	<b>Depreciación anual</b>
Toros	4	500.000	2.000.000	440.000	1.560.000	3	520.000

Los toros se deprecian el año de alta completo al entrar en servicio. Las hembras no se deprecian porque, si bien han entrado en producción, aún no han parido.

----- 31/12/x1 -----  
 CP - Depreciación reproductores 520.000  
 Depreciación acumulada. Toros 520.000  
 Depreciación reproductores

#### Valuación de los animales reproductores al cierre

Bien	Valor de origen				Depreciaciones				Valor en libros
	Valor al inicio	Altas	Bajas	Valor al cierre	Acum. al inicio	Baja	Del ejercicio	Acum. al cierre	
Vaq. reprod.		10.000.000		10.000.000					10.000.000
Toros		2.000.000		2.000.000			520.000	520.000	1.480.000
<b>Total</b>		<b>12.000.000</b>		<b>12.000.000</b>			<b>520.000</b>	<b>520.000</b>	<b>11.480.000</b>

En el estado de situación patrimonial se expone:

Activos biológicos utilizados como factor de la producción 11.480.000

En el estado de resultados se expone:

Producción 0  
 Costo de producción (970.000)  
**Resultado de producción (970.000)**

#### EJERCICIO 2

\* Detalle de las pariciones ocurridas durante el ejercicio (julio/agosto):

- Terneras: 42.
- Terneros: 40.

\* Durante el ejercicio se detectaron las siguientes muertes:

- Vaquillonas: 1.
- Terneras: 1.
- Terneros: 1.

\* Los costos de producción devengados en el ejercicio son de \$ 1.500.000, más la depreciación de los reproductores.

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

Detalle	Existencia inicial	Compras	Pariciones	Cambios		Ventas	Muertes	Existencia final
				Altas	Bajas			
Toros	4							4
Vacas				99				99
Vaq. reprod.	100				(99)		(1)	
Vaquillonas < 1								
Terneras			42				(1)	41
Terneros			40				(1)	39
<b>Total</b>	<b>104</b>		<b>82</b>				<b>(3)</b>	<b>183</b>

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

-----31/08/x2-----			
Vacas		9.900.000	
Vaquillonas reproductoras			9.900.000
<i>Por el cambio de categoría luego de la parición</i>			
-----31/08/x2-----			
CP - Mortandad		100.000	
Vaquillonas reproductoras			100.000
<i>Baja por muerte</i>			
-----			

### Cálculo de la depreciación

	Cabezas	Valor unitario	Valor de origen	Valor de recuperero	Valor depreciable	Vida útil	Depreciación anual
Vacas	99	100.000	9.900.000	8.910.000	990.000	5	198.000
Toros	4	500.000	2.000.000	440.000	1.560.000	3	520.000
<b>Total</b>							<b>718.000</b>

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

-----31/12/x2-----			
CP - Depreciación reproductores		718.000	
Depreciación acumulada. Vacas			198.000
Depreciación acumulada. Toros			520.000
<i>Depreciación reproductores</i>			
-----			

Bien	Valor de origen				Depreciaciones				Valor en libros
	Valor al inicio	Altas	Bajas	Valor al cierre	Acum. al inicio	Baja	Del ejercicio	Acum. al cierre	
Vacas	9.900.000			9.900.000			198.000	198.000	9.702.000
Toros	2.000.000			2.000.000	520.000		520.000	1.040.000	960.000
<b>Total</b>	<b>11.900.000</b>			<b>11.900.000</b>	<b>520.000</b>		<b>718.000</b>	<b>1.238.000</b>	<b>10.662.000</b>

### Valuación de los animales reproductores al cierre

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

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

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

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

En el estado de situación patrimonial se expone:

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

En el estado de resultados se expone:

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

### EJERCICIO 3

- \* Los terneros destetados se venden en el mes de marzo; se retienen todas las terneras para ampliar el rodeo.
- \* Las vaquillonas de propia producción son incorporadas como "animales reproductores" en el mes de diciembre.
- \* El detalle de las pariciones ocurridas durante el ejercicio (julio/agosto) es:
  - Terneras: 42.
  - Terneros: 43.
- \* Durante el ejercicio se detectaron las siguientes muertes:
  - Vacas: 1.
  - Terneros: 2.
- \* Los costos de producción devengados en el ejercicio son de \$ 1.800.000, más la depreciación de los reproductores.
- \* En el mes de noviembre, al incrementarse el rodeo con la incorporación de las vaquillonas, se compra un toro liviano con bajo EPD (diferencia esperada en la progenie) para peso al nacer en \$ 570.000, estimando un valor de recuperó de \$ 150.000 y una vida útil de 3 años.

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

\* Se vendieron animales de acuerdo a la siguiente liquidación, que fue cobrada por depósito interbancario en la cuenta corriente del Banco X:

Categoría	Cantidad	Precio unitario	Total
Terneros	39	82.000	3.198.000
<i>Subtotal</i>			<i>3.198.000</i>
Comisión y gastos: 5%			159.900
Ingresos brutos: 1%			31.980
<i>Importe neto</i>			<i>3.006.120</i>
Gastos de flete			178.000
<b>Neto a cobrar</b>			<b>2.828.120</b>

### Cálculo de la producción de los animales vendidos

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

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

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

Detalle	Existencia inicial	Compras	Pariciones	Cambios		Ventas	Muertes	Existencia final
				Altas	Bajas			
Toros	4	1						5
Vacas	99						(1)	98
Vaq. reprod.				41				41
Vaquillonas								
Terneras	41		42		(41)			42
Terneros	39		43			(39)	(2)	41
<b>Total</b>	<b>183</b>	<b>1</b>	<b>85</b>	<b>41</b>	<b>(41)</b>	<b>(39)</b>	<b>(3)</b>	<b>227</b>

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

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

### Determinación del costo atribuido a las vaquillonas reproductoras

El costo atribuido en el momento en que comienza su utilización como tales es el VR-GPV [párrafo 1026A, inc. b), ap. (i)]. La diferencia con su valor en libros es "Producción del ejercicio" (párrafo 1034)

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

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

### Cálculo de la depreciación

	Cabezas	Valor unitario	Valor de origen	Valor de recupero	Valor depreciable	Vida útil	Depreciación anual
Vacas	98	100.000	9.800.000	8.820.000	980.000	5	196.000
Toros	4	500.000	2.000.000	440.000	1.560.000	3	520.000
<b>Total</b>							<b>856.000</b>

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

### Valuación de los animales reproductores al cierre

Bien	Valor de origen				Depreciaciones				Valor en libros
	Valor al inicio	Altas	Bajas	Valor al cierre	Acum. al inicio	Baja	Del ejercicio	Acum. al cierre	
Vacas	9.900.000		100.000	9.800.000	198.000	2.000	196.000	392.000	9.408.000
Vaq. repr.		4.305.000		4.305.000					4.305.000
Toros	2.000.000	570.000		2.570.000	1.040.000		660.000	1.700.000	870.000



<b>Total</b>	<b>11.900.000</b>	<b>4.875.000</b>	<b>100.000</b>	<b>16.675.000</b>	<b>1.238.000</b>	<b>2.000</b>	<b>856.000</b>	<b>2.092.000</b>	<b>14.583.000</b>
--------------	-------------------	------------------	----------------	-------------------	------------------	--------------	----------------	------------------	-------------------

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

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

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

----- 31/12/x3 -----			
Terneras		2.142.000	
Terneros		2.378.000	
Producción			4.520.000
<i>Producción del ejercicio</i>			
----- 31/12/x3 -----			
CP - General		1.800.000	
Banco X cta. cte.			1.800.000
<i>Costos de producción devengados en el ejercicio</i>			
-----			

En el estado de situación patrimonial se expone:

Activos biológicos	4.520.000
Activos biológicos utilizados como factor de producción	14.583.000

En el estado de resultados se expone:

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

### EJERCICIO 4

\* Los terneros destetados y las terneras excedentes se venden en el mes de marzo; no se hace recría para la venta.

\* No hubo compras de animales durante el ejercicio.

\* El detalle de las pariciones ocurridas durante el ejercicio es:

- En julio/agosto:

i) Terneras: 37.

ii) Terneros: 39.

- En setiembre/octubre:

i) Terneras: 16.

ii) Terneros: 15.

\* Durante el ejercicio se detectaron las siguientes muertes:

- Vacas: 1.

- Vaquillonas reproductoras: 1.

- Terneras: 1.

\* Los costos de producción devengados en el ejercicio son de \$ 2.300.000, más la depreciación de los reproductores.

\* Se vendieron animales de acuerdo a las siguientes liquidaciones, que fueron cobradas por depósitos interbancarios en la cuenta corriente del Banco X:

Categoría	Cantidad	Precio unitario	Total
-----------	----------	-----------------	-------

Terneros	41	70.000	2.875.000
<i>Subtotal</i>			<i>2.875.000</i>
Comisión y gastos: 5%			143.750
Ingresos brutos: 1%			28.750
<i>Importe neto</i>			<i>2.702.500</i>
Gastos de flete			200.000
<b>Neto a cobrar</b>			<b>2.502.500</b>

Categoría	Cantidad	Precio unitario	Total
Terneras	30	67.000	2.010.000
<i>Subtotal</i>			<i>2.010.000</i>
Comisión y gastos: 5%			100.500
Ingresos brutos: 1%			20.100
<i>Importe neto</i>			<i>1.889.400</i>
Gastos de flete			150.000
<b>Neto a cobrar</b>			<b>1.739.400</b>

### Cálculo de la producción de los animales vendidos

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

----- 31/03/x4 -----		
Terneros		124.500
Terneras		209.400
Producción		333.900
<i>Producción (terneros vendidos)</i>		
----- 31/04/x4 -----		
Banco X cta. cte.		2.502.500
GC - Comisiones y gastos		143.750
GC - IIBB		28.750
GC- Fletes		200.000
Ventas		2.875.000
<i>Venta terneros del ejercicio</i>		
----- 31/03/x4 -----		
Costo de ventas		2.502.500
Terneros		2.502.500
<i>Costo de venta terneros</i>		
----- 31/03/x4 -----		
Banco X cta. cte.		1.739.400
GC - Comisiones y gastos		100.500
GC - IIBB		20.100
GC - Fletes		150.000
Ventas		2.010.000
<i>Venta terneras del ejercicio</i>		
----- 31/03/x4 -----		
Costo de ventas		1.739.400
Terneras		1.739.400
<i>Costo de venta terneras</i>		
-----		

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

Para determinar el costo de los animales vendidos, ya que existen vacas incorporadas en distintos ejercicios, será necesario establecer un criterio para establecer el valor de baja del activo. Si los animales tienen caravana y el sistema administrativo de la empresa puede captar dicha información, se trataría de identificación específica; caso contrario, se deberá adoptar un criterio para

establecerlo (semejante a la baja de bienes de cambio sin identificación específica). En este caso, se adoptó el criterio "primero entrado, primero salido".

#### Valuación de los reproductores desafectados/Producción

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

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

----- 31/08/x4 -----					
Vacas para la venta			490.500		
Depreciación acumulada. Vacas			20.000		
Vacas				500.000	
Producción					10.500
<i>Baja vacas reproductoras; alta vacas para venta</i>					
----- 31/08/x4 -----					
Banco X cta. cte.			490.500		
GC - Comisiones y gastos			28.750		
GC - IIBB			5.750		
GC- Fletes			50.000		
Ventas				575.000	
<i>Ventas vacas del ejercicio</i>					
----- 31/08/x4 -----					
Costo de ventas			490.500		
Vacas para la venta				490.500	
<i>Costo de venta vacas</i>					
-----					

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

Detalle	Existencia inicial	Compras	Pariciones	Cambios		Ventas	Muertes	Existencia final
				Altas	Bajas			
Toros	5							5
Vacas	98			40		(5)	(1)	132
Vaq. reprod.	41			12	(40)		(1)	12
Vaquillonas								
Terneras	42		53		(12)	(30)	(1)	52
Terneros	41		54			(41)		54
<b>Total</b>	<b>227</b>		<b>107</b>	<b>52</b>	<b>(52)</b>	<b>(76)</b>	<b>(3)</b>	<b>255</b>

Para determinar el costo de los animales muertos, ya que existen vacas incorporadas en distintos ejercicios, será necesario establecer un criterio para establecer el valor de baja del activo. Si los animales tienen caravana y el sistema administrativo de la empresa puede captar dicha información, se trataría de identificación específica; caso contrario, se deberá adoptar un criterio para establecerlo (semejante a la baja de bienes de cambio sin identificación específica). En este caso, se adoptó el criterio "primero entrado, primero salido".

----- 31/12/x4 -----					
CP - Mortandad			201.000		
Depreciación acumulada. Vacas			4.000		
Vacas				100.000	
Vaquillonas reproductoras				105.000	
<i>Baja por muerte</i>					
----- 31/12/x4 -----					
Vacas			4.200.000		
Vaquillonas reproductoras				4.200.000	
<i>Cambio categoría por parición</i>					
-----					

#### Determinación del costo atribuido a las vaquillonas reproductoras

El costo atribuido en el momento en que comienza su utilización como tales es el VR-GPV [párrafo 1026A, inc. b), ap. (i)]. La diferencia con su valor en libros es "Producción del ejercicio" (párrafo 1034)

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

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

Vaquillonas reproductoras  
 Terneras  
 Producción  
 Producción del ejercicio (terneras a vaquillonas reproductoras)

1.440.000

612.000  
 828.000

### Cálculo de la depreciación

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

	Año alta	Cabezas	Valor unitario	Valor de origen	Valor de recuperado	Valor depreciable	Vida útil	Deprec. anual
Vacas	20x1	92	100.000	9.200.000	8.280.000	920.000	5	184.000
Vacas	20x3	40	105.000	4.200.000	3.760.000	440.000	5	88.000
Toro	20x3	1	570.000	570.000	150.000	420.000	3	140.000
<b>Total</b>								<b>412.000</b>

Los toros incorporados en 20x1 han sido depreciados totalmente.

----- 31/12/x4 -----  
 CP - Depreciación reproductores 412.000  
 Depreciación acumulada. Vacas 272.000  
 Depreciación acumulada. Toros 140.000  
 Depreciación reproductores

### Valuación de los animales reproductores al cierre

Bien	Valor de origen				Depreciaciones				Valor en libros
	Valor al inicio	Altas	Bajas	Valor al cierre	Acum. al inicio	Baja	Del ejerc.	Acum. al cierre	
Vacas	9.800.000	4.200.000	600.000	13.400.000	392.000	24.000	272.000	640.000	12.760.000
Vaq. rep.	4.305.000	1.440.000	4.305.000	1.440.000					1.440.000
Toros	2.570.000			2.570.000	1.700.000		140.000	1.840.000	730.000
<b>Total</b>	<b>16.675.000</b>	<b>5.640.000</b>	<b>4.905.000</b>	<b>17.410.000</b>	<b>2.092.000</b>	<b>24.000</b>	<b>412.000</b>	<b>2.480.000</b>	<b>14.930.000</b>

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

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

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

----- 31/12/x4 -----  
 Terneras 2.756.000  
 Terneros 2.700.000  
 Producción 5.456.000  
 Producción del ejercicio  
 ----- 31/12/x4 -----  
 CP - General 2.300.000  
 Banco XX cta. cte. 2.300.000  
 Costos de producción devengados en el ejercicio

En el estado de situación patrimonial se expone:

Activos biológicos 5.456.000  
 Activos biológicos utilizados como factor de producción 14.930.000

En el estado de resultados se expone:

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

## V - CONSIDERACIONES FINALES

Del análisis realizado surgen las siguientes observaciones:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **BIBLIOGRAFÍA**

---

- \* Argilés Bosch, Josep; Sabata Aliberch, Anna y García Blandón, Josep: "Estudio comparativo de las dificultades para la realización de la contabilidad y la interpretación de la información en la agricultura aplicando coste histórico y valor razonable en la valoración de los activos biológicos" - Revista de Contabilidad - Vol. 15 - Nº 1 - enero-julio/2012 - págs. 109-42 - ISSN: 1138-4891.
- \* Ceriani, María Alfonsina y Vigil, José I.: "Problemas y desafíos recientes de las normativas contables para los estados financieros en la actividad agropecuaria" - Revista de la Facultad de Ciencias Económicas - 2014 - 11(2) - págs. 75/89
- \* CREA Ganadería (<https://www.crea.org.ar/6-2-ganaderia/>).
- \* Diz de Samittier, María Cristina; Barbieri, Norberto O.; Paillet, Eduardo y Santiago, Omar I.: "Informe 19 CECyT - FACPCE Área Contabilidad Actividad Agropecuaria: preparación y exposición de estados contables" - 1997.
- \* Doğan, Zeki; Arslan, Seçkin y Köksal, Ayşe Gül: "Historical development of agricultural accounting and difficulties encountered in the implementation of agricultural accounting" - International Journal of Food and Agricultural Economics - 2013 - ISSN 2147-8988 - Vol. 1 - Nº 2 - págs. 107/16.
- \* Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 41 Agricultura - International Accounting Standard Board IASB - 2014, disponible en: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?viewFile=26666&categoryId=913&sidebarCategoryId=1>.
- \* International Accounting Standard Board: "Norma Internacional de Información Financiera para las pequeñas y medianas empresas (NIIF para las pymes)" - 2015, disponible en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>.
- \* Muchiut, Viviana M. y Rudi, Enrique R.: "Contabilidad agropecuaria" - Ed. ERREPAR - Bs. As. - 2020.
- \* Norma Internacional de Contabilidad 41 - International Accounting Standard Board.
- \* Perotti, Hernán J. y Casabianca, María L.: "[Las dificultades de aplicación de la resolución técnica 22 frente a su nuevo texto](#)" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - Nº 30 - mayo/2018 - Cita digital EOLDC097566A
- \* [Resolución técnica \(FACPCE\) 22/2004](#), modificada por la [resolución técnica \(FACPCE\) 46/2017](#).
- \* Rudi, Enrique R.: Conferencia Jornadas Nacionales Agropecuarias - Santa Fe - 2019 (<https://www.youtube.com/watch?v=6MuUJvgSNAU>) y "Reforma a la RT 22. Aciertos y dudas" - Material de las Jornadas Agropecuarias 2017 - CPCE Santa Fe/CI Santa Fe - 2017.
- \* Tonelli, Omar E.; Simaro, Jorge D. y Martinefski, María Inés: "Los resultados en la actividad ganadera bovina de cría" - XIX Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria - Tandil - 2021 y "NUA: Propuesta de tratamiento contable de la hacienda en establecimientos de cría" - XLIII Jornadas Universitarias de Contabilidad y VIII Jornadas Internacionales Universitarias de Contabilidad - Salta - 2022.