Facultad de Ciencias Empresariales

Sede Rosario - Campus Pellegrini

Carrera: Contador Público

Trabajo Final de Carrera Título:

Rol del Contador Público en su acción de gestor de empresas agropecuarias (DT)

Alumno: Renzo Gabriel Camarasa renzoc25@hotmail.com

Tutor de Contenidos: Mariel Juarez.

Tutor Metodológico: Mg. Lic. Magdalena Carrancio.

Diciembre 2016

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

A mis padres:

En primer lugar agradezco a mis padres, Canicia y Héctor, por ser el principal estímulo a terminar mis estudios universitarios, apoyarme a seguir en situaciones de adversidad, por la constante motivación a superarme, por su perseverancia y constancia que los caracterizan, que me ha infundado siempre, además de sus valores y me han permitido se la persona que soy hoy, por sus consejos a lo largo de mi vida.

A mi hermano:

Un agradecimiento especial para mi hermano Alejandro, de quien aprendí de sus experiencias, aciertos, errores, concejos y ayuda en toda la carrera académica.

A mis Abuelos y tía Ester:

Por ayudarme siempre, apoyarme en la carrera y brindarme su continuo y afectuoso aliento. Recordando también al abuelo Francisco que aunque no esté con nosotros se estaría contento.

A mis profesores:

Quiero agradecer especialmente a Magdalena Carrancio y Mariel Juarez, tutora metodológica y de contenido respectivamente. Me resultó de gran utilidad su ayuda y apoyo a través de sus clases, como así también la motivación para elaborar y culminar la tesis, por su paciencia y dedicación. Además a los demás profesores que promovieron mi formación profesional durante el transcurso de la carrera.

RESUMEN

En el desarrollo del presente trabajo abordaremos la temática del rol del Contador Público en su accionar en la actividad agropecuaria, expondremos las principales características que distinguen a aquellos entes del sector, considerando la gran importancia del mismo en la economía de nuestro país.

Como uno de los aspectos más relevantes desarrollaremos detenidamente la contabilidad general utilizada de manera específica en este tipo de empresas, la manera en que se determinan las acciones en la gestión y asesoramiento para que el trabajo del profesional resulte productivo.

Considerando este contexto podremos observar que el Contador Público cumple un rol fundamental, siendo además el servicio que brinda una herramienta de peso para acompañar a los productores, resultando sumamente útil para la toma de decisiones.

Palabras clave:

Empresa agropecuaria, Contador Público, contabilidad.

INDICE

Introducción…….....5

Capitulo 1: Concepto de Empresa Agropecuaria.……...……..7

- 1.1 Agricultura, Clasificación de los cultivos. Etapas del ciclo productivo……...7
- 1.1.1 Clasificación y diferencias entre cosechas obtenidas…….8
- 1.1.2 Características de la Actividad……...8
- 1.1.3 Etapas del ciclo productivo…….9
- 1.1.4 Bienes afectados a la producción agrícola…….……...…10
- 1.2 Características y administración los Sistemas Agropecuarios……...…….11
- 1.3 Conceptos específicos de la actividad agropecuaria……...14
- 1.4 Definición de Costos…….…….…16
- 1.4.1 Gastos……...…18
- 1.4.2 Amortizaciones……..……...18
- 1.4.3 Costos de Oportunidad…….……20
- 1.5 Formas asociativas……..……21

Capitulo 2: Aspectos generales de la Contabilidad (valuación y exposición)……25

- 2.1 Planteo del problema del sector……..25
- 2.2 El alcance de la Resolución Técnica n° 22…….26
- 2.2.1 Aplicación de la Resolución Técnica n° 22……..……27
- 2.2.2 Activos biológicos…….27
- 2.2.3 Activos biológicos y medición contable periódica……...……29
- 2.2.4 Activos biológicos y exposición contable…….……31
- 2.3 Valuación según Resolución Técnica n° 22……32
- 2.4 NIIF para Pymes…….……34
- 2.5 Normas Contables Internacionales……..……36
- 2.6 Propuesta para la exposición de los resultados……...……36
- 2.6.1 Estado de Resultados……38
- 2.7 Costos de producción……..……40
- 2.7.1 Clasificación de los costos……41

- 2.8 Resultado de Actividades Intermedias……42
- 2.9 Gastos de Comercialización……43
- 2.10 Resultados Financieros y por Tenencia……..…43
- 2.11 Productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo……..……45
- 2.12 Actividad agropecuaria y contabilidad……..…46
- 2.12.1 Fundamentos de la normativa contable……...48

Capitulo 3: Actuación del Contador Público, funciones como asesor impositivo.…....50

- 3.1 Los impuestos y el sector agropecuario……..50
- 3.2 Impuesto al Valor Agregado……...51
- 3.2.1 Alícuotas diferenciales de IVA en la actividad agropecuaria……...……52
- 3.2.2 Alícuotas aplicables a los servicios, gravados a alícuota general, que son accesorios a una operación gravada a alícuota diferencial……...…55
- 3.3 Impuesto a las Exportaciones o Retenciones……..……58
- 3.4 Alícuotas aplicables a los servicios vinculados a operaciones de entrega y venta de granos……...……59

Conclusión.……...……63

Bibliografía.……..…65

INTRODUCCIÓN

Desde el inicio del proyecto político y económico concebido por la generación del 80' nuestro país se integra a la economía internacional a través de un modelo de desarrollo agroexportador. Consecuentemente el sector agropecuario es uno de los principales pilares de nuestra economía. A pesar de que las exportaciones corresponden en gran porcentaje a productos primarios y manufacturados de origen agropecuario, convirtiéndose de esta manera en un sector rentable, esto no se ve reflejado en la situación económica de gran parte de los productores. El sector agropecuario se encuentra con frecuencia en una condición vulnerable, influenciado por diversos factores, entre los que encontramos a las subas de tasas bancarias para el refinanciamiento de deudas, aumentos en los costos de insumos, variaciones de los precios de la siembra, políticas gubernamentales a largo plazo inestables, los distintos impuestos de la Legislación Tributaria Argentina, retenciones, políticas proteccionistas de otros mercados y factores climáticos adversos. Esta situación tiende a obligar a los pequeños y medianos productores a arrendar sus campos o directamente a quebrar.

Los especialistas del sector concuerdan en que se ha dado un cambio considerable en los sistemas de producción del campo en los últimos años. Acompañado de las políticas neoliberales aplicadas en los 90's en nuestro país, han aparecido en escena los pooles de siembra. Estos nuevos grandes productores son empresas o fondos de inversión que apuestan a la producción agrícola y ganadera a gran escala, mediante el arrendamiento de campos y la contratación de equipos de transporte, siembra, fumigación y cosecha, con el fin de generar economías de escala y altos rendimientos.

En este contexto la Empresa agropecuaria cumple un rol fundamental como dinamizadora de este desarrollo y la profesión del Contador una herramienta de peso para acompañar el impulso. Enfocamos nuestra investigación desde la problemática de los pequeños y medianos productores, es decir aquellos que se encuentran en desventaja con productores que realizan la actividad a gran escala. Además considerando los distintos imponderables, el abordaje de diferentes cuestiones es llevado a cabo desde un enfoque transversal, indagando desde la bibliografía que se nutre de autores nacionales e internacionales.

Dado lo antedicho, este trabajo tiene como objetivo general analizar desde la mirada de diversos expertos en el tema, el rol del Contador Público asesorando y gestionando las empresas agropecuarias.

Y como Objetivos específicos:

- Describir las estructuras organizativas de la empresa agropecuaria.
- Establecer los aspectos de la contabilidad general utilizada de manera específica en este tipo de empresas, y finalmente,
- Determinar las acciones que el Contador Público puede llevar a cabo de manera tal que su asesoramiento y accionar resulte productivo.

Motivado por el ambiente en el cual me encuentro, me interesó estudiar cuál es la influencia de nuestra profesión, como hacer de nuestro asesoramiento una herramienta útil; es necesario entender e interpretar estos cambios de forma tal que se conviertan en un arma más para facilitar la tarea del productor, y no como una simple sustitución a los servicios que brindamos.

Es importante destacar, que somos profesionales desempeñando nuestra tarea en una sociedad, lo cual hace que nuestro trabajo en las empresas agropecuarias sea un trabajo en equipo; en donde nosotros debemos aportar los conocimientos teóricos y los productores serán los encargados de llevarlos a cabo.

Este trabajo se estructura en tres capítulos, en el primero de ellos abordamos el concepto de Empresa Agropecuaria, las características que la distinguen y sus particularidades. En el segundo capítulo intentamos detallar los aspectos generales de la Contabilidad (valuación y exposición). Por último, en el tercer capítulo puntualizamos el rol y accionar del Contador Público, principalmente sus funciones como asesor impositivo.

Capítulo 1:

Concepto de Empresa Agropecuaria

1.1 Agricultura, Clasificación de los cultivos

La agricultura es uno de los principales pilares de la economía en nuestro país; la variedad climática y la diversidad del territorio existente, permiten una gran complejidad y distribución de los cultivos a lo largo y ancho del país.

Dentro de esta actividad que se destina a la obtención y multiplicación de granos encontramos:

- Cereales: Grupo de plantas que producen granos, se destinan o comercializan para ser utilizados principalmente como materia prima en la producción de harinas de consumo humano y animal.
- Oleaginosas: Son legumbres, cuya semilla o fruto es utilizada para la producción de aceite. El producto final en algunos casos es de uso comestible y en otros de uso industrial. Las oleaginosas más sembradas son la soja, el girasol, el maíz y el lino.
- Legumbres: La diferencia con la anterior está en que ésta no produce aceite.
- Hortalizas: Una o más partes de ellas pueden ser utilizadas como alimento del hombre.

1.1.1 Clasificación y diferencias entre cosechas obtenidas

El motivo de la siguiente clasificación proviene del tamaño del grano conseguido. Aquellos granos obtenidos en los cultivos en la denominada cosecha gruesa poseen mayor tamaño a los de la cosecha fina.

Cosecha fina: se siembran en otoño e invierno (entre los meses de mayo y julio), y se cosechan al final de la primavera o principios del verano (entre los meses de noviembre y enero). En esta clasificación encontramos principalmente al trigo, además encontramos el lino, cebada, centeno, avena, lentejas y demás cereales de doble propósito.

Cosecha gruesa: Agrupamos aquí a cereales como el maíz, sorgo, soja, girasol y todos los oleaginosos. Se siembran entre la primavera y principios del verano, se cosechan a fines del verano, principalmente en otoño. Remiten una mayor importancia en la economía de nuestro país considerando las hectáreas sembradas y valor económico de la cosecha.

1.1.2 Características de la actividad

Para describir las principales características de la Actividad Agropecuaria podemos mencionar el artículo “El Estado de Resultados en la Empresa Agropecuaria” elaborado por Díaz, Mancini, Marcolini, Tapia (1999), en el mismo sostienen que el objetivo de dicha actividad es producir bienes económicos combinando el esfuerzo del hombre y la naturaleza para favorecer el crecimiento de plantas y animales. La particularidad de esta actividad es la obtención de productos en los que interviene el crecimiento vegetativo, que es la capacidad que tienen animales y plantas de autogenerar su crecimiento y reproducción.

Por su parte, Eduardo Paillet (1999) define a la actividad como el manejo empresarial de la transformación de activos biológicos a productos agropecuarios para su venta, proceso o consumo o a la reproducción de nuevos activos biológicos.

Dentro de los sectores productivos el agropecuario ocupa un lugar importante en nuestro país, motivo por el cuál es importante remarcar algunas características distintivas:

- Es la más afectada por los cambios de clima: los rendimientos productivos y económicos a obtener, están severamente afectados por un factor de riesgo climático.

- Inmovilización de capital: se produce una alta inmovilización del capital tanto en el capital fundiario, el capital de explotación fijo y circular.

- Ciclos operativos largos: en comparación a otros sectores de la economía se producen ciclos más largos. En general estos ciclos de producción son de mediano a largo plazo, coincidiendo con los ciclos biológicos.

- Gastos altos en cultivos convencionales y rendimientos decrecientes: además de insumos costosos, la producción agropecuaria está limitada por la ley de rendimientos decrecientes, por la cual un factor adicional de producto llegado un límite determinado, no incrementa la producción proporcionalmente pudiendo inclusive hacerla declinar en determinados casos.

- Gran participación de empresas de familia: las empresas familiares suelen contar en ciertos casos con información administrativa y contable imprecisa e insuficiente, con amplio grado de informalidad.

- Producción que más deteriora el suelo: en la actividad agropecuaria la tierra tiene una relación directa con el resultado de la productividad de la empresa. Al ser la tierra sustrato de producción y dentro de la estructura de costos uno de los factores de mayor incidencia, todo lo que a ella se refiere debe ser analizado de manera particular.

1.1.3 Etapas del ciclo productivo

Las etapas del ciclo productivo son aquellas consideradas de uso común dentro del ciclo productivo, consisten en tareas que permiten un óptimo sembrado, desarrollo y cosecha de los cereales, la obtención del producto final y su preparación para la comercialización.

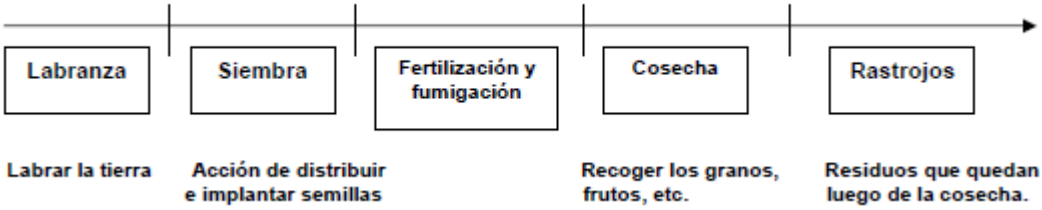

Figura 1. Etapas del ciclo productivo.

Fuente: Lovecchio, María Luz (2011). “Contabilidad Agropecuaria”. Buenos Aires: Cpba.

1.1.4 Bienes afectados a la producción agrícola

Dentro de los aspectos relacionados con los bienes afectados a la producción agrícola, el problema de la explotación de la tierra y el relativo a las diferentes unidades productivas requieren algunas precisiones.

Para Guillermo Guerra (1992) el proceso de toma de decisiones en la empresa agropecuaria requiere la identificación de los recursos y sus características para poder analizar su contribución al proceso de producción. Esto implica tomar decisiones, por ejemplo, sobre qué recursos utilizar y cómo combinarlos para obtener las metas que se propone la empresa en un período determinado.

Los recursos de la empresa tienen dos características: son escasos y tienen usos alternativos; participan en el proceso de producción en diferentes proporciones para la obtención de una cantidad dada de producción, pero nunca en forma aislada. La calidad y cantidad del recurso, la técnica empleada, la habilidad para lograr la mejor combinación posible son determinantes de la calidad y cantidad del producto obtenido. Aunque en la práctica los recursos se encuentran combinados e interrelacionados y caracterizan diferentes zonas agrícolas, por razones didácticas se clasifican en tres grupos: naturales, humanos y de capital (I1CA 1965).

Este mismo autor cita además a Kay (1986), quien enuncia que el capital es el conjunto de bienes producidos por el hombre y que ayudan al proceso de producción. El capital agrícola de la empresa agropecuaria consiste en maquinaria, equipo, edificios,

instalaciones, ganado y existencias. En sentido amplio, se podría considerar como "una representación monetaria de los insumas físicos utilizados en la agricultura.

Al tratar este tema debemos distinguir dos situaciones que comúnmente encontramos en la actividad agraria y que inciden de manera significativa en la producción y rentabilidad del productor. Esto es, por un lado poseer la propiedad de la tierra y la realización del trabajo de la misma y por el otro el arrendamiento de las mismas. De esta manera, Gonçalves Da Silva (1958) considera que la propiedad de los terrenos podrá ser perfecta, cuando se posee el goce de todos los derechos contenidos en el derecho de propiedad. Puede darse de manera imperfecta, cuando se tiene solamente su dominio útil. Entendiéndose de esta manera que la tierra representa la parte más significativa del activo de las empresas agrarias para el caso de la explotación por cuenta propia, pero no así para el caso de los productores que realizan arrendamientos.

Entre una innumerable cantidad de bienes afectados, encontramos a modo de ejemplo:

- Alambrados y tranqueras, postes, varillas y guardaganados.
- Tractores, arados y sembradoras.
- Rastro (tiene como función la preparación de la cama de siembra).
- Cabezales de siembra.
- Cosechadoras de granos.
- Fumigador, pulverizador y rociador.
- Sistemas de Riego.
- Cisternas portátiles para fumigación.
- Edificios, galpones y silos.
- Acoplados.
- Equipos de ordeñe y enfriamiento.

1.2 Características y administración de los Sistemas Agropecuarios.

En la publicación “Contabilidad Agropecuaria”, María Luz Lovecchio (2011) menciona que las características de los sistemas objeto de estudio consisten en la obtención de productos a través de un crecimiento vegetativo, una serie de hechos biológicos que se

suceden hasta la obtención del producto final. En el caso de los establecimientos agropecuarios, existe un factor inercial producido por la naturaleza que hace que los animales se reproduzcan, nazcan, crezcan y se desarrollen, aun sin la necesidad de la mano del hombre.

Los sistemas contables destinados a apoyar la gestión deben adaptarse a las características particulares que poseen los establecimientos agropecuarios. Encontramos entre ellas:

- El trabajo con sistemas biológicos;
- La existencia de una caja única para la explotación y la familia, y
- La forma social del trabajo.

Dentro de este tipo de sistemas podemos observar las denominadas “explotaciones agropecuarias”, son estructuras familiares de trabajo a pequeña o mediana escala donde generalmente están integradas por el grupo familiar, en su mayoría son tierras destinadas al arrendamiento o trabajadas con asociaciones de diversos tipos.

Debemos diferenciar de las estructuras anteriormente mencionadas a los sistemas empresariales más complejos, comúnmente denominadas “empresa agropecuaria”, las cuales constituyen entes organizados de carácter eminentemente empresario.

Otra peculiaridad se puede encontrar en que la administración general se localiza en la ciudad y no en el campo, es decir, está alejada del mismo. Ello, debido al gran costo que conlleva el tener dos administraciones: una en el campo y otra en la ciudad.

Al definir administración debemos tener en cuenta diferentes corrientes de pensamiento, considerando que es un término utilizado con gran amplitud.

En su libro “El Agronegocio y la empresa agropecuaria frente al siglo XXI” Guillermo Guerra (2002) plantea que la administración, es un factor decisivo para el logro satisfactorio de los objetivos de un negocio, existiendo numerosas definiciones.

Dentro de las diversas definiciones encontramos la de Garoin, citado por Boehlje y Eidman (1984), quien identifica a la administración como "la ciencia y el arte de combinar ideas, facilidades, procesos, materiales y gente para producir y mercadear un producto o

servicio valioso". Haciendo esta definición general de aplicación para cualquier tipo de empresa, incluida la empresa agropecuaria.

Diferenciándose de lo anterior Boehlje y Eidman (1984) consideran que los economistas agrícolas definen con frecuencia administración de empresas agropecuarias como una simple distribución de recursos limitados para maximizar las satisfacciones de la familia rural.

Otra definición que podemos encontrar es la de Kay (1986), quien sostiene que “La administración de empresas agropecuarias está interesada en las decisiones que afectan la rentabilidad de la empresa". Esta definición identifica la rentabilidad como el objetivo de un negocio, pero no excluye necesariamente otros objetivos. Además, identifica estas decisiones y el proceso de toma de decisiones como parte importante del proceso administrativo.

Tomando en consideración a estos autores definimos la administración de empresas agropecuarias como aquel proceso de toma de decisiones mediante el cual determinados recursos se distribuyen en cierto número de alternativas con el propósito de organizar, dirigir y controlar el negocio, de tal manera poder lograr los objetivos propuestos. No sólo es un factor importante, sino determinante del éxito o fracaso de cualquier negocio, incluido el agropecuario. Este proceso además se encuentras influenciado por factores y limitaciones determinantes, referido a eventos futuros sobre los cuales no se cuenta con demasiada información, en un ambiente de riesgo e incertidumbre.

Para una correcta toma de decisiones, se requiere recabar y canalizar información interna y externa de la empresa, actualizada de manera constante y oportuna. Las mismas impactan en la distribución de recursos limitados tales como tierra, trabajo y capital entre varias alternativas. En esos esfuerzos del proceso el administrador debe identificar metas y objetivos con la finalidad de guiar y dirigir la empresa hacia la mejor de las alternativas posibles.

Durante la solución de problemas los recursos varían continuamente debido a la infinidad de factores anteriormente mencionados, atentando y modificando los objetivos propuestos. El número de alternativas de producción puede aumentarse a medida que se adquiere más

capital, o cuando se dispone de nuevas tecnologías. Por consiguiente, muchas soluciones a los problemas pueden verse como soluciones de corto plazo, y los problemas que se relacionan con sus soluciones potenciales necesitan reconsiderarse a medida que ocurren cambios.

Habiendo desarrollado los aspectos estructurales pasamos ahora a definir los conceptos de una manera más específica, donde encontramos definiciones más precisas de los elementos que componen la actividad.

1.3 Conceptos específicos de la actividad agropecuaria

Dentro de los conceptos resulta necesario ordenar al capital en una forma sistemática, para facilitar su posterior análisis, entre los mismos encontramos:

Capital Agrario

Definimos Capital como los medios productivos con valor económico de que dispone la empresa, entendiéndose por Capital Agrario al conjunto de bienes y derechos de explotación necesarios para la producción agropecuaria. Se clasifica, según su naturaleza, en dos grandes grupos: capital fundiario y capital de explotación.

En la publicación del INTA “Indicadores económicos para la gestión de establecimientos agropecuarios con cultivos plurianuales” (2011), encontramos definido al capital fundiario, indicando que el mismo es el fundo o inmueble en sí, lo constituyen los bienes inmóviles por su naturaleza (no se pueden desplazar), cuyo destino es fijo en la empresa y duran más de un ejercicio productivo. Está constituido por la tierra y las mejoras fundiarias, a continuación pasaremos a desarrollar cada uno de estos conceptos.

La Tierra: se caracteriza por poseer una duración en años ilimitada (con un adecuado manejo).

Las mejoras fundiarias: están compuestas por todo lo clavado y plantado en la tierra, son las inversiones que se adhieren a ella. Se subdividen en extraordinarias y ordinarias. Las mejoras extraordinarias se confunden con la tierra y aumentan el valor de la misma. Permanecen a lo largo del tiempo y solo demandan gastos de conservación. Se las

considera económicamente indestructibles, al igual que la tierra, por ejemplo caminos, sistematizaciones, represas. En cambio, las mejoras ordinarias mantienen su individualidad con respecto a la tierra y requieren ser reconstituidas periódicamente. Son económicamente destructibles, tienen vida limitada, duran varios actos productivos, por ejemplo: alambrados, aguadas, plantaciones perennes, construcciones en general.

El capital de explotación abarca todos aquellos bienes muebles o móviles por su naturaleza, es decir aquellos que pueden ser desplazados, a diferencia del capital fundiario. De acuerdo a su función y duración, se lo subdivide en Capital de explotación fijo y Capital de explotación circulante.

Capital de explotación fijo: se caracteriza por ser bienes de naturaleza móviles y de destino fijo (tienen un fin específico), que cumplen una función auxiliar (ayuda a la transformación de insumos en productos) y duran varios ejercicios productivos. Se compone de las máquinas, rodados, útiles de trabajo, herramientas, animales de trabajo y los reproductores.

Capital de explotación circulante: se caracteriza por ser bienes de destino móvil y cumplen una función básica (transformarse en producto), que son consumidos totalmente con su uso, durando un solo ejercicio productivo. Este capital está representado por la cantidad de dinero necesaria para cubrir las diferentes necesidades de la empresa (como ser insumos o servicios contratados), lo que permite cumplir con el proceso productivo. No solamente es una inmovilización en dinero; también puede ser un producto destinado a la venta o una producción en proceso.

Este capital se integra por:

- Gastos directos: responden a una finalidad productiva determinada. Son los gastos directamente atribuibles a un proceso productivo o actividad.
- Gastos indirectos o de estructura: comprenden gastos del capital fundiario, del capital de explotación fijo y todas aquellas erogaciones que se consideran costos indirectos de los procesos productivos.
- Animales cuyo destino es la venta (en proceso de recría o engorde): novillitos, terneros, vaquillonas para venta, entre otros.

- Producciones en proceso: cultivos implantados anuales, los llamaremos cultivos en planta. También suelen denominarse sementeras.
- Productos guardados cuyo destino es la venta: stock de la producción.
- Insumos en depósito.

Desde el punto de vista contable, al capital fundiario y al capital de explotación fijo (bienes durables) se los denomina bienes de uso o activo fijo, y al capital de explotación circulante (bienes no durables y servicios) se los llama bienes de cambio.

La determinación del capital agrario es necesaria para el cálculo del costo de producción y para determinar la rentabilidad de una empresa agropecuaria.

Habiendo desarrollado estos conceptos es importante detenernos en que entendemos por costos, para ello a continuación presentaremos su definición.

1.4 Definición de Costos

Dentro de las definiciones en el ámbito académico podemos encontrar diversas definiciones de costos.

Por su parte Foulón (1963) sostiene que los costos representan la expresión en dinero de todo lo que debemos hacer para atraer y mantener a los factores de la producción hacia y en una actividad determinada.

Para Frank (1995), es la suma de los valores de los bienes y servicios insumidos en un proceso productivo.

Evidenciando una transformación respecto al propósito de los costos, ciertos autores contemporáneos trasladan la clásica concepción del término desde la valuación hacia el control, además actuando sobre los problemas que surgen, dejando de ser solo un medio útil de información.

No se presenta como el sacrificio económico realizado desde una mirada general, sino separando por un lado el costo necesario para la operación, y por otro las improductividades imputables a la ejecución o a desviaciones de la gestión.

En concordancia con esta línea de pensamiento, Fomero (1997) considera que la cuestión central del cálculo de costos en no es el relevamiento ni la apropiación, sino la cuantificación de las ideas que tiene la dirección empresaria acerca del negocio y de la situación del sector en que compite.

Otro autores como Frank, Fisher y Wilkie, (1991) enuncian en que para los contadores, instalar un sistema contable innovador significa desechar su enfoque limitado al control de costos y ensanchar su horizonte hacia el manejo gerencial de los costos.

En nuestro trabajo consideramos más apropiado entender por costo al sacrificio económico que debe realizarse para obtener un bien o servicio y ponerlo en condiciones de ser vendido. Cuando el bien está en condiciones de ser consumido o vendido debe cesar la acumulación de costos.

El costo se compone de la suma de los gastos, las amortizaciones e intereses. Siendo los factores de producción la tierra, el capital, el trabajo y el gerenciamiento, la estimación del costo debe contemplar la retribución a todos estos factores.

La organización familiar en el caso de establecimientos pequeños o medianos hace que el trabajo físico y gerencial en ciertas ocasiones no sea remunerado explícitamente a través de gastos en salarios u honorarios. En tales casos, la retribución a estos factores debe imputarse como un componente del costo a través de sus costos de oportunidad.

Entonces puede redefinirse al costo como:

Costo = Gastos + Amortizaciones + Costos de oportunidad

De esta manera, se deben computar todas las asignaciones necesarias para garantizar la continuidad de la producción, por lo tanto no es sinónimo de gasto ya que no involucra únicamente gastos en efectivo, sino que incluye otro tipo de imputaciones y retribuciones que es necesario considerar a efectos de que los factores de producción permanezcan en la explotación, es decir amortizaciones y costos de oportunidad de los recursos.

1.4.1 Gastos

Son aquellos bienes y servicios que se consumen totalmente dentro de un ejercicio productivo e inciden en el costo con todo su valor.

En una empresa agropecuaria son gastos los consumidos en semillas, agroquímicos, fertilizantes, labores propias o contratadas, alimentos consumidos por el ganado, insumos sanitarios, servicios de electricidad, teléfono, gas, fletes, asesoramientos, capacitación, impuestos, patentes y seguros, mantenimiento de maquinarias, entre otras.

1.4.2 Amortizaciones

Es la estimación monetaria de la pérdida de valor por depreciación de los bienes durables que intervienen en la empresa, luego de un ciclo de producción. La depreciación se puede dar a causa del desgaste físico o técnico.

- **Físico:** constituye el desgaste producido por su participación en la producción, que depende de la calidad, conservación, condición y frecuencia de uso.
- **Técnico:** dado por la obsolescencia, debido a los adelantos tecnológicos que hacen que el bien considerado sea superado por otros.

Para los autores Díaz Mata y Aguilera Gómez (1987), la amortización representa la pérdida de valor que sufre un activo físico como consecuencia del uso o del transcurso del tiempo. La mayoría de los activos, a excepción de los terrenos, tienen una vida útil durante un periodo finito. En el transcurso de tal periodo estos bienes van disminuyendo su valor, pérdida que es reflejada por la amortización.

Contablemente se realiza un cargo periódico a los resultados por la depreciación del bien y, en contrapartida, se crea un fondo para contar con los recursos necesarios para reemplazarlo al concluir su vida útil.

Según Fowler Newton, la amortización es el reconocimiento contable de la disminución del valor de dichos bienes. Para el cálculo de la depreciación debe tenerse en cuenta:

- el valor original.
- el valor que se espera tenga el bien al término de su vida útil (valor de regazo o de recupero) y se calcula deduciendo, del precio de venta a ese momento, todos los gastos necesarios para retirarlo del servicio.
- la vida útil económica (duración como elemento productivo) esperada del bien, que puede ser estimada en función del tiempo o de su capacidad de producción.
- la forma en que se producirá la depreciación (constante, creciente o decreciente)

Consideramos que la amortización solo afectará a aquellos bienes que tienen una vida útil definida o acotada y mayor a la duración de un ciclo productivo. Así por ejemplo la tierra, con un manejo adecuado y sin contingencias, no pierde su capacidad de servicio; no tendrá entonces una vida útil definida y no se amortizará. Igualmente las mejoras extraordinarias (caminos, terrazas, obras de riego por canales, nivelaciones entre otras) que elevan el valor inmobiliario de la tierra como consecuencia de un aumento en sus posibilidades productivas, tampoco se amortizarán, por ser una mejora a perpetuidad para la tierra, es decir, que con el mantenimiento correspondiente no perecen después de un período.

Es necesario remarcar que el criterio esencial para la definición de la vida útil es la capacidad de mantener una alta eficiencia en el servicio que brinda el bien.

Para el cálculo de la amortización, en general se utiliza el método lineal:

$$\text{Amortización} = \frac{\text{Valor a nuevo}}{\text{Vida útil}}$$

En el caso de los bienes que mantienen un valor al finalizar su vida útil, como es el caso de las maquinarias o rodados, o por un cambio en su destino como puede ser el valor remanente como carne de los animales reproductores o de trabajo, el monto que se deprecia es la diferencia entre el valor a nuevo del bien y el valor residual pasivo.

$$\text{Amortización} = \frac{\text{Valor a nuevo - Valor residual pasivo}}{\text{Vida útil}}$$

1.4.3 Costos de oportunidad

Dentro de los problemas que enfrentan los productores, uno que resulta de gran importancia es la toma de decisiones cuando se enfrenta a la evaluación de alternativas. Para medir la conveniencia de elegir la más adecuada debe tener en cuenta el costo de oportunidad de las alternativas existentes.

El Costo de Oportunidad es un costo implícito, equivalente a "el ingreso que se deja de percibir al retirar un insumo limitante de una alternativa para asignarlo a otra", Frank (1985). Para que un recurso posea costo de oportunidad, debe ser limitante y tener uso alternativo.

Otra definición que podemos encontrar es la de Jacobsen y Padilla (1987), quienes consideran al Costo de Oportunidad a aquel que se produce al tomar una determinada decisión, la cual provoca una renuncia de otro tipo de alternativas que pudieran ser consideradas al llevar a cabo la decisión.

Las diversas posibilidades de utilización del capital, sumado a su carácter de recurso limitante, hacen que prácticamente siempre tenga implícito un costo de oportunidad.

En este sentido debemos además tener en cuenta el concepto de interés, entendiendo al mismo como la retribución del factor capital por involucrarlo al proceso productivo y no destinarlo a otras alternativas. En términos generales, se puede decir que el interés es imputable a todos los bienes del capital agrario, aplicando una tasa al valor del bien considerado y teniendo en cuenta el periodo de inmovilización del capital en el proceso productivo.

En cálculos de costos se utilizan tasas de interés reales, es decir que no incluyen valores inflacionarios y comprenden:

- Costo de oportunidad: es la tasa real, siendo la misma para todos los capitales.
- Riesgo: es particular de cada tipo de bien.

El tiempo de inmovilización del dinero se considera desde el momento en que se gasta una suma determinada para iniciar el proceso productivo hasta que el producto esté disponible para la venta.

Existen diferencias según se trate de actividades:

- De rescate continuo: son aquellas con ingresos regulares en el año, entre ellas encontramos al tambo, avicultura, entre otras.
- De rescate final: las que se produce un ingreso sólo después de haberse cumplido todo el ciclo productivo, como lo son por ejemplo la agricultura y ganadería.

La empresa agropecuaria, al depender de factores exógenos, requiere también en sus cálculos económicos la consideración del riesgo. Reconociendo al menos dos fuentes de origen:

- Las que afectan la producción.
- Las que actúan sobre precios de insumos y productos de la empresa.

Cada componente del capital productivo está asociado a distintos niveles de riesgo; para la tierra es nulo, para los bienes comprendidos en el capital de explotación es mayor y más aún para el capital circulante.

La amplia gama de alternativas de colocación que ofrece el dinero y la variabilidad de sus retribuciones en el tiempo multiplican las dificultades ya expuestas para definir la tasa a imputar para el cálculo de los intereses a los diferentes capitales.

1.5 Formas asociativas

La actividad agropecuaria presenta características completamente distintas a la de otros sectores de la economía, entre las cuales podemos mencionar los cambios climáticos, duración del ciclo productivo, los valores de los commodities, medidas gubernamentales y la duración del ciclo productivo. Pueden influir significativamente de manera alternada o en conjunto, generando en el productor la necesidad de adecuar su actividad dentro de sus posibilidades de la manera más conveniente y eficiente.

Con el propósito de adaptarse a estos cambios, los productores tienden a asociarse en busca de generar nuevos marcos de responsabilidades y obligaciones. Estos agrupamientos entre productores y distintos intervinientes del sector en que se desenvuelve la actividad van a tomar distintas formas asociativas dependiendo de la estructura de los agentes

económicos que intervienen en las distintas etapas de la producción y comercialización. Asociarse permite hacer frente a diferentes factores como ser el aumento de la complejidad en la documentación de las operaciones, inversión en tecnología, costos de producción y de intermediación y la pérdida de poder negociador individual, obligan a estos productores a afrontarlos en forma mancomunada.

Para que asociaciones, agrupamientos, cooperativas o contratos puedan justificarse, debe realizarse un análisis comparativo de la capacidad productiva que tendrá la nueva unidad de negocio frente a la suma de las aptitudes competitivas que poseen los productores en forma individual y de esta manera permitan un aprovechamiento más eficiente de sus recursos. Analizando sus características distintivas, formas legales y de control, aspectos contables, efectos impositivos y previsionales y un resumen de las ventajas y desventajas de su implementación.

En nuestro país el marco jurídico se encuentra desactualizado, no contiene ni contempla las realidades de esta nueva agricultura, sin realizar la adaptación correspondiente al dinamismo de las últimas décadas. El cuál ha sufrido cambios radicales en la forma de producir, y esos cambios se han trasladado a la contratación entre los diversos actores de la producción primaria, generando nuevas figuras en algunos casos, y en otros supuestos actualizando los contratos tradicionales existentes. Dentro de estos últimos se encuentran los contratos de Arrendamiento y Aparcería, que regulan la relación entre los dueños de la tierra que ceden el uso y goce de sus campos y los productores que llevan a cabo la producción asumiendo el riesgo propio de la actividad.

En la actualidad encontramos vigente la Ley 13.246 de arrendamiento rural y aparcería sancionada en el año 1948 y modificada por última vez por la Ley 22.298 en el año 1980, período anterior al de la gran evolución del agro, con una fuerte tutela para quién, en ese entonces era la parte más débil de la relación contractual: el arrendatario. Entre otras cuestiones, se prohíben arrendamientos con pago en especie, se disponen plazos mínimos de vigencia de la relación contractual de 3 años. Como alternativa, legislando respecto de los contratos accidentales, por una o dos cosechas, desde una perspectiva que difiere considerablemente de la realidad de la producción agropecuaria que observamos hoy en día. En 1999 se sancionaron las Leyes 25.169 referidas a Contrato Asociativo de

Explotación Tambera y la ley 25.113 de Contratos de Maquila, hasta la fecha dichas actividades se realizaban sin tener un marco regulatorio.

Nuestra legislación prevé diversas alternativas para llevar adelante un negocio, ya sea mediante la decisión de constituirse en forma unipersonal o asociada, tomando la forma de sociedad de personas, sociedad de capital o mixtas.

- Sociedad de personas: es aquella sociedad donde la relación entre los socios es muy estrecha y requiere un afecto especial entre ellos, a causa de las responsabilidades que van a adquirir en forma individual respecto de los compromisos societarios. Se prioriza el conocimiento personal, la amistad, la afinidad entre las partes, antes que la solvencia patrimonial. En esta categoría encontramos las Sociedades Colectivas; en Comandita Simple; de Capital e Industria; Accidentales y en Participación; en Comandita por Acciones en la parte del socio comanditado, y las Sociedades de Hecho.
- Sociedades de capital: son aquellas en que la calidad entre los accionistas no es tenida en cuenta, sino lo que prevalece es su solvencia patrimonial, tal es el caso de la Sociedad Anónima.
- Sociedades mixtas: en este tipo podemos encuadrar a las Sociedades de Responsabilidad Limitada, donde el afecto societario y la solvencia van de la mano, aunque algunos tratadistas las ubican dentro de las sociedades de personas.

El asociativismo productivo es una construcción compleja en la cual hay que conformar grupos humanos cuyos objetivos inmediatos son generalmente disimiles y en ocaciones siendo parte de la economía que se sitúa en la informalidad. Posibilita salir del aislamiento y el individualismo y potenciar, al mismo tiempo, los recursos técnicos, económicos y humanos, a través de la sinergia del grupo. La escala asociativa permite el acceso a infraestructura, maquinarias y equipos y la optimización de las condiciones de negociación frente a acopiadores e intermediarios, así como también lograr bonificaciones en la compra de insumos y un acceso más fluido a la asistencia financiera.

Deben contrarrestarse los inconvenientes que se argumentan para resistir los entendimientos asociativos de los productores, entre los que encontramos prejuicios hacia

la asociación por anteriores intentos frustrados o fracasados, Inquietud por falta de capacitación e idoneidad para el trabajo en equipo y la gestión asociada, no querer compartir sus fortalezas y debilidades o evitar controlar y ser controlado por los demás.

Capítulo 2:

Aspectos generales de la Contabilidad (valuación y exposición)

2.1 Planteo del problema del sector

Las pequeñas y medianas empresas dedicadas a la actividad agropecuaria generalmente mantienen un alto nivel de informalidad en su contabilidad. La falta de información interna o externa genera registraciones contables escasas o inexistentes, lo cual conlleva a dificultades en presentación de balances, estados e informes para la gestión, administración y control del ente. El buen funcionamiento y rendimiento de los establecimientos suele presentarse por la eficiencia e idoneidad de los productores, con buen conocimiento de la producción. Es allí donde es determinante la actuación del Contador Público, aportando sus conocimientos académicos a mejorar la eficiencia productiva, el circuito de producción y comercialización y la reducción de costos.

Los datos obtenidos a través de la contabilidad tradicional no alcanzan cuando se trata de empresas agropecuarias.

La separación de resultados es imprescindible para brindar información para la toma de decisiones en la misma. La desagregación estará en función del grado de detalle requerido por el ente, ajustándose a la posibilidad de su obtención dentro de esta.

Es fundamental detenernos y destacar una norma contable específica, esta es la Resolución Técnica n° 22 denominada Actividad Agropecuaria. Dicha norma nace como consecuencia del proceso de armonización de nuestra legislación contable con las Normas Internacionales de Contabilidad, tiene como objetivo definir los criterios de medición y

pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria. Fue aprobada en el año 2003 por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

2.2 El alcance de la Resolución Técnica n° 22

Las empresas agrícolas y ganaderas deben aplicar para la confección y emisión de sus estados contables, una norma técnica específica, denominada Resolución Técnica n° 22 Actividad Agropecuaria, proveniente del proceso de armonización la legislación contable nacional con la Norma Internacional de Contabilidad NIC 41.

Dicha norma tiene como objetivo definir los criterios de medición y pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria, siendo su ámbito de aplicación en todos entes que desarrollan actividad agropecuaria, incluyendo aquellos que producen bienes con crecimiento vegetativo aplicando tecnologías que hacen un uso menor o nulo de la tierra.

La Resolución Técnica n° 22 denominada Actividad Agropecuaria, fue adoptada por la amplia mayoría de las jurisdicciones provinciales en nuestro país, establece los criterios de reconocimiento y medición de los activos biológicos, defiendo a los mismos como:

“Están compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados.”

La actividad productiva que realizan las empresas agropecuarias es la que toma significación para la determinación del resultado económico, independientemente del momento en que se concreta de la venta de los bienes producidos. Siendo que generalmente la comercialización de los mismos, en pocas oportunidades requiere un esfuerzo significativo para su venta.

Aquellas entidades que no se encuentren alcanzadas en forma obligatoria en aplicar las NIIF subsiste la posibilidad de seguir aplicando las normas contables profesionales de la FACPCE. En consecuencia los entes dedicados a dicha actividad radicados en el país tienen la posibilidad de seguir aplicando la RT 22.

2.2.1 Aplicación de la Resolución Técnica n° 22

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

a) Activos biológicos;

b) Productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo;

c) Resultados atribuidos a la producción agropecuaria.

Dicha resolución regula la medición y exposición de los activos biológicos y productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo, no susceptible de crecimiento vegetativo. A los fines de definir el criterio de medición se basa en el destino de los bienes, venta o utilización. En materia de exposición en el estado de situación patrimonial, su acápite 8.1 dispone que los activos biológicos se incluyan en la información complementaria en bienes de cambio o de uso, según corresponda, y por separado de los distintos bienes que integran el rubro.

Comenzamos de esta manera a describir el primero de los rubros, los activos biológicos.

2.2.2 Activos biológicos

Son aquellos bienes provenientes del esfuerzo conjunto de la naturaleza y el hombre, siendo este último un elemento importante pero no indispensable para el desarrollo biológico de los mismos.

La norma NIC41 clasifica a los activos biológicos en bienes destinados al consumo o consumibles y bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción o activos biológicos para producir frutos.

Establece la obligación del reconocimiento inicial de un Activo biológico, sus cambios físicos, o sea el reconocimiento del “crecimiento vegetativo” y los cambios en los precios de los activos biológicos o productos agropecuarios considerando los valores al inicio o en

su reconocimiento inicial y al cierre o sea los “resultados por tenencia” en el Ejercicio contable en que aparecen.

La medición del bien se realizará a valor razonable menos los costos en el punto de venta. En algunos casos la norma admite utilizar como “valor razonable” a los “costos incurridos

Incluir estos rubros contables en el artículo es de suma importancia, la misma reside en una marcada diferencia de tratamiento respecto al manejo de los demás activos, tanto para los activos biológicos como productos agrícolas. El método de valuación utilizado por la NIC41 adopta el criterio de valor razonable durante todo el periodo de crecimiento del activo biológico, hasta convertirse en un producto agrícola. Menos permisivo resulta la aplicación del costo histórico, admite la utilización de valores al costo histórico como representación del valor razonable cuando el activo ha tenido poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos o no es significativo el impacto de la transformación biológica en el precio.

En líneas generales suele satisfacer de mejor manera al usuario de la información contable la preparación sobre la base de valores corrientes a la de costos históricos. Rodriguez Baera (2009) sostiene que la viabilidad de utilizar la medición a costo histórico con este tipo de activos no es conveniente debido a que dejan de reconocerse ganancias por la transformación biológica y sugiere que deben diferenciarse los resultados generados entre la transformación biológica y los generados en la explotación posterior. En concordancia con esta idea Helguera, Lanfranco y Majó (2005) en su artículo de la Revista del Plan Agropecuario “Valorización de Activos Biológicos y Productos Agrícolas”, sostienen que las diferencias planteadas entre el modelo clásico de costo histórico y la medición a valor razonable es relevante, debido a la capacidad de análisis de la información por parte de los usuarios y su interpretación de los resultados varía considerablemente. Como resultado, se concluyó que una de las ventajas de esta aplicación era reconocer como parte de la ganancia o pérdida neta en el Estado de Resultados de una empresa a las ganancias o pérdidas surgidas por causas del reconocimiento inicial de un activo biológico y de un producto agrícola, así como también las surgidas por todos los cambios sucesivos ocurridos en los activos biológicos en el período en que surjan.

Entre los activos biológicos corresponde distinguir tres categorías de bienes:

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

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

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

Los activos biológicos a exponer dentro del rubro bienes de cambio pueden estar en desarrollo o terminados. Los activos biológicos clasificados como en producción sólo pueden exponerse dentro de bienes de uso. En el rubro bienes de uso también puede haber activos biológicos en desarrollo o terminados.

2.2.3 Activos biológicos y medición contable periódica

La definición de activo biológico implica la unión de dos conceptos, el de activo desde el punto de vista contable por una parte y el de biológico por la otra. La existencia de un activo biológico está determinada por el cumplimiento del concepto de activo contenido en la RT 16, según el cual un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente) y está a su vez condicionada por el hecho de que dicho activo tenga vida.

Para la NIC 41, párrafo 5, un activo biológico es un animal vivo o una planta.

Para la RT 22, punto 5 los activos biológicos están compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Pueden estar en crecimiento, en producción o terminados.

Cuando la RT 22 se refiere a la medición de los activos biológicos al cierre del ejercicio prevé en resumen lo siguiente:

Bienes destinados a la venta:

1. Existe un mercado activo en su condición actual: Valor neto de realización.
2. No existe un mercado activo en su condición actual pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado:
    a. Etapa inicial de su desarrollo biológico: Costo de reposición indirecto.
    b. Después de la etapa inicial de su desarrollo biológico: Valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir.

3. No existe un mercado activo: Valores de mercado.

Bienes no destinados a la venta:

1. Existe un mercado activo en su condición actual: Costo de reposición directo.
2. Existe un mercado activo para similares bienes al inicio de su etapa de producción: Costo de reposición directo medido en la etapa de inicio de su producción comercial neto de depreciaciones acumuladas.
3. No existe un mercado activo: Costo de reposición indirecto más o menos otros elementos que dependen del grado de avance de desarrollo biológico del activo.

En el caso de los bienes destinados a la venta la medición a costo de reposición indirecto no permite activar el avance productivo de los activos biológicos, sino solamente las diferencias de precios por los cambios en los valores de los insumos y gastos generados hasta la fecha de la medición. Respecto a la medición a valor actual debiéramos plantear varias cuestiones antes de dar una afirmación pero el espíritu de la norma al aplicarlo fue reconocer los cambios biológicos del activo y con éstos, los resultados de la producción. La utilización de un valor neto de realización determina una medición para el activo acorde

a su estado biológico en el momento de la misma, por lo que en este caso es posible reconocer los resultados generados por dicho avance productivo.

Para los bienes no destinados a la venta la medición a costo de reposición indirecto tampoco permite el reconocimiento del crecimiento biológico de los activos, sino solamente de los cambios en los precios relativos de los costos ocasionados para obtener el activo.

Por otra parte, cada vez que la RT 22 permite la medición a valores históricos en los casos en que no sea posible o demasiado costosa la utilización de valores corrientes, se vulnera todo el esfuerzo de la profesión por incorporar un nuevo hecho generador de resultados y reconocer la transformación biológica como tal y como activo al mismo tiempo.

2.2.4 Activos biológicos y exposición contable

Siguiendo la clasificación de activos específicos de acuerdo al destino de los mismos, su exposición se hará dentro del Estado de Situación Patrimonial en el rubro Bienes de Cambio si su destino es la venta o Bienes de Uso si son utilizados en la actividad, distribuidos en corrientes y no corrientes.

En la información complementaria del rubro que corresponda se informará por separado su composición en diferentes categorías anteriormente mencionadas, de acuerdo al grado de avance del proceso productivo:

- En desarrollo
- Terminados
- En producción

Claro está que tanto los bienes de cambio como los de uso pueden estar en desarrollo mientras que el concepto de terminados se asocia a los bienes de cambio y el de producción a los bienes de uso.

Por su parte en el Estado de Resultados se incluirá el “Resultado neto de la producción agropecuaria” en un rubro específico que aparecerá después del costo de ventas en aquellos

entes en que su actividad principal no sea la agropecuaria y como primer rubro cuando la actividad agropecuaria sea la predominante o la única.

En la información complementaria se incluirá la composición del mismo, los costos incluidos según anexo de gastos y la composición de los resultados por tenencia y de valuación de bienes de cambio a V.N.R.

2.3 Valuación según Resolución Técnica n° 22

En el ámbito nacional, la Resolución Técnica n° 22, se refiere a la valuación de los activos biológicos, estableciendo como principio general el criterio de valuación a valores corrientes, pero sigue un criterio diferencial de acuerdo a:

i. el «destino de los bienes» (venta o uso como factor de producción);
ii. la existencia o no de un «mercado activo»;
iii. el grado de desarrollo de los bienes.

En cuanto a la existencia o no de un mercado activo, la normativa no define ni establece lo que entiende por el mismo, aunque enuncia que deben cumplir con los siguientes requisitos y condiciones:

i. Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos, esto es pertenecientes a un mismo género y que tienen características en común.
ii. Deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables. Concretamente nos referimos a condiciones de mercado en competencia perfecta, siendo que los mercados agropecuarios tienden a comportarse de dicha manera. Alejándose de esta manera de las operaciones que pueden distorsionar la formación de precios o concentrar las operaciones en ciertos períodos del año.

iii. los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados. Siendo esto, otra característica de los mercados perfectamente competitivos.

Resumimos diciendo que la Resolución Técnica n° 22 adopta para los bienes destinados a la venta, como primer criterio el valor neto de realización (valor corriente de salida), mientras que para los bienes destinados al uso, elige valores de reposición (valor corriente de entrada). Además sugiere la posibilidad de aplicar el criterio de flujo de fondos descontados para medir bienes en desarrollo y permite la utilización del costo histórico cuando la obtención de valores corrientes sea imposible o muy costosa. Sin embargo, y si bien una normativa específica para la actividad agropecuaria suele ser bienvenida por la profesión contable y más aún cuando ésta se materializa como consecuencia del proceso de armonización de la legislación Argentina con la normas internacionales contables, autores como Rudi (2006) expresan que la RT 22 lamentablemente queda a mitad de camino al permitir el criterio dual de valores corrientes según sea el destino de los bienes y por contemplar la posibilidad de valuar a costo histórico de maneras sumamente permisivas.

	Normativa	
	NIC 41	**RT 22**
Concepto actividad agropecuaria	Define por características: capacidad de cambio; gestión del cambio; medición del cambio	Producir bienes económicos x combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales, incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento
Ámbito aplicación	Argentina: empresas que cotizan en bolsa (a partir de enero de 2013)	Aplicación por defecto de la NIC 41
Alcance	activos biológicos productos agropecuarios (hasta el punto de cosecha o recolección) subvenciones del gobierno	• activos biológicos • productos agropecuarios (hasta disposición o utilización) • resultados de la producción (no trata subvenciones de gobierno)
Método valuación	• Valor Razonable menos costos de venta (menos permisivo a la utilización del costo histórico)	• Valor Neto de Realización (corrientes de salida) para los activos destinados a venta • Valor de Reposición para los activos destinados al uso (más permisivo a la utilización del costo histórico)

Figura 2. Aspectos centrales de comparación de normativas contables (NIC 41 y RT 22) para la actividad agropecuaria.

Fuente: Ceriani, María Alfonsina; Vigil, José Ignacio (2014). “Problemas y desafíos recientes de las normativas contables para los estados financieros en la actividad agropecuaria”. Facultad de Ciencias Económicas UNR – UNL, Santa Fe.

2.4 NIIF para Pymes

Se denomina Pymes a aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que publican estados financieros con propósitos de información general para usuarios externos.

Las NIIF para Pymes establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos, además de las condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. También pueden establecer estos requerimientos para transacciones, sucesos y condiciones que surgen principalmente en sectores industriales específicos. Las NIIF se basan en un Marco Conceptual, que se refiere a los conceptos presentados dentro de los estados financieros con propósito de información general. El objetivo del Marco Conceptual es facilitar la formulación uniforme y lógica de las NIIF completas. También suministra una base para el uso del juicio para resolver cuestiones contables.

El tratamiento contable indicado para este tipo de entidades encontramos en la Sección n° 34 Actividades Especiales una guía para la presentación de información financiera y de aquella información a revelar para Pymes que se dedican a las actividades agrícolas. Los temas desarrollados en esta guía coinciden con los abordados en la NIC n°41, a excepción del tratamiento contable de las subvenciones vinculadas con activos biológicos medidos a valor razonable menos costos estimados en el punto de venta.

En un principio la norma determina que la entidad agrícola deberá definir su política contable para cada clase de activos biológicos. Plantea dos modelos distintos para realizar la medición de los activos biológicos: el Modelo del valor razonable y el Modelo del costo. Cabe aclarar, que los criterios mencionados no son dos alternativas de medición para una clase de activos biológicos, entre las cuales la entidad podrá optar ya que si el valor razonable es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado se deberá aplicar el modelo de valor razonable y para los demás activos biológicos (activos

biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado) el modelo del costo.

Este espíritu queda ratificado cuando se establece dentro de la Información a revelar-modelo del costo la obligatoriedad de explicar la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable. Por otra parte, en los Fundamentos de las Conclusiones, a pesar de haber tenido en cuenta la situación de las Pymes que operan en mercados inactivos o países en desarrollo, se explica que se ha evaluado la posibilidad de aplicar el modelo del costo para toda la agricultura pero que no se ha adoptado ya que:

- se considera generalmente al valor razonable como la forma de medición más relevante en; Aplicar este modelo implica medir a los activos biológicos tanto en su medición inicial como en cada fecha sobre la que se informe a su valor razonable menos los costos de venta. Las diferencias de valor que surjan se reconocerán como resultados del período sobre el que se informa.

- los precios de cotización frecuentemente están disponibles.

- los mercados son activos; en el caso de que la entidad tuviera posibilidad de acceder a distintos mercados activos utilizará el precio del mercado en el espera se realizará la transacción.

- la medición del costo es más gravosa y arbitraria; aplicar el modelo del costo significa que en la medición al cierre del ejercicio el activo quedará valuado a su costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

- los gerentes de las entidades agropecuarias utilizan éstos valores, y no el costo, para la toma de decisiones.

- los usuarios también consideran esta información más relevante.

2.5 Normas Contables Internacionales

Con la intención de exponer lo que el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad plantea, Rodríguez González y Bilbao (2010) mencionan las posibilidades en cuanto a la valuación para los rubros contables medibles junto a su respectiva Norma Contable Internacional.

Según dichos autores, se consideran costes en el punto de venta, las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes. No se incluyen los transportes y otros costes necesarios para llevar los activos al mercado

El valor razonable dependerá en primer lugar de la existencia o no de un mercado activo; en caso de existencia del mismo, su precio de cotización será la base adecuada para la determinación del valor razonable. En ausencia de tal mercado, el IASB (International Accounting Standards Board) propone métodos alternativos para determinar el valor razonable, tales como el precio de la transacción más reciente en el mercado, los precios de mercado de activos similares o las referencias del sector.

En el caso de los productos agrarios, a diferencia de lo que ocurre con los activos biológicos, según la norma, su valor razonable siempre puede ser calculado.

Las ganancias o pérdidas surgidas por el reconocimiento inicial de un producto agrario que se contabiliza según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del ejercicio en el que éstas aparezcan.

2.6 Propuesta para la exposición de los resultados

El Informe n° 19 aclara y adapta conceptos vigentes de preparación y exposición de información contable a la especificidad del proceso de producción agropecuario, el que incluye como elemento distintivo el crecimiento vegetativo. Sirve como guía para la preparación y presentación de estados contables de entes que desarrollan actividad agropecuaria.

El Informe n° 19 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas contiene conceptos generales sobre la actividad agropecuaria, hace referencia al borrador internacional, brinda criterios particulares de valuación y exposición e incluye un modelo de Estados de Situación Patrimonial y de Resultados.

El hecho sustancial es el crecimiento vegetativo, la producción, o sea el incremento de valor en los bienes como consecuencia de sus procesos biológicos. Se fundamenta en el concepto de ganancia de la Resolución Técnica n° 10 (punto A 2.3) teniendo en cuenta los requisitos de la información contable: escencialidad, certidumbre, pertinencia.

Por lo que el reconocimiento de los ingresos de producción surge de un incremento de valor por cambios cualitativos o cuantitativos en bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos. La variación patrimonial no se encuentra vinculada directamente con los costos insumidos.

El criterio general de valuación aplicable es el de valores corrientes, considerando al valor neto de realización la variante más adecuada para los bienes característicos de la actividad.

En cuanto a la exposición y analizando sólo el Estado de Resultados, objeto de este trabajo, conserva la estructura del modelo de la RT 9, excepto que los rubros que forman el resultado bruto se denominan "Producción" y "Costo de Producción" respectivamente.

Uno de los antecedentes del Informe n° 19 es el Informe n° 3 preparado por la Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias, aprobado en el año 1992. En dicho Informe se expone un cuadro sinóptico de la formación de Resultados en la Gestión de Empresas Agropecuarias, el cual junto con el modelo de exposición del Informe Nro. 19 se muestra a continuación. El objetivo del Informe Nro. 3 es desarrollar un modelo de gestión para la empresa agropecuaria basado en el Estado de Resultados Contable con análisis adicionales que muestren el proceso de producción en términos económicos y mediante la normalización de dichos estados permitir la comparabilidad. Dentro de los miembros de la Comisión de la Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias, se encuentra el Dr. Hugo Arce, el cual tuvo disidencias en el análisis y discusión final. Este miembro, autor del libro: "Administración, Gestión y Control de Empresas Agropecuarias", propone en dicho

escrito que no se debe sustituir el actual Estado de Resultados, salvo con algunas modificaciones.

Vinculado a la propuesta mencionada anteriormente abordaremos más en detalle lo referido al Estado de Resultados, considerando su importancia y variación con respecto a los demás estados contables en la actividad agropecuaria.

2.6.1 Estado de Resultados

Este informe resulta primordial en la contabilidad de gestión, su objetivo es proporcionar de manera clara y ordenada los ingresos y costos de un ejercicio, de manera de tener una visión concreta acerca de las ganancias o pérdidas que ha tenido la empresa, además las causas o motivos principales que las originaron.

Al momento de realizar su confección hay que tener en cuenta que los datos que se obtienen a través de la contabilidad tradicional pueden no resultan suficientes cuando se trata de empresas agropecuarias.

La separación de resultados es imprescindible para brindar información para la toma de decisiones en la misma. Dicha desagregación estará en función del grado de detalle requerido por el ente, ajustándose a la posibilidad de su obtención dentro de esta.

El Informe n° 19 es el punto de partida en este proceso de reestructuración del Estado de Resultados, ya que en él se propone un modelo de presentación del mismo, aplicable específicamente a esta actividad, para uso interno y para ser presentado ante terceros.

Si la empresa quiere determinar sus resultados en forma más detallada por actividad deberá realizar cuadros complementarios de acuerdo a los usos y necesidades de la misma.

El Estado de Resultados presentado en el Informe n° 19 conserva la estructura del modelo de la RT 9 excepto que los rubros que forman el Resultado Bruto se denominan "Producción" y "Costo de Producción".

Según lo propuesto por el Informe n° 3, el Resultado de Producción se desagrega en información correspondiente al Reino Vegetal y Reino Animal y dentro de ellos cada una de las distintas actividades que lo forman.

Ejemplos: Soja es una subactividad del reino vegetal.

El Resultado Neto de cada una de las actividades surge de restar al margen bruto los costos estructurales. Dicho margen bruto se obtiene deduciendo de la producción los costos directos. La producción se determina multiplicando las cantidades físicas por los valores corrientes a fecha de cierre.

Dentro de los costos tanto directos como estructurales hay que separar los resultados por actividades intermedias, los resultados por transacción de venta y de compras para llegar al resultado bruto.

A partir de este resultado la estructura del Estado de Resultados coincide con lo expuesto por la Resolución Técnica n° 9.

Modelo según Informe n° 19

Estado de Resultados
Por el ejercicio anual finalizado el .....
Comparativo con el ejercicio anterior.

	$	$
Producción	.....	.....
Costo de Producción	(.....)	(.....)
Resultado por producción (Anexo ...)	.....	.....
Gastos de comercialización (Anexo ....)	(.....)	(.....)
Gastos de administración (Anexo ...)	(.....)	(.....)
Resultados por inversiones en entes relacionados	.....	.....
Otros ingresos y egresos	.....	.....
Resultados financieros y por tenencia (Anexo...)		
Generados por activos (a)	.....	.....
Generados por pasivos (a)	.....	.....
Impuesto a las ganancias	(.....)	(.....)
Resultados ordinarios	.....	.....
Resultados extraordinarios	.....	.....
Impuesto a las ganancias	(.....)	(.....)
Ganancia (Pérdida) del Ejercicio	.....	.....

(a) Discriminar en: Intereses; Diferencias de Cambio; Resultados por exposición a la Inflación; Resultados por tenencia por efectos de la valorización de la producción; Otros resultados por tenencia; Según corresponda.

Figura 3. Modelo Estado de Resultados según Informe n° 19.

Fuente: Díaz, Teresa; Mancini, Carina; Marcolini, Silvina; Tapia, María Alejandrina (1999). "El Estado de Resultados en la Empresa Agropecuaria. Análisis de las propuestas vigentes". Rosario, UNR.

2.7 Costos de producción

Los autores Díaz, Mancini, Marcolini y Tapia (1999) definen al Costo de Producción Agropecuario como el conjunto de insumos complementarios del proceso biológico de reproducción y crecimiento de plantas y animales (el crecimiento vegetativo con el objeto de obtener bienes económicos). Además consideran que la finalidad de obtener un costo de producción es independiente del criterio de valuación del producto obtenido, por cuanto la producción obtenida es valuada a valor corriente.

Al analizar los costos de producción encontramos como objetivos principales a los siguientes:

- Entender por explotación el manejo de uno o más campos que conformen una sola unidad agroeconómica de producción.
- Diferenciar en cada explotación las actividades del reino animal y vegetal por constituir procesos de constitución diferentes.
- Considerar subactividad las diferentes formas de obtener productos por la actividad agrícola (reino vegetal) o las diferentes formas de producción de la actividad ganadera (reino animal).
- Separar las actividades intermedias, es decir, las que tienen como finalidad suministrar bienes o servicios para ser usados por las actividades de producción. De esa forma actúan como centros de costos y trasladan a valor de mercado los bienes o servicios que le demande, si la empresa quiere obtener el resultado de esta subactividad; sino, lo transfieren al costo.

Considerando las diversas clasificaciones que podemos encontrar sobre los costos de producción, gran cantidad de autores han propuesto otras categorías. Podemos mencionar a Schilder, quien en su publicación "Consideraciones sobre el Costo de Producción en el Sector Agropecuario" (2005) cita a Hoffman y Gustafson, propone una categoría de "costos

económicos" (gastos en efectivo más amortizaciones) y otra de "costos totales" (gastos en efectivo, más amortizaciones, más costos de oportunidad).

Nombrando autores contemporáneos como son Frank y Vanderlin (1998), como así también a Poppe y Boone (1998), podemos encontrar las siguientes categorías:

- Costo de corto plazo: incluye únicamente a los gastos en efectivo, que comprende tanto a los operativos como a los de estructura.
- Costo de mediano plazo: incluye a los gastos en efectivo y a las amortizaciones de la maquinaria y las mejoras, y eventualmente las del rodeo lechero (vacas, toros y vaquillonas).
- Costo de largo plazo: incluye a los gastos en efectivo, a las amortizaciones y a los intereses o costos de oportunidad de los capitales involucrados y del trabajo del productor y su familia que no reciben remuneración.
- Los costos tienen diferentes clasificaciones de acuerdo con el enfoque y la utilización que se les dé.

La clasificación de los costos es necesaria para determinar el método más adecuado para su acumulación y la asignación mas optima de los mismos. Dicho esto damos lugar a la clasificación que encontramos más adecuada.

2.7.1 Clasificación de los costos

Podemos clasificar los costos de producción en directos e indirectos o estructurales:

Directos: son aquellos cuya incidencia monetaria en un producto o en una orden de trabajo resulta directamente proporcional al número de unidades producidas. Podemos nombrar como ejemplo al personal asignado a la actividad, jornales, Semillas, Fertilizantes, herbicidas, recolección y acondicionamiento, entre otros.

Estructurales: se clasifican en los que corresponden a actividades y los que corresponden a la estructura productiva, aunque esta clasificación es relativa porque puede ocurrir que determinados insumos, por ejemplo la mano de obra, pueda ser considerada en una u otra posición; a modo de ejemplo:

Un peón de una empresa que realiza actividades agrícolas y ganaderas y es único, es un costo estructural general de empresa, en cambio si hay cuatro empleados puedo clasificar dos en actividades agrícolas, uno en actividad ganadera y uno general, de esta manera se clasifican en costos estructurales según la actividad.

Estructurales indirectos de la actividad: podemos mencionar como ejemplo la mano de obra, cargas sociales, honorarios por asesoramiento agrícola, depreciación de bienes dedicados a actividades específicas, conservación de bienes dedicados a la actividad específica, control de plagas y cortinas de viento.

Estructurales indirectos de la empresa: aquellos costos indirectos de carácter general.

2.8 Resultado de Actividades Intermedias

Las actividades intermedias son definidas por la publicación del INTA "Indicadores Económicos para la Gestión de Empresas Agropecuarias" (2009), como aquellas cuyo producto es un insumo de otra actividad, se valora la producción que es cedida por su costo de oportunidad, es decir por el valor neto que se obtendría en caso de ser vendida.

Para Díaz, Mancini, Marcolini y Tapia (1999) las actividades intermedias son aquellos servicios internos destinados a atender distintas actividades de producción, tales como la utilización de equipos de labranza, recolección, riego, silos, entre otros.

El resultado de estas actividades surge al momento de valuar los referidos servicios a su probable valor de contratación con terceros en el mercado normal para este tipo de actividades.

Estos resultados se podrán exponer por separado o regularizando los costos de producción que afectaron.

Estos autores consideran que al momento de optar por considerar el resultado por actividades intermedias se mostrarán los servicios valuados a su probable valor de contratación con terceros en el mercado normal para este tipo de actividades, menos los costos incurridos para su realización.

En el Informe n° 3 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) encontramos que los trata también como servicios internos, realizando una primera apertura entre las que llevan análisis y aquellas que se cargan directamente al costo, los cuales son imputadas a cada subactividad. Las que llevan análisis cuentan con una desagregación similar a la efectuada en el resultado por producción separándose las principales subactividades intermedias o servicios internos, apareando ingresos con costos directos, luego se restan costos indirectos propios de cada actividad y por último se prorratean los costos estructurales del establecimiento.

La finalidad de esta separación en el caso de las que se transfieren al valor corriente del servicio, es medir la eficiencia o no de este centro de costos.

2.9 Gastos de Comercialización

Dentro de los Gastos de Comercialización encontramos aquellos gastos que se originan generalmente a partir del momento en que sale la producción del campo. Entre los principales rubros podemos mencionar a las comisiones, impuestos, aranceles, fletes y acarreos.

Según el Informe n° 19 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) son los gastos realizados por el entre en relación directa con la venta y distribución de sus productos, no se incluirán los gastos directos utilizados para la comparación de transacciones de compras y ventas.

En su trabajo "Análisis contable y toma de decisiones en el agro" Paillet, Eduardo y Paillet, Eduardo Benito (1997), encontramos a los gastos de comercialización con saldo cero, ello es consecuencia de aparear las ventas con el valor de inventario, medido en valor neto de comercialización, para comparar conceptos homogéneos.

2.10 Resultados Financieros y por Tenencia

Enrique Roberto Rudi (2009) define los resultados por tenencia como aquellos derivados de las variaciones de precio entre dos fechas determinadas, por efecto de las alteraciones

entre la oferta y demanda de bienes en mercados donde cotizan activos biológicos o productos agropecuarios. Este autor considera además que dichos resultados se expresan como diferencias de precios entre el momento de la medición del bien o el de su venta y el existente al momento de su incorporación al patrimonio de la empresa, ya sea respecto del valor de la existencia inicial al comienzo de un determinado período económico, al de su compra o al de su producción.

Algunos autores la consideran como resultados derivados de la comercialización, por el hecho de que la mayoría de estas diferencias se revelan en el momento de la venta del producto. No compartimos esta opinión dado que prácticamente en toda la actividad agropecuaria (al menos en las agrícolas y ganaderas tradicionales) el productor es precio aceptante del valor de su producción al actuar en mercados con numerosos oferentes que no tienen individualmente relevancia significativa en la oferta global de esos bienes.

En el Informe n° 19 anteriormente mencionado se plantean dos alternativas en función del grado de desagregación de sus componentes, considerando que estos resultados pueden surgir como consecuencia del valor al momento de la medición o al momento de la ocurrencia.

Por su parte Díaz, Mancini, Marcolini, Tapia (1999) consideran que se pueden agrupar en una línea los resultados financieros o por tenencia, o informar separadamente los financieros o los de tenencia. A su vez el total, o cada grupo, puede presentarse discriminando en resultados generados por el activo y por el pasivo, pudiendo distinguirse en cada uno de estos últimos, los diferentes componentes según su naturaleza.

Debido al criterio de síntesis que debe primar en la confección de los Estados Contables básicos según el grado de desagregación que se decida, deberá exponerse el detalle en información complementaria.

El Resultado por Tenencia surge siempre por diferencia de valor de Mercado por ejemplo, por cambios en los precios relativos.

<u>Efectos como consecuencia de valuar la producción al momento:</u>

1. De su ocurrencia:

- Diferencias de operaciones de compra/venta con VNR de lo comprado o vendido.
- Diferencia de VNR al cierre y VNR de su ocurrencia (bienes en existencia al cierre).

2. De la medición:

- Diferencia entre VNR de existencia inicial al inicio con VNR de medición.
- Diferencia del valor de transacciones de compra con VNR de medición.
- Diferencia del valor de transacciones de venta con VNR de medición.

2.11 Productos agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo no susceptible de crecimiento vegetativo

Es el producido de la acción de separar de los frutos a un activo biológico o la cesación de su proceso vital. Las etapas que se definen según María Luz Lovecchio (2011) son:

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

Intermedia o siguiente a la anterior: abarca desde el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medida confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas.

Resultados atribuidos a la producción agropecuaria: es el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos. Esta etapa es la que dará la generación de los ingresos de las empresas agropecuarias.

Producción: es el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos. Esta etapa es la que dará la generación de los ingresos de las empresas agropecuarias.

La tierra: siendo un concepto que diferencia el tratamiento de este tipo de empresas con el dado a las industriales y/o comerciales. Integra además los bienes de uso, por lo que recibe el mismo tratamiento; pero, si disminuyera sus condiciones productivas precedentes, como consecuencia de su utilización en la actividad agropecuaria, deberá ser considerada como un activo sujeto a depreciación.

Mercado Activo: para ser considerado como tal, se debe cumplir con tres condiciones:

1) Homogeneidad de los productos que se comercializan, 2) existencia de compradores y vendedores en todo momento, para los bienes o servicios, y 3) los precios deben ser conocidos por los entes que operan en él.

El alcance de empresa agropecuaria contenido en la normativa se refiere a entes que desarrollan actividades agropecuarias y entes que producen bienes con crecimiento vegetativo con uso menor o nulo de la tierra y aplicación de tecnología. De acuerdo a lo expuesto, las empresas con estas características elaborarán información contable acorde a los criterios de medición y exposición previstos en la mencionada normativa en lo referente a activos y resultados específicos y a las normas que correspondan para el resto de los activos, pasivos y resultados.

Es importante aclarar además que la RT 22 no incluye el tratamiento del procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a su obtención ni de la tierra agropecuaria. Respecto de este último factor aclara que si como consecuencia de su utilización en la actividad agropecuaria, disminuyera sus condiciones productivas, deberá considerarse como un activo sujeto a depreciación, deduciendo de su medición la estimación del valor del deterioro e imputando el mismo como un costo atribuible a la producción agropecuaria en el correspondiente período contable.

2.12 Actividad agropecuaria y contabilidad

En el contexto nacional, el principio aplicable en contabilidad para el reconocimiento de resultados es el devengado.

RT 17, "Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general", *Punto 2.2. – Devengamiento: "Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeron los ingresos y egresos de fondos relacionados".*

Los hechos generadores de variaciones patrimoniales son básicamente:

- Compra-venta de bienes o servicios;
- Cambios en los precios relativos de los bienes;
- Procesos de producción prolongada.

El período en que ocurre la variación patrimonial y en consecuencia se reconoce contablemente es para cada caso:

- Momento de la transferencia de la propiedad o efectiva prestación del servicio.
- Momento en que el cambio sea definitivo y no proveniente de situaciones coyunturales.
- De acuerdo a los momentos de avance del proceso productivo.

En los entes dedicados a la actividad agropecuaria se incorpora un hecho diferente generador de resultados y que le es propio. Se trata del crecimiento vegetativo que naturalmente experimentan los activos biológicos y que recibe habitualmente el nombre de producción. En efecto, el cambio en los atributos físicos de un animal o de una planta, producto de su propia naturaleza, aumenta o disminuye directamente los resultados de la empresa.

RT 22 – Punto 8.2.1. – "El fundamento del concepto producción es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en éstos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor del bien".

Este criterio para el reconocimiento de ingresos es coherente con los asignados a la medición de los activos vinculados en los que siempre aparece como preferible el uso de

valores corrientes y queda el costo histórico como sucedáneo cuando el anterior no fuera posible de determinar.

Esta modificación introducida por la RT 22 resulta trascendente y pone de manifiesto la clara intención de la normativa contable de reflejar la realidad económica, financiera y de resultados de una empresa, de la manera más fiel posible. A través de ella se advierte que la contabilidad reconoce a la actividad agropecuaria separadamente del resto de las productivas, poniendo de relevancia las características especiales que la diferencian.

Es importante aclarar que en esta actividad como en otras, también se manifiesta como hecho generador el cambio en los precios relativos de los bienes, determinando los llamados "Resultados por tenencia" o "Resultados por valuación de bienes de cambio a V.N.R." que surgen de comparar valor presente o de mercado y valor pasado o histórico de un mismo activo.

Un modelo contable basado en valores históricos no permitiría en ningún caso el reconocimiento de los cambios físicos de un activo biológico pero, aunque la aplicación de la RT 22 nos parece un avance de la normativa y un mejor reflejo contable de los activos, pasivos y causas de resultados de la empresa agropecuaria, creemos que no siempre la medición a valores corrientes logra cumplir el objetivo de medir los activos específicos de acuerdo al avance de la producción y reconocer los resultados generados por la misma.

2.12.1 Fundamentos de la normativa contable

Los cambios introducidos por la RT 22 en el contexto nacional y por la Norma Internacional de Contabilidad n° 41: "Agricultura", del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, en el internacional, tiene su fundamentación en la naturaleza de la actividad agropecuaria que origina incertidumbre al aplicarse un modelo tradicional de contabilidad. Los hechos específicos asociados con la propia transformación biológica alteran la sustancia de los activos y dificultan su tratamiento con un modelo contable basado en el costo histórico y la realización.

En general, la doctrina contable considera que los efectos de los cambios causados por la transformación biológica quedan mejor reflejados cuando se miden los activos involucrados a valores corrientes.

La utilización de valores corrientes para los activos biológicos y el reconocimiento de los resultados de producción han sido duramente criticados en ocasiones por la profesión contable, argumentando que los usuarios de los estados contables pueden verse confundidos por la presentación de números que pueden representarlo pero que están basados en suposiciones subjetivas no siempre verificables.

Además, la medición a valores corrientes conduce al reconocimiento de resultados cuya fecha de realización puede ser muy lejana y estar condicionada por riesgos importantes, propios de la actividad. Si bien esta situación se condice con la aplicación del criterio de lo devengado para el reconocimiento de resultados y es coherente con nuestro marco conceptual, en la actividad agropecuaria donde los ciclos productivos son habitualmente extensos, se convierte en un factor adicional de incertidumbre.

No obstante, como ya expresamos en el punto anterior estamos convencidos que deben optimizarse los controles a fin de lograr que la medición a valores corrientes sea lo más objetiva posible, y utilizar los criterios representativos de esta medición corriente, reconociendo los resultados generados por la transformación biológica de los activos.

Ahora bien, siendo conscientes de la importancia de reconocer el crecimiento vegetativo de plantas y animales y valorando la importancia de la normativa específica en este sentido, no estamos igualmente seguros de que la aplicación de dicha normativa garantice el reconocimiento del avance productivo aunque los activos se expongan de acuerdo con la fecha de la medición.

Capítulo 3:

Actuación del Contador Público, funciones como asesor impositivo

La creciente complejidad del sistema tributario y presión tributaria ejercida en el sector agropecuario generan inconvenientes que repercuten en forma significativa en el nivel de capitalización de los productores y en sus índices de producción.

El Contador Público puede desarrollar en su trabajo como profesional la interpretación y asesoramiento sobre las leyes impositivas relacionadas al sector agropecuario, con el objetivo de ofrecer al productor que contrate sus servicios un sistema impositivo simple, claro y ordenado, con los elementos necesarios para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias. El mismo debe estar preparado para establecer las condiciones necesarias que posibiliten encuadrar la actividad del ente dentro del marco de las leyes impositivas vigentes, advirtiendo sobre intimaciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos u otros organismos, exenciones aplicables, entre otras.

En virtud de lo expuesto, en el desarrollo de este capítulo plantearemos algunas de estas cuestiones, focalizando en los impuestos que mas intervienen en la actividad.

3.1 Los impuestos y el sector agropecuario

El sistema tributario nacional se caracteriza por tener alta complejidad y por la superposición impositiva. Resulta de gran importancia el conocimiento de la incidencia de las distintas cargas tributarias, lo cual permite incorporar un elemento central en el análisis de resultados de los sistemas de producción agropecuarios.

Dentro de la composición del sistema encontramos un conjunto de tributos clasificados en impuestos, tasas y contribuciones. Se entiende por impuesto a los exigidos sin contraprestación alguna, cuyo hecho imponible está constituido por actos de naturaleza

jurídica o económica, que reflejan la capacidad contributiva del contribuyente. Las tasas son un tributo que se genera a partir de una actividad del Estado divisible y relacionada con el sujeto, la que presupone la contraprestación de un servicio específico. En tanto las contribuciones se asocian a la realización de una obra pública declarada sobre la cual se debe contribuir de forma obligatoria.

Los estudios de incidencia tributaria analizan la presión tributaria soportada por los agentes económicos, estimada a partir de algún indicador de bienestar. La literatura toma como indicador más utilizado el ingreso.

Debido a que el sistema tributario tiene una alta complejidad, el objetivo de estimar la incidencia económica de los tributos que recaen sobre la producción agrícola regional no resulta una tarea sencilla. Distintos tipos de explotación en donde tiene incidencia la región, la escala, si es tierra propia o arrendada, el uso de maquinaria propia o ajena, el tipo jurídico de la empresa, las fuentes de financiamiento y el paquete tecnológico implementado, determinan un escenario de difícil modelización.

Podemos de esta manera dar lugar a explicación de uno de los impuestos al consumo, el Impuesto al Valor Agregado.

3.2 Impuesto al Valor Agregado

Cuando del sector agropecuario se trata, este gravamen es el que mayores controversias provoca, intervienen en él una diversidad de factores que lo tornan impredecible a la hora de encuadrar las operaciones propias de la producción primaria en los patrones generales del tributo.

Por lo mismo, actúan en abierta oposición dos posturas: una, purista, relativa a la necesaria generalidad del IVA, de modo que toda operación integrada a la cadena de valor resulte gravada; la otra contraria a esa inclusión, presta más atención a las dificultades de reglamentación, aplicación y control que el sector, por su propia índole, introduce bajo formas, virtualmente, insalvables.

Para recorrer rápidamente las razones que conducen a sostener la necesidad de excluir a la producción primaria del ámbito del IVA, encontramos:

En primer lugar la virtualidad exportadora del IVA y el destino foráneo de gran parte de la producción agropecuaria. ¿Para qué percibir impuestos de operaciones realizadas con bienes que por sí mismos - conforme a la naturaleza del tributo de gravar en destino -, obligarán al Fisco a su devolución?

En segundo lugar a los centenares de miles de responsables que engrosan los padrones del Organismo Tributario, siendo aproximadamente 250.000. Esto obligó hace más de dos décadas a establecer el IVA agropecuario anual, hoy arrasado por resolución administrativa.

Por último encontramos a las peculiaridades de las actividades, contratos y operaciones que son inherentes al sector.

Estos tres fenómenos introducen graves dudas e incertidumbres sobre la conveniencia de incorporar al tributo los hechos económicos relativos a sus etapas de producción, transformación y comercialización.

3.2.1 Alícuotas diferenciales de IVA en la actividad agropecuaria.

En el artículo "Consultor Agropecuario" dirigido por Chiaradía (2013), encontramos planteada la complejidad del sistema impositivo en la que el sector se encuentra inmerso, siendo en caso de no ser estudiado con detenimiento, propenso a generar interpretaciones ambiguas de las leyes impositivas, además de ser muy factible cometer errores de asignación de las alícuotas.

Dentro del estudio de los productos y servicios agropecuarios, encontramos que pueden ser alcanzados a tasas reducidas o a tasa general del 21%, produciendo esto en ciertos casos distorsiones financieras.

Existen algunos insumos y servicios que al aplicarse la alícuota diferencial del 10,50%, a la venta de productos agrarios, fueron objeto de modificación, pasando a estar gravados a una alícuota equivalente, teóricamente en salvaguarda de una neutralidad en el impuesto

que permitiera no acumular saldos a favor no recuperables, habida cuenta de su afectación al saldo técnico del artículo 24, primer párrafo, de la ley de IVA.

Los servicios vinculados a operaciones gravadas de compra y venta de bienes propios de la actividad agropecuaria, gravados a la alícuota diferencial, el IVA, deben gravarse a la misma alícuota que la operación principal por la aplicación inequívoca del principio de "unicidad" consagrado en el artículo 10 de la ley.

Los insumos y servicios detentan distintos tratamientos. Así, consideramos los siguientes:

- Fertilizantes: por estar comprendidos en el listado de productos definidos y clasificados como químicos por su naturaleza (inorgánicos), y además aplicados por el mismo proveedor se encuentran gravados al 10,5%. Este tratamiento dado a los fertilizantes resulta aplicable por imperio de lo establecido por el inciso l) del artículo 28 de la ley de IVA, y por encontrarse como objeto de la operación incluido en el listado con los productos definidos como fertilizantes y clasificados como químicos por su naturaleza de la resolución SAGPA 12/2005. A los fertilizantes definidos como "orgánicos" corresponde aplicar una alícuota del 21%, como así también a aquellos fertilizantes no aplicados por el mismo proveedor.

- Semillas, granos y agroquímicos: Se encuentran gravados a la alícuota general, es decir al 21%. Mismo tratamiento recibe el grano partido que se somete a un proceso posterior a la cosecha, no siendo considerado uno de los insumos necesarios para la producción primaria. Por su parte la alícuota utilizada en la venta de granos enteros que no han sido modificados y que no están destinados a la siembra es de 10,5%.

- Locaciones de obras y servicios vinculados a la producción agraria: El artículo 28, inciso b), establece expresamente:

Las siguientes obras, locaciones y prestaciones de servicios vinculadas con la obtención de bienes comprendidos en los puntos 1, 3 y 5 del inciso a):

1. Labores culturales, encontramos entre ellas la preparación o roturación del suelo.

2. Siembra y/o plantación.

3. Aplicaciones de agroquímicos.

4. Fertilizantes, su aplicación.

5. Cosecha.

Observemos que en el punto 1, la expresión aclaratoria, respecto de las labores culturales, manifiesta una característica enunciativa -incluye la expresión "etcétera"- que denota inexactitud e inconvenientes a los efectos de su interpretación.

- Servicios destinados a la alimentación de hacienda: los servicios de enfardado, enrollado, ensilaje y otros destinados a la provisión de forrajes para la alimentación de ganado han dado lugar a divergentes opiniones, tanto doctrinarias como del fisco. Según el dictamen 13/1999 -servicios destinados a obtener recursos alimentarios para el ganado en un campo para capitalización de invernada- el Fisco opina que se hallan alcanzados a alícuota reducida del 10,5%. Por otra parte, en el dictamen 14/1999 donde se analiza que "Otro tipo de prestaciones, como el enfardado, enrollado o el silaje, indica que no están comprendidos en el beneficio. Resultando ser alcanzadas por la tasa general del 21 %, aún cuando dichas pasturas enfardadas se destinaran a la alimentación del ganado", Expresando este mismo dictamen "…no resultarán incididas por la alícuota diferencial las prestaciones relacionadas con el enfardado o el almacenaje de pasturas o granos, aun cuando se destinen a la alimentación del ganado que se trata, por ser actividades posteriores a la cosecha, que es la última etapa prevista en la norma", estableciendo una división en una supuesta "etapa de cosecha", cuando se trata de un proceso continuo que se inicia con el corte de pasto y finaliza con la disposición en un determinado sector de los fardos, los rollos o el silo de forraje. Esta interpretación del Fisco no deja demasiado claro dicho tratamiento. Al respecto, Brunotti, Stafforte y Selva, en su artículo "Servicios de enfardado, enrollado y silaje" proponen una visión diferente de la del Fisco, enunciando que el enfardado, el enrollado y el silaje son inescindibles, y resultan un proceso integrante de la cosecha, dado que, de no ser así, no se obtendría el producto final. Por lo tanto, las locaciones y prestaciones de servicios de estas actividades deben gravarse a la tasa diferencial en el IVA.

Como conclusión podemos mencionar que la doctrina mencionada propone una postura más coherente, resultando estas tareas un proceso integrante de la cosecha, dado que de otra manera no se obtendría el producto final. Se supone que el alimento se deja tirado en el campo y las haciendas lo comen de esa manera.

El fisco no ha adaptado el tema en cuestión a la actualidad, una clara definición al respecto supondría para productor que presta esos servicios reglas claras, y además que no se encuentre sorprendido ante una eventual verificación.

3.2.2 Alícuotas aplicables a los servicios, gravados a alícuota general, que son accesorios a una operación gravada a alícuota diferencial.

Los autores Delrío y Lazzaretti (2013), destacan a los fletes e intereses de la siguiente manera.

Fletes:

Los fletes encuadran en lo establecido por el artículo 10 de la ley de IVA, la cual los define como "servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o como consecuencia de la misma, referidos a transporte, limpieza, embalaje, seguro, garantía, colocación, mantenimiento y similares"

Por ser indispensable el transporte de los bienes adquiridos para ser utilizados en los sembrados, y por ser realizados directamente por la empresa configuran una prestación accesoria de un servicio, que prestado en forma independiente estaría gravado al 21%, pero que por ser prestado conjuntamente con la operación gravada, en forma accesoria a esta, conforman la base imponible del impuesto, quedando gravada en consecuencia a la misma tasa que la operación principal.

Debemos considerar el dictamen 59/2002 de AFIP referido a la comercialización de ganado, expresando que "los conceptos tales como comisiones, fletes, financiación, certificado y guías entre otros; facturados en ocasión de la comercialización de ganado en pie resultan alcanzados por la alícuota reducida del 50% de la tasa general del gravamen". De esta manera, podemos clasificar el tratamiento de los fletes en:

a) estarán sujetos a la tasa del 10,5% aplicable a la operación que lo origina (siempre que la operación principal esté gravada al 10,5%).

b) Si se optara por la opción de canje, el hecho imponible se configurará en el mismo momento en que se entregan los productos primarios en cumplimiento del canje. A modo de ejemplo, si un productor recibe de su transportista una factura A con el IVA al 21% por servicios prestados en una venta de granos, no debe computar de crédito más que el 50% de dicha alícuota, constituyendo la diferencia un costo no recuperable incrementando en consecuencia el valor real del producto adquirido.

La doctrina se ha expresado en coincidencia, y citamos a Fenochietto, que señala en relación con el mencionado quinto párrafo del artículo 10 de la ley que "...cuando se presten servicios accesorios a una operación gravada y dichos servicios fueran alcanzados por una tasa de impuesto distinta a la que está alcanzada la operación principal, esta última arrastrará a los servicios, los que pasarán a estar alcanzados por la misma alícuota de la operación principal, tal como si se tratara de un hecho único".

Intereses:

Aquí tenemos una situación diferenciada de la analizada para los fletes, aunque en principio el inciso 2) del quinto párrafo del artículo 10 de la ley de IVA considera como integrando la base imponible a "Los intereses, actualizaciones, comisiones, recupero de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término".

No obstante lo expuesto, convalidando lo concluido en el dictamen (DAL) 59/2002 ya referido, para los servicios prestados en forma conjunta con la operación gravada y también los intereses percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término, debíamos considerar muy especialmente el dictamen 52/2003, que aunque referido a la venta de bienes de capital, se circunscribe a aquellos que se gravan a tasa reducida por lo dispuesto por el decreto (PEN) 493/2001. Este constituía una opinión del Fisco sobre cuál es la alícuota a aplicar en el impuesto al valor agregado a los servicios de fletes y de financiación. Respecto de los intereses derivados de la financiación otorgada con motivo de

la venta de un bien gravado a la tasa diferencial la opinión de AFIP, pasaba por la conclusión que se encontraban alcanzados por la alícuota general de impuesto.

La doctrina ha debatido fuertemente el sentido de "...acordar a los intereses devengados por pagos diferidos o fuera de término, el carácter de hechos imponibles autónomos y, por ende, sometidos a la alícuota general, con independencia del tratamiento que pudiera merecer la operación a la cual acceden". La conclusión del dictamen de marras que establecía: los intereses deben considerarse en forma independiente del hecho imponible al cual se le ha aplicado la alícuota diferencial y en consecuencia resultan alcanzados a la tasa general del tributo, resultaba una cabal expresión del debate instalado sobre el tratamiento de los intereses vinculados a operaciones sujetos a tasas diferenciales, como las que gravan la compra de la mayor parte de los bienes de uso que adquieren las empresas agropecuarias, así como las operaciones de compra de fertilizantes y hacienda, y de venta de productos primarios.

Lo resuelto por este dictamen también fue considerado en la causa "Chryse SA c/AFIP s/DGI" – CNACAF - Sala III - 15/10/2002, que falló a favor de la restitución de los importes correspondientes a la determinación de oficio practicada por el Fisco. Este fallo fue puesto a consideración de la CSJN, respecto de la validez constitucional del artículo 10 del DR de la ley de IVA, habida cuenta de que la independencia del hecho imponible, el Organismo Recaudador la fundaba en lo dispuesto por el decreto 2633/1992. El tribunal falló declarando desierto el recurso ordinario interpuesto (art. 280, apartado 2, CPCC).

No obstante lo expuesto que constituye un análisis de la evolución del tratamiento que el Fisco ha pretendido de este rubro, existe un antes y un después en esta temática, con el fallo de la CSJN, sentencia dictada con fecha 28/9/2010, en la causa "Angulo, José Pedro y otros c/DGI"(7), ya que dicha expresión jurisprudencial vino a poner razonabilidad y certeza en una interpretación, a nuestro criterio a todas luces contraria a derecho, aunque sostenida por el Fisco, basada en una supuesta colisión normativa, originada en el artículo 10 de DR (incorporado por el art. 1, D. 2633/1992) y el principio de "unicidad" (unidad del hecho imponible), inserto en el artículo 10 de la ley, que vincula al tratamiento fiscal, con el origen de la operación al decir: "Son integrantes del precio neto gravado -aunque se facturen o convengan por separado- y aun cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen … 2) Los intereses, actualizaciones, comisiones,

recuperos de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término".

Es así que el principio defendido por el Fisco, basado en su teoría de la autonomía del hecho imponible para las prestaciones financieras, por oposición a la teoría de la unicidad en la interpretación de la norma, inserta en el quinto párrafo del artículo 10 de la ley de IVA, ha tenido una resolución de corte jurídico, que refrenda lo consagrado expresamente en el texto de la ley.

Al respecto consideramos como acertada la expresión de los doctores Lorenzo y Cavalli (2011) cuando enuncian: "…consideramos imperativo el dictado de una norma del rango de decreto reglamentario, que además de derogar el inconducente artículo 10, aclare los alcances de la unicidad del hecho imponible respecto de las prestaciones financieras accesorias de una operación sujeta a tasa diferencial (no tanto porque técnicamente ello fuera necesario, sino en virtud de la confusión que al respecto creara la Administración Fiscal) y dispusiera, al igual que se efectuara en el pasado con motivo de 'aclaraciones' sobre hechos gravados que tenían efecto retroactivo, que no serán exigibles las diferencias de impuesto no ingresadas por aplicación de una alícuota inferior a la que hubiera correspondido, en tanto respecto de tales diferencias se verificara que no habiéndose incluido el impuesto en las transacciones, no resulte posible su traslación extemporánea, en razón de encontrarse ya finalizadas y facturadas las operaciones".

Es entonces, que la norma ha prevalecido por sobre los criterios interpretativos del Organismo Fiscal, respetando el espíritu del legislador.

3.3 Impuesto a las Exportaciones o Retenciones

Es un impuesto que se aplica para atenuar el traslado a los precios del mercado interno de una suba de precios en la plaza internacional. En nuestro país, es utilizado para mantener deprimidos los precios internos y de ese modo reducir la inflación.

Tal como afirma Hugo Arce (2000), el IVA tiene la misma incidencia en la empresa agraria en cuanto a los resultados como unidad productiva como las retenciones a la

exportación. Las retenciones a la exportación reducen el precio que percibe el productor y por ende, impactan en la economía regional al disminuir el ingreso del sector.

Núñez Miñana (1994) enuncia que el uso de retenciones resulta muy útil, ya sea para mantener deprimidos los precios internos y de esta manera favorecer aquello grupos urbanos de ingresos inferiores, como así también producir una reducción de la inflación, en lugar de sacrificar ingresos fiscales. Situación que sería necesaria frente a un esquema de subsidios, por el contrario pueden contribuir a reducir el déficit fiscal en forma significativa, aunque ello termina por incidir en crisis de la balanza de pagos y en desaliento a la producción agropecuaria.

Por su parte Liboreiro (2002) sostiene que algunos creían que las retenciones a las exportaciones eran una medida del pasado, destinada a recaudar. Y que los responsables de tomar las decisiones habían aprendido lo nocivo de tal mecanismo y que el encuadre jurídico impediría volver a aplicarlas. No escapa tampoco a las autoridades que habrá un daño a partir del desestimulo a la producción y las exportaciones que se originen en el agro.

En líneas generales la aplicación de retenciones permite aumentar la recaudación fácil y rápidamente, aparece de esta manera la posición cortoplacista.

El Gobierno percibe que este ordenamiento satisface a varios sectores por el margen de maniobra que les otorga. Las retenciones tienen un rol central en el financiamiento público, además gozan de apoyo popular ya que subsidian a los consumidores, contribuyendo a mantener controlado el crecimiento de los precios y en cierta medida paliando la insuficiencia de alimentos por parte de sectores carenciados.

Finalmente, proporcionan un mecanismo con características que permiten postergar la decisión de reducir los gastos públicos.

3.4 Alícuotas aplicables a los servicios vinculados a operaciones de entrega y venta de granos

El artículo “Consultor Agropecuario” de la editorial ERREPAR (2013) menciona la existencia de dos tipos de gastos vinculados a las entregas y ventas de granos:

- Los vinculados a las operaciones gravadas (ventas de granos) que por su naturaleza deben ser considerados como hechos independientes.
- Aquellos gastos inherentes a la operación gravada que deben ser considerados conjuntamente con la misma.

En el primero encontramos los gastos de acondicionamiento del cereal entregado, como son la limpieza, el secado, zarandeo, de acarreo desde el campo al acopio o planta de acondicionamiento, el almacenaje de los granos en las plantas de terceros, los gastos generales (denominados también "paritaria"), entre otros. Estos gastos tienen como característica que el productor es el destinatario final del servicio.

Refiriéndose al dictamen (DAT) 62/2005(9), que expresa: "Al respecto, cabe señalar que esta Asesoría en la Act. … se expidió entendiendo que los conceptos que se liquidan en el citado formulario C 1116 A – relativos al secado de los granos realizado a efectos de facilitar su conservación, el zarandeo que permite separar el grano de cuerpos extraños que posea y el flete corto que comprende el traslado de la mercadería del lugar de cosecha hasta las instalaciones del intermediario-"; "…aun cuando tengan por objeto poner la mercadería en condiciones adecuadas para su posterior comercialización, son servicios cuyo destinatario final es el productor, quien resulta ser el propietario de los bienes objeto de tales prestaciones."

Por lo mencionado precedentemente, tales servicios en razón de ser el productor el destinatario de los mismos, como titular de los granos, resultan sujetos a la alícuota general.

Distinto es el caso de aquellos gastos inherentes a la operación gravada que deben ser considerados conjuntamente con la misma. Donde encontramos que los servicios, en lo atinente a su costo, tales como la comisión o el flete, se vinculan directamente al valor de la operación, tanto detrayéndose del valor negociado, expuesto dentro de las liquidaciones de venta o conformando un menor precio de operación, detrayéndose del precio de referencia, para valorizar la enajenación de los productos primario por parte del agricultor.

Resulta sumamente gráfico el caso del flete, que representa el costo de trasladar los bienes desde el lugar donde se encuentran disponibles en el momento de la operación hasta el destinatario final (puerto o fábrica normalmente). Referido a los mismos se cita a Nicolini, quien expresa: "…puede existir un flete real que asume el adquirente (por ejemplo

desde la explotación hasta el acopio). Este flete asumido por el adquirente, económicamente disminuyó el precio de compra, y por lo tanto se discrimine o no en la liquidación, le corresponde la alícuota de IVA de la operación principal, o sea la del grano. Hay otro flete teórico entre el lugar de entrega y el mercado que sirvió de referencia para la fijación del precio. En esta parte no hay un servicio prestado, es un mecanismo de fijación de precio".

No obstante, en los casos en que el flete sea contratado a un tercero por el productor, independientemente de que sea simultáneo a la operación, estará alcanzado a la alícuota diferencial.

Para definir este capítulo podemos determinar de esta manera que el sistema tributario pondera en los impuestos a las transacciones o al consumo, principalmente con el IVA y a los impuestos a los ingresos brutos, a escala nacional y provincial respectivamente. Poniendo especial énfasis en su complejidad, resultante de la existencia de gran cantidad de tributos y la superposición de los mismos.

Es así que ante la importancia del IVA podemos afirmar que el sistema tributario se ha convertido en regresivo, siendo el porcentaje tributado menor a medida que aumenta el ingreso de los contribuyentes. Consideramos que debe modificado de manera tal que sea más progresivo, respetando así el principio de equidad, tributando más cuanto mayor es el ingreso del contribuyente. Además resulta imperioso avanzar hacia un sistema menos distorsivo, mediante la atenuación de algunos impuestos que afectan la actividad agrícola, simplificándolo y siendo más equitativo mediante la eliminación de exenciones y cierta parte de la evasión fiscal.

Al mismo tiempo la presión tributaria que afecta al negocio agropecuario también se transfiere a otros sectores de la economía regional, tales como los elaboradores y comerciantes de semillas y agroquímicos, los fabricantes de maquinaria agrícola, servicios asociados y en general, los sectores económicos regionales que dependen de los resultados del agro. Esta es una de las razones por la que es importante estudiar la futura evolución de los impuestos y la incidencia de los mismos sobre los resultados de las explotaciones.

Como síntesis de la actuación del Contador Público podemos mencionar que dentro del sector agropecuario el profesional puede desempeñarse como asesor impositivo analizando

los distintos aspectos que se relacionan con la actividad. Para poder hacerlo debe tener en cuenta las leyes impositivas vigentes y pronunciamientos del fisco, considerando además los aportes de la doctrina y la jurisprudencia. Procurando mantener la ética y el nivel de excelencia en el ejercicio de su trabajo.

En este contexto, el profesional asume el compromiso de realizar su tarea con los datos suministrados por el productor, comprometiendo su dedicación a asesorarlo de la mejor manera posible acorde a lo visto en este capítulo. Deberá encuadrar la actividad del mismo dentro del marco impositivo correspondiente, considerando el objeto del impuesto, sujetos definidos o exenciones aplicables.

CONCLUSIÓN

En este trabajo de investigación nos propusimos analizar el rol del Contador Público, frente a la complejidad que presenta la empresa agropecuaria en nuestro país.

Apelamos para ello a diferentes fuentes de expertos en el tema como Arce, Frank, Fisher, Wilkie, Paillet, Marcolini, Guerra y Torres.

En primer lugar abordamos los aspectos principales de las estructuras organizativas de la empresa agropecuaria. Pudimos ver que a diferencia de empresas tradicionales comerciales, sean de producción o prestación de servicios, la empresa agropecuaria tiene una estructura que presenta características distintivas. Notamos cambios significativos además en lo referido a su administración, los bienes que integran su patrimonio, a los resultados que generan, el tratamiento sobre los costos y gastos que se ocasionan y las formas de asociarse. De esta manera apreciamos que la administración de este tipo de entes llega a convenirse paulatinamente en una tarea cada vez más compleja, debido a la tendencia actual de formar empresas cada vez mayores, que a su vez se ven afectadas por cambios en los factores físicos, tecnológicos, económicos, sociales, institucionales y educativos.

Seguidamente establecimos los aspectos contables utilizados de manera específica en este tipo de empresas. Observamos como el profesional cumple una función fundamental, en donde tiene un amplio terreno para desempeñarse en un sector de gran trascendencia a nivel nacional. Abordamos además, las diferentes facetas del desempeño del Contador Público en dicho ámbito. Dicha participación puede ser realizada activamente dentro o fuera del ente, realizando un asesoramiento integral, como especialista en costos, entre otros.

Es así que nuestro objetivo es facilitar y ayudar a desarrollar las distintas actividades agropecuarias, perfeccionando e incrementando sus resultados. Por ello, la información contable a brindar se transforma en imprescindible para la correcta toma de decisiones por parte del productor agropecuario.

Por todo lo antedicho, como instancia final determinamos en el contexto desarrollado que el Contador Público cumple un importante desempeño brindando su asesoramiento y

accionar como especialista en materia tributaria, siendo de esta manera el principal agente de los contribuyentes en la tarea de determinar obligaciones tributarias para terceros.

La actividad profesional del Contador Público, en materia de asesoramiento tributario y liquidación de Impuestos, genera una interrelación entre profesional y cliente, la que deberá pautarse, por parte del primero, en que marco se desarrollará.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

Gallo, D., Marcolini, S. (2007): "Algunas consideraciones sobre la Resolución Técnica Nro. 22", 2do. Congreso Metropolitano de Ciencias Económicas, Buenos Aires.

Verón, C., Marcolini, S., Goytia, M., Maceratessi, G., Mancini, C., Viñuela, J., Zuliani, S., Radi, D. (2010): "Activos biológicos e información contable: Cuestiones de medición y la generación de resultados", Decimoquintas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística, UNR, Rosario.

Torres, C. (2008): "Normas contables aplicables a la actividad agropecuaria", Santa Fe.

Guerra, G. (1992): "Manual de administración de empresas agropecuarias", Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura, San José, Costa Rica.

Frank, G., Fisher S., Wilkie, A. (1991), "Vinculando los costos con los precios y la utilidad", Revista Costos y Gestión n° 2, IAFUCO, Buenos Aires.

Rudi, E. (2005), "La Resolución Técnica 22: Actividad agropecuaria y la contabilidad de gestión", Universidad Tecnológica Nacional, Mendoza: Editorial Inca.

Jacobsen L., Backer M., Ramírez Padilla D. (1987) "Contabilidad de costos un enfoque del sentido administrativo para la toma de decisiones", edición n° 2. México: Editorial Mc Graw-Hill

Díaz Mata, A., Aguilera Gómez, V. (2008), "Matemáticas Financieras". México: Editorial McGraw-Hill.

Chiaradía, C. (2013), "Consultor Agropecuario", Editorial Errepar, Buenos Aires.

Leyes y artículos:

Impuesto al Valor Agregado – Ley 23.349 y sus Modificaciones.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad: Norma Internacional de Contabilidad n° 41: Agricultura.

Resolución Técnica n° 22: "Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria".

Resolución Técnica n° 17: "Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general".

Resolución Técnica n° 16: "Marco conceptual de las normas contables profesionales".

Informe n° 14 y n° 19 del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA).

Informe n° 33 del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT).

Lovecchio, M. (2011) "Contabilidad Agropecuaria". Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires.