

# **PYMEs AGROPECUARIAS: PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES Y RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 22 EN ENTRE RÍOS.**

**Agricultural SMEs: Presentation of the Accounting Statements and Technical Resolution No. 22 in Entre Rios**

DOI: <http://doi.org/10.33255/25914669/605>

**ALICIA SCHWARZKOPF**

Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Entre Ríos  
Paraná, Argentina

[alicia.schwarzkopf@uner.edu.ar](mailto:alicia.schwarzkopf@uner.edu.ar)

<https://orcid.org/0000-0001-9169-0710>

Recibido:15/10/2021

Aceptado:23/11/2021

## **Resumen**

Esta investigación plantea como eje central si la Resolución Técnica N° 22, modificada por la Resolución Técnica N° 46, es una norma operativamente viable en su aplicación práctica para los Pequeños y Medianos Productores Agropecuarios de la Provincia de Entre Ríos. El trabajo de campo se centra en información primaria cuantitativa basada en encuestas cerradas a profesionales matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Se compararon las Normas Contables Profesionales vigentes y las aplicadas por los encuestados, obteniendo conclusiones que invitan a seguir el análisis, destacando que un alto porcentaje de los profesionales encuestados no registran los activos biológicos como tales, según los criterios de la RT 22, generando distorsiones en la información.

Palabras claves: RT 22, activos biológicos, resultado por producción, productos agropecuarios, PYMEs Agropecuarias.

## **Abstract:**

This research raises as a central axis whether The Technical Resolution 22 (RT22), modified by Technical Resolution No. 46, is a viable standard in its practical application for Small and Medium Agricultural Producers in the Province of Entre Ríos. The fieldwork focuses on quantitative primary information based on closed surveys to professionals enrolled in the Professional Council of Economic Sciences. The current Professional Accounting Standards and those applied by the respondents were compared, obtaining conclusions that invite further analysis, highlighting that a high percentage of the surveyed professionals do not record biological assets as such, according to the criteria of RT 22, generating distortions in the information.

**Keywords:** RT 22, biological assets, production result, agricultural products, Agricultural SMEs.

## Introducción

Dentro de las actividades económicas predominantes de la provincia de Entre Ríos está la actividad agropecuaria, caracterizada por pequeñas y medianas empresas de los más diversos rubros, y que para algunas actividades se ha observado en los últimos años que se han reducido el número de explotaciones acompañado por el incremento de su tamaño.

La empresa agropecuaria combina la naturaleza y el esfuerzo del hombre produciendo cambios cualitativos y/o cuantitativos mediante la transformación biológica para la obtención de sus resultados.

La contabilidad es una herramienta que aporta información para la toma de decisiones, y las normas técnicas profesionales se han ido acercando a la actividad agropecuaria para atender las particularidades de la misma, siendo la Resolución Técnica N° 22 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, la que ha aportado normativa sobre la medición y exposición de los activos biológicos y productos agropecuarios; y con su modificación mediante la Resolución Técnica N° 46 del mismo organismo regulador, viene a allanar algunos planteos de aplicación y sus usos en la práctica.

El problema planteado en el presente trabajo surge de la aplicación de la Resolución Técnica N° 22 para PyMES Agropecuarias como parte de las Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas – FACPCE, en la provincia de Entre Ríos.

El objeto del análisis es la utilización de dicha normativa por parte de las empresas con actividad agropecuaria, que están obligadas a presentar sus Estados Contables en la jurisdicción de la Provincia de Entre Ríos. Dentro del universo de empresas el énfasis está puesto en profundizar en las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMES) que tienen la posibilidad de su aplicación optativa.

El recorte del problema de investigación se realiza en el ámbito de aplicación de la Resolución Técnica N° 22 de la FACPCE, aprobada el 26/03/2004, establece Normas Contables Profesionales de aplicación para empresas de la actividad agropecuaria obligadas a preparar estados contables; cuya exigencia de aplicación en la provincia de Entre Ríos en primer lugar fue prorrogada por la Resolución N° 744 del CPCEER de fecha 29/10/2009, y con posterioridad mediante la Resolución 1197 del CPCEER fue aprobada la aplicación de la RT N° 22 en la provincia de Entre Ríos con carácter optativo para las Pequeñas y Medianas Empresas.

Se considera como PyMES a aquellas empresas que se encuentran encuadradas en la Resolución N° 1.196 del CPCEER de fecha 23/06/2016; y finalmente por la modificación de la RT N° 22 por la RT N° 46 con fecha 01/12/2017 que abordó algunos cambios en cuestiones propias de la medición de bienes de cambio para empresas de actividad agropecuaria y la exposición de la información en los Estados Contables.

Dado que la norma es de carácter optativa para entes considerados Pequeñas y Medianas Empresas de la Actividad Agropecuaria, es de interés del trabajo mostrar

que la aplicación de dicha norma permite un análisis económico financiero diferencial y/o desagregado no solo para mostrar la situación de una empresa de actividad agropecuaria a un momento determinado, sino para la toma de decisiones ya que la normativa puntalmente aborda situaciones propias de la actividad como por ejemplo el desarrollo biológico y el crecimiento vegetativo que en otras actividades productivas no se registra.

La situación problemática planteada se centra en conocer la aplicación de la Resolución Técnica N° 22 para los Pequeños y Medianos Productores Agropecuarios de la Provincia de Entre Ríos y en su caso los facilitadores y obstaculizadores de su aplicación desde su puesta en vigencia y en su caso haciendo uso de la alternativa de opcional en la Provincia de Entre Ríos.

En igual sentido se plantea un caso práctico de exposición de la información contable con aplicación de Normas Generales de Exposición (RT N° 8 y RT N° 9) comparativamente con la exposición de la información contable siguiendo los lineamientos de las normas contables profesionales para la actividad agropecuaria (RT N° 22).

Dado que la información volcada en los estados contables es privada y reservada para los entes involucrados se ha tomado contacto con los profesionales vinculados con las empresas objeto de estudio de toda la provincia, a través del Consejo Profesional de Ciencias Económicas, y es a través de ellos se logró acceder y relevar cómo trabajan las PyMES Agropecuarias en la preparación de sus Estados Contables y el grado de aplicación de la normativa objeto de análisis.

## **Marco Referencial**

### **Marco Teórico**

El Marco Teórico fue estructurado de la siguiente manera, en una primera parte mediante la caracterización de las empresas agropecuarias para luego abordar la temática de la publicación de estados contables y sus usuarios.

## **Las empresas agropecuarias**

### **1. Encuadre de las empresas agropecuarias**

La empresa agropecuaria es considerada como una organización que se dedica a la realización de actividades económicas agropecuarias con el fin de maximizar sus beneficios como objetivo principal. Para ello combina los factores de producción tierra, trabajo, que considerados por separado no generan producción en sí mismo sino que requieren de la participación del factor humano dirigiendo el proyecto y combinando los factores adecuadamente.

En un marco de responsabilidad social empresaria la empresa agropecuaria produce de manera ambientalmente amigable y la diferencia con otras empresas comerciales o industriales es porque su proceso productivo es biológico, es decir que los animales y las plantas tienen un ciclo que se debe respetar.

Ese proceso biológico requiere de tierra como espacio físico, en la mayoría de los

casos, y como principio activo de desarrollo del ciclo productivo de plantas y animales, y la obtención de la producción depende de las condiciones ecológicas del medio.

En resumen "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, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico" (Resolución Técnica N° 22, 2017).

"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." (Resolución Técnica N° 22, 2017).

## 2. Conceptos y características

La actividad agropecuaria posee características particulares que le son propias y de las cuales es necesario definirla para establecer el significado en términos de análisis.

En primer lugar, cabe definir el crecimiento vegetativo como la capacidad de los seres y organismos vivos de autogenerar su crecimiento y reproducción.

Luego se puede definir a los ciclos productivos caracterizados por la serie de fenómenos biológicos que se suceden hasta obtener un producto final.

Seguidamente, la medición de resultados en la actividad agropecuaria se encuentra el reconocimiento de ingresos por producción que significa considerar como hecho sustancial de generación de ingresos el crecimiento vegetativo.

Las principales características de la empresa agropecuaria dadas por Martínez Ferrario, E. (1999) se pueden formular con las siguientes connotaciones:

- ✓ Proceso productivo biológico automático que se desarrolla independientemente de la mano del hombre, un animal o un vegetal se desarrolla igualmente
- ✓ Ciclo productivo en general supera el mes y de acuerdo al tipo de actividad puede durar años, lo que implica inmovilizar capital sin rentabilidad durante ese período
- ✓ El factor tierra actúa como un principio activo y tiene relación directa con el resultado de la empresa, a través de la mayor o menor productividad.
- ✓ El factor climático es determinante en la producción agropecuaria, agregando un factor de riesgo adicional a la actividad.
- ✓ La producción agropecuaria está limitada por la ley de rendimientos decrecientes, por lo cual un factor adicional de producto, llegado a un límite determinado, no incrementa proporcionalmente la producción.

- ✓ La rentabilidad de la actividad agropecuaria ha variado con el transcurso del tiempo y adquiere relevancia fundamental en el manejo de este negocio combinar actividades haciendo un uso adecuado de los recursos mediante la gestión empresarial.
- ✓ En esta actividad es frecuente acudir a la financiación de terceros, dado la duración de ciclos productivos y la importante inmovilización de capital que para ello se requiere.
- ✓ Conseguir una financiación adecuada es cada vez más difícil, porque los plazos, costos e intereses difícilmente se adaptan a las necesidades de la empresa

### **3. Tipificación de los productos del sector agropecuario**

Los productos agropecuarios son el resultado de haber culminado el ciclo de producción convirtiéndose en el motor generador de ingresos normales y habituales de una empresa agropecuaria y surgen de la acción de obtención, cosecha, recolección, zafra. Ejemplo de ello son leche, maderas, frutos cosechados, lana, etc.

La producción es el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos – volumen físico y/o calidad – en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia del desarrollo de sus ciclos biológicos.

En el análisis de los productos agropecuarios con fines de valuación y determinación de resultados es necesario identificar si los bienes serán destinados o no a la venta en el curso normal de la actividad o si se utilizarán en procesos productivos continuos.

### **Los estados contables de publicación y sus usuarios**

La Información Contable es el resultado de la identificación, registración, medición, clasificación, análisis y evaluación de operaciones de un ente que se sistematiza en sus Estados Contables, siendo el comúnmente llamado Balance General el resultado final confeccionado conforme a las Normas Contables Profesionales.

Un sistema de información contable, en palabras de Pahlen Acuña (2009), es un conjunto de reglas que mediante el uso de técnicas permite capturar, clasificar, ordenar, y registrar datos de carácter fundamentalmente económico, para luego brindar información contable a un conjunto indeterminado de usuarios que actúan dentro y fuera de la organización. Prosigue diciendo que constituye una usina generadora de información contable.

Actualmente la incertidumbre es un elemento importante que ya no puede quedar descuidado por la contabilidad, y exige información detallada para cubrir las necesidades de los distintos usuarios de la Información Contable, que con el transcurso del tiempo y de la complejidad de las operaciones trata de mejorar la exposición y la medición.

Los Informes de uso externo a los emisores son utilizados por quienes no tienen acceso a la información interna de la contabilidad y que no participan en forma directa en la toma de decisiones. En cambio los emisores tienen el privilegio de poder acceder a toda información adicional que necesitan para tomar sus decisiones.

El marco conceptual de la International Accounting Standards Board (IASB), es

decir el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad define siete grupos de usuarios que pueden desglosarse del usuario general de la información contable, los cuales quedan inmersos en los usuarios enunciados en el Marco Conceptual de las Normas Contables Profesionales de la Argentina a través de la Resolución Técnica N° 16 para entes comerciales, industriales, de servicios y sin fines de lucro y el Marco Conceptual contable para la Administración Pública mediante la Recomendación Técnica N° 1 podemos clasificar a:

- empleados e interesados en evaluar la rentabilidad y estabilidad de los empleadores,
- inversionistas actuales y potenciales interesados en el riesgo inherente a su inversión,
- proveedores, prestamistas y otros acreedores comerciales interesados en evaluar si el ente podrá pagar su obligaciones al vencimiento,
- clientes y especialmente cuando tienen algún tipo de dependencia comercial,
- organismos públicos y gobierno con la necesidad de determinar tributos e información para las estadísticas públicas de la economía,
- público en general, y
- los propios administradores del ente.

## **Marco Técnico**

### **Normativa contable específica para la actividad agropecuaria**

#### **1. Normas Contables de Exposición**

Las Normas Generales de exposición contable para uso externo se encuentran en la Resolución Técnica N° 8 y son aplicadas para todos los Estados Contables a ser presentados ante terceros, excepto los que aplican de modo opcional u obligatorio las normas de la segunda parte la de Resolución Técnica N° 26, que adopta las Normas Internaciones de Información Financiera del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PyMES).

La citada norma regula la presentación de los Estados Contables de todo tipo de entes de modo general, siendo la base para las siguientes Normas Contables Particulares aplicables a la actividad agropecuaria:

La Resolución Técnica N° 9 trata de Normas Particulares de exposición de Estados Contables para entes con fines de lucro y la Resolución Técnica N° 22 de Normas Contables Profesionales para la Actividad **A g r o p e c u a r i a**.

A continuación se comparan dichas normas complementándose entre sí:

#### **Activos Biológicos (Excepto Plantas Productoras):**

De acuerdo a la RT N° 9 expresamente se indica que los Activos Biológicos "son las plantas y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Se excluyen de este rubro las Plantas Productoras, que son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan más de un período y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de realeos y podas. No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas. Estas se deben incluir en el rubro Bienes de Uso."

Se indica en Información Complementaria la descripción de la naturaleza de los activos que integran el rubro referido (Ej cultivos en proceso, hacienda bovina de rodeo general, reproductores porcinos, frutos en desarrollo, etc)

Adicionalmente sostiene que se informará en cada caso el método de medición adoptado y en los casos de bienes valuados de acuerdo con lo prescripto por la Sección 7.1.3 de la RT N° 22, el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos.

Si los activos biológicos o la producción de los mismos se hubieren medido, utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado como mercado activo (Sec. 7.1.4. de la RT N° 22) deberá informarlo, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

La R.T. N° 22 señala expresamente que los Activos Biológicos se incluirán en el Estado de Situación Patrimonial en un rubro específico de Activos Biológicos, con excepción de las Plantas Productoras que se incluirán dentro del rubro de bienes de uso, y clasificados en corrientes y no corrientes, según corresponda.

También determina que en Información Complementaria se expondrá el siguiente detalle:

- a. Se presentarán las plantas productoras por separado de los restantes bienes de uso.
- b. Se presentará una apertura en categorías según el grado de desarrollo y las definiciones de esta resolución técnica, en: Activos biológicos en desarrollo; Activos biológicos terminados; y Activos biológicos en producción.
- c. Dentro de cada una de las categorías descriptas deberán exponerse como activo corriente o no corriente según corresponda, y la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas.
- d. Se informará 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 7.1.3 de esta resolución técnica.
  - a. Si los activos biológicos o la producción de los mismos se hubieren medido, utili-

zando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado como mercado activo (sección 7.1.4.), deberá informarlo, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo. Productos Agropecuarios: Los productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios, que están destinados a ser vendidos o utilizados como insumos del proceso de producción agropecuario o industrial, deben exponerse como Bienes de Cambio."

En referencia al Reconocimiento de Ingresos por Producción la R.T. N° 22 indica que 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». 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.

El ingreso por producción comprenderá la valorización de los productos agropecuarios obtenidos al momento de la cosecha, recolección o faena desde la última medición anterior a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.

En relación al Resultado de la Producción Agropecuaria la R.T. N° 9 expresa que está 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 (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el periodo,
- menos c) la desvalorización registrada por los activos biológicos (incluido los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período,
- menos d) los costos devengados durante el periodo atribuible 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.

Comparativamente la R.T. N° 22 señala que el resultado de la producción agropecuaria, resultante de considerar el ingreso por la producción y sus costos

asociados, se incluirá obligatoriamente en el cuerpo del estado, a continuación del resultado bruto por la venta de bienes y la prestación de servicios y antes del 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 el primero del estado de resultados. El resultado de la Producción Agropecuaria 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 (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período
- menos c) la desvalorización registrada por los activos biológicos (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período,
- menos d) los costos devengados durante el período atribuible 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.

Los resultados generados por el cambio de valor en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta de los productos agropecuarios controlados por sus productores y destinados a su venta, con posterioridad al momento de su cosecha, recolección o faena, no forman parte del resultado de la producción agropecuaria y deben exponerse en un rubro separado del estado de resultados a continuación de la determinación del margen bruto, denominado "Resultados por medición a su Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.

Además indica que en la información complementaria deberá incluirse la composición de los ingresos por producción. Los costos de producción se referenciarán con las notas o anexos que reflejen la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su función.

Los activos biológicos medidos a su costo de reposición permiten determinar los resultados de tenencia generados por los mismos por comparación con sus costos originales, desde su fecha de adquisición hasta la fecha de medición."

## **2. Normas Contables de Medición**

### **2. 1. Activos Biológicos y Productos Agropecuarios destinados a la venta o a su consumo**

en el curso normal de la actividad

2. 1. 1. Activos biológicos para los que existe un mercado activo en su condición actual A la fecha de medición en que el activo biológico satisfaga la condición del título y de cierre del período contable, su medición se efectuará a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.
2. 1. 2. 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 Se medirán a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta. En caso de utilizar técnicas de valoración por no existir precios directamente observables en el mercado, el valor razonable se determinará: (i) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valoración que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo, flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); o (ii) al importe estimado a partir de una técnica de valoración que refleje el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo similar (conocido como costo de reposición). Si estos activos biológicos se encuentran 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. Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o impracticable, se usará como sucedáneo el costo original.
2. 1. 3. 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 Si bien no es frecuente que esta condición se verifique en los activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria, existen casos en donde las frecuencias 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 a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta tanto de la producción como de los bienes en existencia, según corresponda. En caso contrario, se medirán al costo original.
2. 1. 4. Productos Agropecuarios Los productos agropecuarios en el momento de su cosecha o recolección y los que se encuentren a la fecha de la medición controlados por los productores agropecuarios para su venta se medirán a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta. En caso de que la entidad que los produce

utilice los productos agropecuarios como insumo de su producción agropecuaria o industrial, los mismos se medirán de acuerdo con las Normas contables profesionales que fueran pertinentes.

2. 2. Activos Biológicos no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad

2. 2. 1. 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). En el caso de animales reproductores para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero si en una etapa anterior, se medirán al costo de reposición de un bien similar, pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, comercializado en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), neto de las depreciaciones acumuladas. En los raros casos de reproductores para los que no existe un mercado activo en ninguna de sus etapas, incluyendo aquellos animales de características especiales que no son fungibles con los de similar raza que se cotizan en mercados activos, el ente procurará información que, de un modo fiable y verificable, le permita determinar el valor razonable de acuerdo con el punto 7.1.4 de esta Resolución Técnica. En caso de que no pudiera obtenerla, la medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el animal comience la etapa de producción, se debe comenzar el cálculo de la depreciación. Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación descrito en la Resolución Técnica N° 17 (RT 17).

2. 2. 2. Plantas Productoras La medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de frutos, se debe comenzar el cálculo de la depreciación. Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación que se describe en la RT 17.

3. Normas Técnicas para Entes Pequeños y Medianos en la Provincia de Entre Ríos.

Luego de aprobada la RT N° 22 por la FACPCE, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos aprueba su aplicación obligatoria para los estados contables anuales o de periodos intermedios que inicien a partir del 1° de Enero de 2005, haciendo referencia al Acta Acuerdo firmada en Catamarca el 27 de Septiembre de 2002 frente a la necesidad de unificar las normas contables profesionales a nivel nacional para los preparadores, emisores y usuarios de los estados contables.

Con posterioridad mediante la Resolución N° 572 del 02/06/2006 se prorroga la entrada en vigencia de la RT N° 22 en la Provincia de Entre Ríos para los estados

contables anuales o periodos intermedios que inicien a partir del 1º de Enero de 2007.

Con posterioridad la Mesa Ejecutiva del CPCEER mediante Disposición N° 1/2008 ad referendum del Consejo Directivo, modificó la vigencia obligatoria de la RT N° 22, que fuera ratificada mediante la Resolución N° 645 de fecha 26/03/2008 que modifica la vigencia obligatoria del norma en cuestión para los estados contables anuales o períodos intermedios que inicien el 1º de Enero de 2008 con la novedad que admite la aplicación anticipada de las normas contables de dicha Resolución Técnica.

Más adelante, el 14 de Noviembre del mismo año, diversos Consejeros y representantes de Delegaciones manifestaron en reunión de Comisión Directiva que continúan las dificultades para la aplicación de la RT N° 22 en especial al reconocimiento del Ingreso por Producción y a la Medición de ciertos Activos Biológicos, lo que originó la Resolución N° 690 que modifica la vigencia obligatoria para los ejercicios que inicien el 1º de Enero de 2009, para estados contables anuales o de períodos intermedios, admitiendo la aplicación anticipada de las normas contables de dicha Resolución Técnica.

Con fecha 29/10/2009 se aprueba la Resolución N° 744 que proroga la entrada en vigencia de la misma para la Provincia de Entre Ríos hasta tanto se aprueben normas especiales para PYMES atento el pedido de los varios consejeros y representantes de Delegaciones habiendo planteado que continúa la dificultad para el reconocimiento del Ingreso por Producción y a la Medición de ciertos Activos Biológicos, en especial para los Entes Pequeños.

Finalmente, con fecha 23/09/2016 se aprueba la Resolución 1.197, vigente hasta la fecha, que aprueba la aplicación de la RT N° 22 para todos los Entes, otorgando la dispensa de optativa para las Pequeñas y Medianas Empresas de acuerdo a la Resolución N° 1.196 de la misma fecha.

Asimismo dispone para los Entes Medianos la posibilidad de medir los Bienes de Cambio adquiridos al Costo de Reposición, y para el caso de impracticable o imposible de obtener permite el precio de la última compra o el costo.

También permite a los Entes Medianos la no determinación del Impuesto a las Ganancias por el método del Impuesto Diferido.

Finalmente, posibilita a los Entes Pequeños y Medianos de optar por no presentar el Estado de Flujo de Efectivo previsto en la RT N° 9.

La Resolución N° 1.196 del CPCEER que en su Art. 2º establece las pautas:

“Aprobar en el ámbito de la Provincia de Entre Ríos, para definir los entes en pequeños o medianos, en relación a los montos de ingresos anteriores al inicio del ejercicio, los valores vigentes al cierre del ejercicio anterior establecidos y/o que en el futuro establezca, la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa de la Nación, o el organismo que la reemplace

En base al monto establecido en el párrafo anterior, para el cálculo, se deberá tomar el valor de los ingresos por ventas de bienes y/o prestaciones de servicios que surja del promedio de los últimos tres (3) estados contables o información

contable equivalente, excluidos el impuesto al valor agregado, el impuesto interno que pudiera corresponder, y deducido hasta cincuenta por ciento (50%) del valor de las exportaciones. Si el Ente tiene ingresos por ventas de bienes y/o prestaciones de servicios, por más de uno de los sectores de actividad, se considerará aquel sector de actividad, cuyos ingresos hayan sido mayores. Si en uno de los sectores supera el tope de Ente Pequeño, pasará a ser considerado Ente Mediano, y si supera éste, el Ente no será considerado Mediano"

## **Trabajo de campo. Sistematización y análisis de datos**

### **1. Metodología de trabajo**

El trabajo se centra en información primaria cuantitativa, basada en encuesta cerrada, a través del desarrollo de trabajo de campo mediante la respuesta de profesionales matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos, centrado en la aplicación de la Resolución Técnica N° 22 por parte de sus clientes cuya actividad principal es agropecuaria, a los fines de realizar un muestreo no probabilístico. Su distribución se desarrolló con la colaboración de las autoridades del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos.

La elección del método de relevamiento obedeció a la posibilidad de acceder a los profesionales que estén vinculados en la materia desconociendo a priori de la clientela de cada uno de ellos, con la posibilidad que realicen la encuesta quienes estén vinculados con la actividad agropecuaria y tengan conocimiento de la RT N° 22.

Del relevamiento recibí veintidós respuestas y se desconoce la cantidad de profesionales que realizan asesoramiento y auditoría de estados contables de empresas agropecuarias, impidiendo obtener una relación comparativa. No obstante ello, se ha tomado como válidas las respuestas recibidas atento la especificidad de las mismas.

Las preguntas estaban direccionadas a poder realizar un análisis en particular de:

- La estructura organizativa de las empresas agropecuarias.
- La clasificación de tamaño en función de la Res. Comisión Directiva N° 1196/16.
- Los criterios de medición utilizados.
- Los criterios de exposición utilizados.
- Acceso a la documentación y/o información necesaria para medir y exponer información contable.
- Utilidad de los estados contables con informe único y completo para distintos grupos de interés.

- Trabajo interdisciplinario con otros profesionales.

## 2. Análisis de datos

- ✓ *Estructura administrativa y clasificación por tamaño en función de la Res. CD 1196/16:*

El relevamiento de la información recibida identifica las siguientes situaciones:

- Grandes empresas con administración organizada, gerencia administrativa interna, administrador externo, utilización de software de gestión y personal de campo desde encargado a peón rural.
- Empresas medianas de tipo sociedades familiares con el trabajo personal de campo tanto del presidente ó director y sus socios, gerencia administrativa y escaso personal administrativo de apoyo con derivación externa al estudio contable.
- Empresas pequeñas con la participación solo de los socios y con tercerización del servicio administrativo en estudio contable, corredores y consignatarios.

De las respuestas recibidas el 45,5 % de los profesionales manifiestan que sus clientes no aplican la RT N° 22, y en función del tamaño de las empresas se puede presumir que se debe a la dispensa prevista para las pequeñas y medianas empresas ya que de 103 empresas contempladas en el total de relevado 3 son categorizadas como grandes de acuerdo a la Res. CD 1196/16.

- ✓ *Criterios de medición:*

En el análisis de la preparación de los EECC el 63,6 % declaró que no aplica los criterios de medición de activos biológicos y productos agropecuarios previstos por la RT N° 22 y que en su reemplazo utiliza:

- los criterios de medición de la RT N° 41 y RT N° 42,
- en establecimientos ganaderos de cría la alternativa prevista por la Ley de Impuesto a las Ganancias denominado Costos Estimativo por Revaluación Anual. Criterios de medición de acuerdo a la Ley de Impuesto a las Ganancias.
- al Valor Neto de Realización independientemente sean bienes de cambio o bienes de uso
- a Valor de Reposición en el mercado
- a Costo Histórico
- a Precio Promedio

Las dificultades que manifestó el restante 36,4 % que aplica los criterios de medición

de activos biológicos y productos agropecuarios previstos por la RT N° 22 obedecen a:

- Llevar una doble valuación: contable e impositiva con el aditamento del impuesto por el método diferido y la revaluación de la hacienda.
- Valuación de sementeras que se subsanó con incorporación de software a tal fin.
- Medición de activos biológicos según el grado de avance que exige un equipo interdisciplinario donde hay diferencia de criterios.
- Conseguir la información de los movimientos durante el ejercicio.
- Determinación del valor del animal vivo de última venta dado que las liquidaciones exponen por kilos comercializados.
- Falta de información específica
- Poca claridad al levantar los datos
- Dificultad para la determinación del crecimiento biológico.
- Obtener los valores de mercado.

Estos resultados se afirman con el análisis de la utilización de criterios de valuación impositiva donde el 36,4 % manifestó utilizar la normativa de la RT N° 22 para la elaboración de EECC y el 63,6 % restante expresó que utiliza los criterios de valuación impositiva.

✓ *Criterios de Exposición:*

En el análisis de la exposición de los EECC el 62,8 % declaró que no aplica los criterios de exposición de activos biológicos y productos agropecuarios y en igual sentido no expone en primer lugar el Resultado por Producción en el Estado de Resultados de acuerdo a la RT N° 22.

✓ *Utilidad de los estados contables con informe único y completo para distintos grupos de interés:*

De los cuestionarios recibidos el 72,7 % manifestó que grupos de interés específico como proveedores, entidades bancarias y crediticias les solicita información adicional tal como:

- Informes de Ingresos futuros estimados.
- Plan de siembra y/o proyección de producción en la campaña
- Contratos de fideicomiso.
- Contratos de arrendamiento.
- Anexo agropecuario sobre stock a fecha de actualización de carpeta bancaria.

- Evaluación de riesgos.
- Explicación del significado de Revalorización de hacienda.
- Explicación del Impuesto Diferido en el Estado de Resultados y en el Pasivo del Estado de Situación Patrimonial.
- Explicación de medición a valores de mercado y no aplicación de costo histórico.
- Explicación del Resultado por Producción.
- Transcripción de EECC a formularios específicos de la entidad solicitante.

De los comentarios se destacó que para la actualización de las carpetas bancarias y solicitud de préstamos es requisito de las entidades una carpeta con una antigüedad menor a 30 días lo que convierte en obsoleta la información contenida en EECC que muestra información del pasado.

✓ *Trabajo interdisciplinario con otros profesionales*

De los cuestionarios recibidos el 77,3 % manifestó que no realiza un trabajo interdisciplinario con Ingenieros Agrónomos, Veterinarios y afines, explicando que es deseable el trabajo en equipo y que al no realizarse se recarga el trabajo del profesional Contador Público en su tarea de Auditoría.

**Ejemplo de Aplicación práctica comparativa entre RT N° 8 y N° 9, y RT N° 22.**

A los fines de obtener elementos de comparabilidad de exposición entre las normas contables citadas anteriormente, se ha desarrollado un planteo práctico testigo sobre un establecimiento dedicado a la cría de ganado bovino, que se encuentra ubicado en la provincia de Entre Ríos.

Para llevar adelante su actividad arrienda campos de la zona, acordándose 6 kg de novillo valor Liniers por hectárea por mes, pagaderos cada 3 meses por adelantado mediante transferencia bancaria.

Se toma un muestreo de 200 hectáreas proporcionando los costos, los gastos y la cantidad de cabezas, y considerando que su mercado más ventajoso es de las zonas de Hasenkamp y General Ramírez.

La Planilla de Movimientos y Existencias de hacienda en cabezas de ganado la he confeccionado complementariamente, donde se han constatado los movimientos de las compras y ventas del período en cantidad de cabezas por cada una de las categorías que tienen el establecimiento. Seguidamente calculé los Movimientos y Existencias de hacienda en kilos vivos por categoría.

Las categorías de manejo en el establecimiento son:

- Vacas en Servicio
- Vacas Cría de Último Ternero (CUT) y Descarte
- Vaquillonas 1º Servicio

- Vaquillonas de 2 a 3 años
- Vaquillas de 1 a 2 años
- Terneras
- Terneros

El valor de la Producción Agropecuaria se determina en función del aumento y las disminuciones del peso producidos por los nacimientos, cambios de categoría y mortandad, generando resultados positivos y negativos.

El Resultado por Producción y Recategorización se realiza con la determinación de la Producción en kilos a la fecha de cierre del ejercicio, al momento de la venta, al momento del cambio de categorías entradas y salidas, al inicio del ejercicio y por las compras realizadas.

La determinación del Resultado por Tenencia por categoría monetariamente surge como diferencia entre la Existencia Final teórica y la Existencia Final real a la fecha de la medición o al cierre del ejercicio.

La Existencia Final Teórica es el resultado de la Existencia Inicial más las compras, mas las entradas por cambio de categoría, menos las salidas a otras categorías, menos las ventas, menos la mortandad.

La Existencia Final real es la que surge del inventario físico medido en kilos vivos y cuantificados monetariamente.

Las notas que siguen explican la composición de los rubros Bienes de Cambio y Bienes de Uso comparativamente:

#### **Sin aplicación de RT N° 22:**

<u>Nota 4. Bienes de Cambio</u>	<u>Del ejercicio</u>	<u>Anterior</u>
<u>Corrientes</u>		
Hacienda destinada a la venta	861.450	518.500
Pasturas	24.167	0
	<b>885.617</b>	<b>518.500</b>
 <u>Nota 4. Bienes de Uso</u>		
Pasturas	24.167	0
Vaquillas de 1 a 2	264.600	283.500
Vaquillas de 2 a 3	522.000	609.000
Vaquillonas de 1º Servicio	1.137.600	1.368.000
Vacas en Servicio	3.131.200	2.220.000
	<b>5.079.567</b>	<b>4.480.500</b>

### Con aplicación de la RT N° 22:

<u>Nota 5. Activos Biológicos</u>	Del ejercicio	Anterior
<u>Corrientes</u>		
Hacienda Bovina para la venta	861.450	518.500
<u>En producción</u>		
Pasturas	24.167	0
	885.617	518.500
<u>No Corrientes</u>		
<u>En desarrollo</u>		
Hacienda Bovina	786.600	892.500
<u>En Producción</u>		
Pasturas	24.167	0
Reproductores Hembras	4.268.800	3.588.000
	5.079.567	4.480.500

La exposición de acuerdo a la RT N° 22 muestra un mayor grado de detalle, diferenciando los Bienes de Cambio de los Activos Biológicos y de los Bienes de Uso, y desagregando sus componentes, lo que significa un recupero de información relevante en la composición del Patrimonio del ente informante.

Igualmente, siguiendo las pautas de exposición del Estado de Resultados comparativamente la apertura prevista por la RT N° 22 ofrece información para la gestión de las organizaciones agropecuarias mostrando el Resultado de la Producción Agropecuaria:

xxxxxxx

#### ESTADO DE RESULTADOS

Por el ejercicio anual finalizado el 30/09/xx

		RT 9
Ventas netas de bienes y servicios		1.639.800
Costos de los bienes vendidos y servicios prestados		
Existencia Inicial	4.999.000	
.+ Compras	136.569	
.+ Costos de Producción (Anexo IV)	1.223.327	
.-Existencia Final	-5.965.183	393.713
<b>Ganancia Bruta</b>		<b>1.246.087</b>
Resultados por valuación de bienes de cambio a su valor neto		

de realización			
Ganancia Bruta			
Gastos	de	(Anexo IV)	-131.184
comercialización			
Gastos	de	(Anexo IV)	-100.000
administración			

Resultados financieros y por tenencia:

Generados por			
activos			
Generados por			
pasivos		(Nota yyy)	-95.008
Ganancia antes del impuesto a las ganancias			919.895
Impuesto a las ganancias del ejercicio			

<b>Ganancia</b>	<b>del</b>	<b>919.895</b>
<b>ejercicio</b>		

<b>xxxxxxx</b>			
<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>			
<b>Por el ejercicio anual finalizado el 30/09/xx</b>			
			<b>RT 22</b>
Resultado de la producción Agropecuaria	(Anexo II)		818.683
Ventas netas de bienes y servicios			1.639.800
Costo de los bienes vendidos y servicios prestados	(Anexo III)		-1.508.616
<b>Resultado bruto sobre ventas</b>			<b>131.184</b>
Resultados por valuación de bienes de cambio a su valor neto			
de realización			-231.404
Ganancia Bruta			718.463
Gastos	de	(Anexo IV)	-131.184
comercialización			
Gastos	de	(Anexo IV)	-100.000
administración			
Resultados financieros y por tenencia:			

Generados por activos	(Nota xxxx)	527.624
Generados por pasivos	(Nota yyyy)	-95.008
Ganancia antes del impuesto a las ganancias		919.895
Impuesto a las ganancias del ejercicio		
<b>Ganancia del ejercicio</b>		<b>919.895</b>

## Conclusiones

En el presente trabajo he realizado un análisis del encuadre de las empresas agropecuarias, que desempeñan un papel importante en la economía de la provincia de Entre Ríos, combinando los factores de la producción, con la particularidad que la producción se genera con la variación por cambios cualitativos y/o cuantitativos de los bienes con crecimiento vegetativo.

En ese marco he analizado la normativa específica de valuación y exposición de estados contables para empresas agropecuarias de acuerdo a la RT N° 22.

Del relevamiento realizado, en relación a la confección de estados contables según la RT N° 22 pude deducir que casi la mitad del universo observado no la utiliza tanto en los criterios de medición como de exposición, en parte por el tamaño de las empresas involucradas que se encuentran dentro del rango de la dispensa otorgada por la Resolución de Comisión Directiva N° 1.197, evitando una carga extraordinaria en los registros, han expresado que requieren seguimiento paralelo para la doble valuación contable e impositiva, cuyos registros son difíciles de obtener generando dificultades en la determinación del crecimiento biológico.

En lo que refiere a la exposición ha quedado evidenciado que casi dos tercios del universo observado no expone los activos biológicos y los productos agropecuarios como tales y en especial no registra el Resultado por Producción.

Se ha hecho notorio que la RT N° 22, siendo una Norma Técnica Contable Profesional, para algunos grupos de interés de la información contable de las empresas agropecuarias es deficiente en la medida que su presentación genera pedidos de explicación de su contenido.

Como puede observarse en la ejemplificación práctica de ganadería, la determinación del Resultado por Producción ofrece información relevante y específica del incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia del desarrollo de sus ciclos biológicos, que en la generalidad de los casos no se expone como tal.

La exposición de la información contable siguiendo los lineamientos del a RT N° 8 y N° 9 en lugar de la RT N° 22 hace que sus lectores tengan una visión distorsionada de la empresa agropecuaria. Al mostrarse las ventas como ítem de inicio se le da relevancia, perdiendo la información que proporciona el Resultado por Producción,

siendo que la información de las ventas queda reflejado de acuerdo a la RT N° 22 en el mismo cuerpo.

La RT N° 22 representa un gran avance de la contabilidad patrimonial, proponiendo reflejar la realidad económica y los resultados de las empresas agropecuarias, y para que su uso sea generalizado es necesario que se acerque más a la contabilidad de gestión para aportar información útil tanto para el emisor como para los usuarios externos de esa información y que los mismos comprendan la norma y exijan su aplicación.

## Bibliografía

- Berdera Molina, M. Duarte, L., Greca, M., Heinze, V., Milocco, M., Benavidez, O., Larrosa, C., Lenardón, F., Roa, E., Sabella, A (2015). ABC del contador entrerriano. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos. Editorial Universidad Adventista del Plata.
- Código Civil y Comercial de la Nación (2014). Ley 26.994
- Colombo, F. Durán, R. Martínez Ferrario, E. Zorraquín, T. (2011). Los costos en la empresa agropecuaria. AACREA. Buenos Aires
- Consejo Profesional de C.A.B.A. (2005). Cuaderno Profesional N° 33 Contabilidad - Actividad Agropecuaria: Res. Técnica N° 22. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Engler, P. y Vicente, G. (2009) Caracterización y Localización de las formas de organización social predominantes de las unidades agropecuarias en Entre Ríos. X Congreso Argentino de Ingeniería Rural y II del Mercosur. Rosario. Argentina.
- F.A.C.P.C.E. Informe N° 19. Empresas Agropecuarias.
- F.A.C.P.C.E. Informe N° 25 Área contabilidad: Casos prácticos sobre la R.T. 22 Actividad Agropecuaria Autores: Domingo Marchese y Carlos Torres. (2006) Ciudad Autónoma de Buenos Aires. CECYT.
- F.A.C.P.C.E. Resoluciones Técnicas Vigentes
- Fowler Newton, E.F.(2005). "Cuestiones Contables Fundamentales". Cuarta Edición. Buenos Aires. Editorial La Ley.
- Fowler Newton, E.F. (2005) "Contabilidad Superior". Buenos Aires. Editorial La Ley.
- Fowler Newton, E.F. (2011) "Contabilidad Básica". Quinta Edición. Buenos Aires. Editorial La Ley
- García Casella, C. y Rodríguez de Ramírez, M. (2001): "Elementos para una Teoría General de la Contabilidad". Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley S.A.
- García N, . y Otros. (2012). "El Enfoque de la utilidad de la información contable (decisión usefulness) en la normativa contable argentina". Tomo XIII. Buenos Aires. Revista

Profesional y Empresaria (D&G).

- Martinez Ferrario, E. (1999). "Costos para gestión agropecuaria". Extraído de <http://www.mferrario.com.ar/ealmf/publicaciones/index.htm>
- Norma Internacional de Contabilidad N° 41
- Pahlen Acuña, R., Fronti de García, L., Campo, A., Helouani, R., Chaves, O., Viegas, J. (2009) "Contabilidad Pasado, Presente y Futuro". Buenos Aires. Editorial La Ley.
- Rossi, M.V. (1988) "Manual Agropecuario". Editorial Astrea.
- Senderovich, I y Berenstein, R. (1988) "Manual de empresas agropecuarias". Buenos Aires. Ediciones REI.
- Senderovich, P.D. (2008) Empresas Agropecuarias. Mediación y exposición contable. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. ERREPAR S.A.
- Torres, C.F. (2008) "La contabilidad agropecuaria en el contexto de las normas profesionales argentinas". Santa Fe Universidad Católica de Santa Fe.
- Torres, C.F. (2010). "Normas Contables para la actividad agropecuaria". Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Editorial Librería Editorial de Osmar D. Buyatti.
- Tua Pereda, J. (1988) "Evolución del concepto de Contabilidad a través de sus definiciones". Incluido en el libro colectivo XXV años de Contabilidad Universitaria. Madrid. Editorial de Instituto de Planificación Contable.
- Tua Pereda, J. (1989) "Algunas aplicaciones del paradigma de utilidad de la disciplina contable". Madrid. Revista Técnica Contable n° 486 . Junio.
- Tua Pereda, J. (1991) "La investigación empírica en contabilidad. Los enfoques en presencia". Córdoba..Revista de Economía y Estadística, Cuarta época. Volumen 32, 1-2:1º y 2º semestre.
- Tua Pereda, J. (1995) "Lectura de teoría en la investigación contable". Medellín: Centro Interamericano jurídico y financiero.
- Tua Pereda, J. (2004) "Contabilidad e historia Evolución y situación actual del pensamiento contable". Revista Interancional Legis de Contabilidad & Auditoría.
- Zeff, S.A. (1982) "Evolución de la Teoría Contable. La Investigación Empírica". Texas. Administración de Empresas, Tomo XIII. Rice University.