

25° ENCUENTRO NACIONAL DE INVESTIGADORES UNIVERSITARIOS DEL AREA CONTABLE.

15° SIMPOSIO REGIONAL DE INVESTIGACIÓN CONTABLE.

TEMA:

TEORIA CONTABLE: ELEMENTOS, SEGMENTOS Y SISTEMAS CONTABLES.

“CONTRATO DE CAPITALIZACION DE HACIENDA DE CRÍA: TRATAMIENTO CONTABLE”

Autores:

Cra. NORI, Mauricia Teresita

Cra. DE URIBE ECHEVARRÍA, Ainara

Cra. AHETS ETCHEBERRY, Rosario

La Plata, 12 de diciembre de 2019

“CONTRATO DE CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA DE CRÍA: TRATAMIENTO CONTABLE”

INDICE

1-INTRODUCCIÓN

2-DESCRIPCIÓN DEL CONTRATO

3-MEDICIÓN CONTABLE

3.1-Capitalización de hacienda de cría

3.1.1-Contabilidad del capitalista

3.1.1.1-Al inicio del contrato

3.1.1.2-Desarrollo y finalización del contrato

3.1.1.2.1-Caso 1: Al cierre del ejercicio han nacido los terneros, pero aún no fueron destetados

3.1.1.2.2-Caso 2: Al cierre del ejercicio ya se han destetado los terneros y separado para cada co-contratante

3.1.2-Contabilidad del capitalizador

3.1.2.1-Al inicio del contrato

3.1.2.2-Desarrollo y finalización del contrato

3.1.2.2.1-Caso 1: Al cierre del ejercicio han nacido los terneros, pero aún no fueron destetados

3.1.2.2.2-Caso 2: Al cierre del ejercicio ya se han destetado los terneros y separado para cada co-contratante

4-CONCLUSIÓN

5-BIBLIOGRAFIA

1. INTRODUCCIÓN

La Resolución Técnica N° 22, modificada por la Resolución Técnica N°46 de la FACPCE, establece criterios de medición para activos biológicos destinados a la venta y para aquellos destinados al uso dentro de la actividad agropecuaria. Estas normas deben ser utilizadas a la hora de contabilizar los distintos contratos que se llevan a cabo en el ejercicio de las actividades agropecuarias.

El objetivo de este trabajo es definir al contrato de capitalización de hacienda de cría y analizar su tratamiento contable, considerando cada una de las partes intervinientes y cómo se valúan los bienes cedidos y compartidos en los distintos momentos del contrato: inicio, desarrollo y finalización.

Es sustancial considerar cómo se valúan estos bienes cuando el cierre del ejercicio se produce en momentos en que aún no ha finalizado el contrato o después de finalizado el mismo.

Analizaremos el reconocimiento contable del contrato tanto en la contabilidad del dueño del campo (capitalizador), como en la del dueño de los animales (capitalista), la medición de los activos biológicos involucrados y la determinación e imputación de resultados, teniendo en cuenta dos circunstancias: 1) que el cierre del ejercicio se produzca antes de la finalización del contrato (reparto de los frutos) y 2) que el reparto de los frutos se produzca antes de finalizado el ejercicio económico.

Los escenarios planteados nos obligarán a utilizar distintas normas de valuación y determinación de resultados a los fines de reflejar correctamente los hechos generados por el contrato, tanto en el patrimonio como en el estado de resultados de ambos contratantes.

2. DESCRIPCIÓN DEL CONTRATO

El contrato de capitalización de hacienda es un contrato del tipo “innominado”, ya que no está reglado por la ley 13.246 (Ley de arrendamiento y aparcerías rurales).

En este tipo de contratos el capitalista entrega animales a la otra parte (otro ganadero dueño o tenedor de la tierra), para que ésta se ocupe de generar el desarrollo, engorde, reproducción y/o aprovechamiento del ganado y repartirse en común los frutos o utilidades resultantes, en la proporción convenida.

Se trata de un contrato asociativo donde hay riesgo y colaboración. Las partes comparten los frutos o utilidades resultantes. “De acuerdo con Balán: “el objetivo de los contratos asociativos es el reparto de los frutos que se obtengan. Una de las partes puede ser la dueña de los animales o de un campo y se ‘asocia’ a otra para la explotación agropecuaria. En este tipo de contratos ambas partes asumen el riesgo y participan tanto en las utilidades como en las pérdidas. Los contratos asociativos no son sociedades ya que tienen características diferentes, como, por ejemplo:

- * Carecen de afecto societatis
- * No se crea un nuevo ente capaz de contraer obligaciones
- * Los bienes no se confunden, sino que cada parte mantiene la titularidad sobre los mismos
- * El objetivo es exclusivamente el reparto de los frutos”

Finalmente, se trata de un contrato bilateral, ya que de acuerdo con el artículo 1836 del Código Civil, las partes se obligan recíprocamente.

Esto determina que la vinculación entre dos partes, que se genera a partir de un contrato asociativo, no implica -como sucede en el caso de la capitalización de hacienda- la conformación de una persona jurídica diferente a las partes contratantes. En consecuencia, y con relación a la contabilidad, cada una de ellas deberá reconocer las variaciones patrimoniales que dicho contrato genera en su patrimonio individual.”¹.

Una particularidad que tiene este contrato es que hasta que no se produzca el reparto de los frutos, estos pertenecen a ambas partes, es decir que constituyen un “condominio” sobre los productos pendientes de distribución. Por eso ninguna de las partes puede disponer de los frutos, sin que previamente se haya realizado la distribución.

Hay diferentes modalidades de capitalización de acuerdo al grado de colaboración. Las principales son las que se describen a continuación:

CAPITALIZACIÓN DE CRÍA

El tenedor de un rodeo de hembras preñadas (o con intención de que así suceda) lo entrega al propietario del inmueble (ya sea propio o arrendado) y este se obliga a proveer los medios necesarios tendientes a obtener las crías para su posterior crecimiento y así distribuirse los terneros al destete o después de alcanzado un peso determinado.

CAPITALIZACIÓN DE INVERNADA O ENGORDE

El dueño de los animales entrega los mismos al propietario del predio, a los efectos de su engorde, repartiéndose la diferencia de kilogramos obtenidos desde el momento de la entrega hasta el momento de la finalización del contrato.

En el presente trabajo nos abocaremos a la contabilización de un contrato de cría.

3. MEDICIÓN CONTABLE

En la sección 7.1, la Resolución Técnica (RT) 22 establece cómo será la medición de activos biológicos y productos agropecuarios destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad. En el caso de los contratos de capitalización de hacienda, nos encontramos con la necesidad de medir “activos biológicos destinados a la venta que tienen mercado activo”. Esta situación se puede dar en su “condición actual” o bien “con un proceso de desarrollo más avanzado o completado”.

¹ Marcolini, Silvina – Viñuela, Julián: “TRATAMIENTO CONTABLE DE LA CAPITALIZACIÓN DE HACIENDA DE INVERNADA”, Consultor Agropecuario Setiembre 2014, Ed. Errepar

Cuadro 1: Medición de activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad.

Tipo de bienes	Medición contable
Activos biológicos para los que existe un mercado activo en su condición actual	Valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta
Activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado	<p>Activos biológicos que se encuentran en la <u>etapa inicial</u> de su desarrollo biológico: se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar y si este fuera imposible o impracticable, se usará como sucedáneo el costo original.</p>
	<p>Activos biológicos que se encuentran <u>después de la etapa inicial</u> de su desarrollo biológico: se medirán</p> <ul style="list-style-type: none"> • Al valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta. <p>En caso de utilizar técnicas de valoración por no existir precios directamente observables en el mercado, el valor razonable se determinará</p> <ul style="list-style-type: none"> • Al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valoración que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (ejemplo: flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos). • Al importe estimado a partir de una técnica de valoración que refleje el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo similar (conocido como costo de reposición).

Fuente: Elaboración propia

Para aquellos activos biológicos que se encuentran en proceso de crecimiento la norma determina la medición según dos momentos distintos de desarrollo:

1. **De encontrarse en su etapa inicial de su desarrollo biológico**, la medición se efectuará al costo de reposición de los insumos incurridos para su obtención. Se admite como sucedáneo el empleo del costo original de esos insumos cuando la obtención del costo de reposición fuese imposible o muy costosa.
2. **De encontrarse ese desarrollo en etapa avanzada, posterior a la etapa inicial**, la medición se efectuará al valor razonable neto de los gastos estimados en el punto de venta. Si este valor no es directamente observable, lo que tratándose de mercados activos difícilmente sucederá, la RT 22 prevé los siguientes sucedáneos:
 - a. El valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valoración que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo, flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos);
 - o

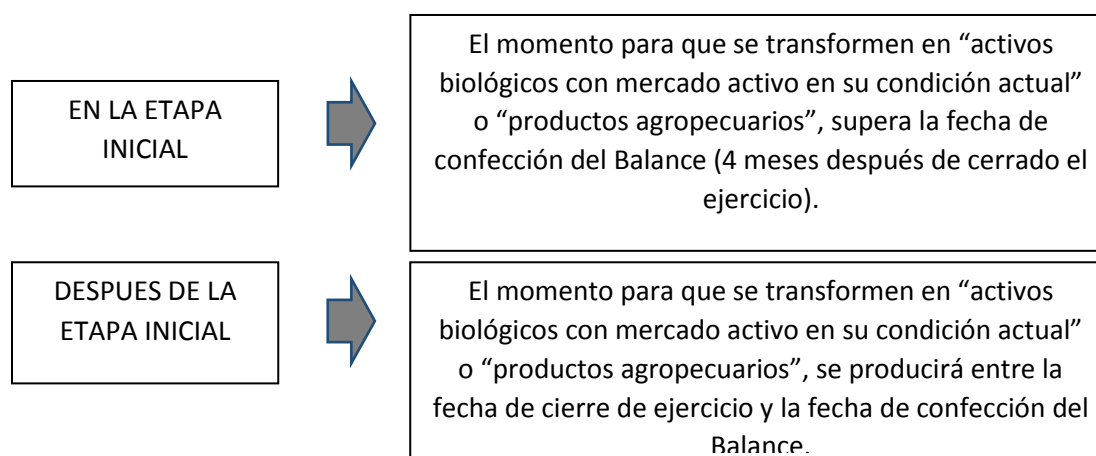
- b. El importe estimado a partir de una técnica de valoración que refleje el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo similar (conocido como costo de reposición).

“La versión modificada de la RT 22 mantiene vigente el criterio indicado para bienes que se encuentran en su etapa inicial de desarrollo biológico. Su medición a valores de entrada, no reconociendo todavía ingreso alguno por producción, es razonable dado que en esa etapa la producción es muy incipiente y se encuentra además expuesta aún a riesgos importantes hasta su obtención definitiva, motivos que inhiben su reconocimiento”². Es decir que sólo se verá afectado el Estado de Situación Patrimonial.

Por el contrario, el criterio utilizado para la medición de bienes que se encuentran en una etapa más avanzada de su desarrollo biológico, si reconoce un ingreso por producción y esto afecta de igual manera al Estado de Situación Patrimonial y al Estado de Resultados.

Para distinguir si los bienes se encuentran en la etapa inicial o después de esta, de acuerdo con lo expresado por Torres, Carlos F.³ debemos tener en cuenta lo siguiente:

Cuadro 2: Definición de las etapas de los activos biológicos

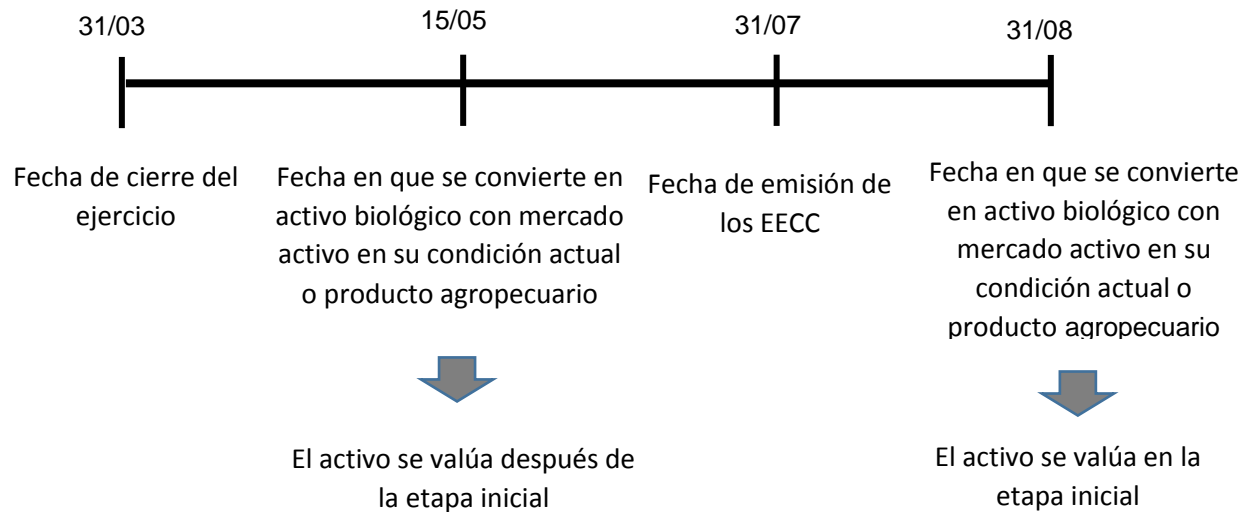


Fuente: Elaboración propia

² Torres, Carlos F., “Efectos prácticos de las modificaciones introducidas a las normas contables profesionales referidas a la actividad agropecuaria”, Setiembre 2018, Consultor Agropecuario, Editorial Errepar, pág. 5

³ Torres, Carlos F., “Normas Contables para la Actividad Agropecuaria, Resolución Técnica 22, NIC 41, NIIF para PYMES, sección 34”, Edit. Osmar Buyatti, Año 2010, pag. 61

Ejemplo:



Continuando con lo expresado por Torres, Carlos F., en el citado texto, aunque este criterio, no surja expresamente de la RT22, interpretamos que son aplicables las disposiciones contenidas en la sección 4.9. de la RT 17 – “Consideración de hechos posteriores a la fecha de los estados contables”, de acuerdo a las cuales “Deberán considerarse contablemente los efectos de los hechos y circunstancias que habiendo ocurrido entre la fecha de los estados contables y la de su emisión proporcionen evidencias confirmatorias de situaciones existentes a la primera fecha o permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información en ellos contenida”

En la sección 7.2., la RT 22, modificada por la RT 46 de la FACPCE, menciona cómo se deberá valorar a los Activos biológicos no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad. En esta clasificación se incluyen los animales reproductores, que serán utilizados en el contrato de capitalización de cría.

En la Sección 5, la citada norma define qué entiende por animales reproductores, dando a éstos la siguiente definición: son aquellos animales machos o hembras destinados a la procreación de nuevos individuos de su especie, desde su categorización como tales por la entidad y hasta que dejan de estarlo.

Para poder medir estos activos contablemente en principio debemos saber:

1. Si existen en el mercado bienes similares en su condición actual a los que se deben valorar, entonces éstos se medirán a su costo de reposición en ese mercado (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente).

2. En el caso de animales reproductores para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero si en una etapa anterior, se medirán al costo de reposición de un bien similar, pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, comercializado en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), neto de las depreciaciones acumuladas.

En el primer caso, los bienes no son susceptibles del cómputo de depreciaciones, se entiende que el costo de reposición obtenido directamente en el mercado ya considera implícitamente esas depreciaciones.

En el segundo caso, la mención a la deducción de depreciaciones acumuladas debe interpretarse necesaria para determinar la medición asignable a estos bienes, pero no implica que deba procederse a su contabilización.

A partir de la descripción del método utilizado por la norma, vamos a contabilizar los contratos de capitalización de hacienda, comenzando por el de:

3.1.- Capitalización de hacienda de cría

Cómo ya describimos al inicio, en este contrato el capitalista entrega hembras, preñadas o no, con el objeto de obtener terneros y repartirse los frutos con el capitalizador, quien se ocupa de atender el ganado hasta que se produzca el destete de los terneros.

Caso práctico:

Supongamos que una empresa recibió 150 vacas de cría para capitalizar en el mes de enero de 2018 y debe ocuparse de preñarlas, alimentarlas a lo largo de la preñez, parición y lactancia, así como de mantener la sanidad del rodeo hasta el destete de los futuros terneros. Las pariciones se dieron en los meses de setiembre a octubre 2018 y se supone que en el mes de marzo 2019 del siguiente año se producirá el destete.

3.1.1.- Contabilidad del capitalista

3.1.1.1.- Al inicio del contrato

En el caso que planteamos, el capitalista, que a su vez es un productor agropecuario, ha reconocido en su activo a las hembras que son de su propiedad. También podría ocurrir que las adquiriera a los efectos de concertar este contrato, pero esa situación no la analizamos en este caso.

Como se trata de activos biológicos no destinados a la venta, sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad, en los términos de la RT 22 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), son activos biológicos en producción, y su medición se efectuará a su costo de reposición, dado que poseen mercado activo.

Cuando hablamos de mercado activo, estamos considerando el remate feria que comercializa este tipo de animales (vacas de cría, preñadas o no y de distintas edades).

En nuestro ejemplo, el momento de ocurrencia será la entrega de las hembras al capitalizador, y el capitalista reconocerá la diferencia entre el costo de reposición del activo entregado a dicha fecha (que surge del remate feria de la zona, como ya dijimos) y el valor en libros. La contrapartida será imputable a cambios de precios. Luego, el capitalista entrega los animales y deberá reconocer dicha operación, ya que dejan de integrar su activo físicamente, pero, legalmente, continúa siendo el propietario de los mismos. El contrato será el comprobante respaldatorio para registrar la entrega de las hembras para capitalización y la cuenta contable que los agrupe corresponderá al activo, dentro del rubro créditos, ya que reflejará el derecho que éste tiene a que se le devuelvan las hembras al final del contrato.

Supongamos que, al momento de la entrega, el costo de reposición de las hembras era de \$8.500 cada una, es decir \$1.275.000, los 150 animales y que su valor de libros al inicio del ejercicio era de

\$8.300 cada una, es decir, un total de \$1.245.000. Esta diferencia de valor se registrará como un resultado por tenencia, originado en un cambio de precio.

Los asientos a realizar al momento de la entrega serían los siguientes:

Enero 2018

Reproductores Hembra	30.000,00	
Resultado por tenencia		30.000,00
Ajuste del activo al valor de reposición al momento de la entrega		

Este asiento se puede realizar de esta manera o al revés (debitarse la cuenta de resultado y acreditarse la de activo), dependiendo de que la revaluación del activo sea una ganancia o una pérdida.

Reproductores hembra en capitalización	1.275.000,00	
Reproductores hembra		1.275.000,00
Para reconocer la entrega de las hembras al capitalizador		

De esta forma aumentará el rubro créditos, con la cuenta Reproductores hembra en capitalización y disminuirá el rubro Activos biológicos con la cuenta Reproductores hembra, que dejarán de formar parte de nuestro plantel de reproductores para convertirse en un crédito.

3.1.1.2.- Desarrollo y finalización del contrato

Al momento de cierre del ejercicio podrán presentarse dos situaciones:

1. Que los terneros aún no se hayan destetado por no haber alcanzado el grado de desarrollo adecuado.
2. Que el contrato haya culminado produciéndose la separación de los frutos.

3.1.1.2.1.- Caso 1: Al cierre del ejercicio han nacido los terneros, pero aún no fueron destetados

En este caso vamos a suponer que el cierre del ejercicio se produce el 31/12/2018.

Antes del destete, en el mercado, los terneros sólo tienen valor si se los vende al pie de la madre, pero en este caso, necesitamos valorar sólo a los terneros, que son el producto resultante del contrato de capitalización de cría, por lo tanto, dado que no poseen un valor de mercado en su condición actual, pero sí con un proceso de desarrollo más avanzado o completado, utilizaremos para valuarlos, las técnicas explicitadas para este tipo de casos.

Optar por valuar a los activos biológicos por el método propuesto para aquellos que se encuentran después de la etapa inicial, es porque a fecha de confección de los estados contables, ya conocemos el valor de la producción, situación que se produce en el caso planteado, ya que la separación de los terneros ocurre en marzo de 2019 y la confección de los Estados Contables se produce en abril de dicho año.

Por lo tanto, teniendo en cuenta las pautas de la norma expresadas en el **Cuadro 1**, las posibilidades para valuar a los terneros son las siguientes:

1. *Utilizar el valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta.*
2. Si no es posible obtener el valor expresado en el punto anterior, calcular un flujo de fondos: ingresos (dados por el valor de venta de los terneros en el mercado al momento del destete) menos gastos (sanidad, alimentación, etc.) que se produjeron en fecha posterior a la del cierre de ejercicio, descontados a una tasa que nos permita traer esos valores a fecha de cierre de

ejercicio. La tasa a utilizar debe reflejar el costo del dinero en el tiempo, la cual puede ser una tasa interna de la empresa como la de costo de financiación con los proveedores o la tasa activa del Banco Nación para la cartera agropecuaria.

3. Si no podemos obtener ninguno de los valores expresados en los puntos 1 y 2, entonces utilizar el costo de reposición, en cuyo caso no obtendríamos un ingreso por producción, sino un resultado por tenencia.

Si bien no surge expresamente de la norma, interpretamos al igual que Torres, Carlos Federico⁴, que “La asignación del valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta debe entenderse como representativo de la proporción de la producción total obtenida en el nuevo período contable que ya había sido alcanzada en aquella fecha de medición. **Este valor** es asimilable al VNR proporcional al que recurre la RT 41 para mediciones en situaciones similares, dado que esta RT (**la 41**) adopta al VNR como valor corriente básico de salida” (**el resaltado es nuestro**).

Entendemos que esta estimación debe hacerse con elementos que ofrezcan con un buen grado de precisión la proporción de esta producción. Aplicaríamos de este modo la norma general de la RT 17 referidas a los hechos posteriores a la fecha de cierre del período contable que permiten mejorar las estimaciones a esta fecha, que ya expresamos en el punto 3: Medición contable.

Queremos dejar en claro que la norma habla de valuar al “**valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta**”, pero dado que este valor no existe en el mercado para este tipo de bienes, nos parece que esta propuesta sería una forma acertada de arribar a dicho valor.

Siguiendo con nuestro caso práctico, la empresa cierra el ejercicio contable el 31/12/2018, con lo cual debemos valuar la producción de los terneros a esa fecha, en donde ya han nacido, pero aún no se ha completado su proceso productivo.

En el caso planteado estamos en condiciones de utilizar la primera de las opciones, es decir valuar los activos biológicos al valor razonable menos los gastos en el punto de venta, entendiendo a este como el valor proporcional de la producción a fecha de cierre de ejercicio, calculándolo de la siguiente manera:

El valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta del kg. de ternero en el mes de diciembre 2018 en el mercado en el que opera el productor (el remate feria de la zona) es de \$45, y los terneros alcanzaron, al momento del reparto (en marzo 2019), en promedio unos 180 kg.. El porcentaje de destete fue de un 80%, y en el contrato ambos contratantes acordaron repartirse los terneros en un 50% para cada uno.

A los efectos de los cálculos, sabemos que los terneros nacieron en setiembre 2018 con aproximadamente 30 kg. y engordaron a razón de 25 kg. por mes, por lo tanto, al llegar el mes de diciembre 2018, nos encontramos con animales que pesan en promedio 105 kg. cada uno, es decir que se desarrollaron en un 60% (redondeamos la cifra que surge de $105 \cdot 100 / 180$). El total de animales que llegaron al destete es de 120 ($150 \cdot 80\%$).

A los efectos de facilitar los cálculos, no vamos a tener en cuenta la contabilización de los terneros al nacimiento, ni tampoco la mortandad de los mismos, sólo contabilizaremos la producción neta, con los animales que llegaron al final del proceso.

Para valuar la producción que le corresponde al capitalista y a su vez el crédito por capitalización al cierre haremos la siguiente cuenta: $60 \text{ terneros} \times 180 \text{ kg.} \times 45\$/\text{kg.} \times 60\% = \291.600 , teniendo en

⁴ Torres, Carlos Federico, “Efectos prácticos de las modificaciones introducidas a las normas contables profesionales referidas a la actividad agropecuaria”, Consultorio Agropecuario, Setiembre 2018, Editorial Errepar

cuenta que 180 kg. es el peso que alcanzarán al momento del destete, que \$45 es el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta de la fecha de cierre de ejercicio y que a él le corresponden 60 animales.

Al cierre del ejercicio, el asiento será el siguiente:

Diciembre 2018

Créditos por capitalización	291.600,00	
Resultado por el contrato de capitalización		291.600,00
Por el reconocimiento del nacimiento y engorde de los terneros que corresponden al capitalista		

De esta manera, en los estados contables del capitalista nos quedará registrado el contrato, de la siguiente manera:

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

ACTIVO CORRIENTE

CUENTAS POR COBRAR

Créditos por capitalización	291.600,00
Reproductores hembra en capitalización	1.275.000,00

ESTADO DE RESULTADOS

Resultados por el contrato de capitalización	291.600,00
Resultado por tenencia	30.000,00
<hr/>	
GANANCIA DEL EJERCICIO	321.600,00

Ejercicio siguiente: finalización del contrato

Posteriormente, en marzo 2019 se procederá a repartir los frutos. Los terneros alcanzaron los 180 kg. y se repartieron entre ambos contratantes, recibiendo cada uno 60 terneros. En este momento, el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta del kg. de ternero alcanzó los \$65.

Para calcular el ingreso por producción de los terneros, haremos el siguiente cálculo: 60 terneros x 180 kg. x \$65 = \$702.000.

En este caso registraremos los siguientes asientos:

Marzo 2019

Hacienda vacuna	702.000,00	
Créditos por capitalización		291.600,00
Resultado por el contrato de capitalización		410.400,00
Por el ingreso de los terneros al patrimonio y el reconocimiento del resultado por el contrato de correspondiente al ejercicio		

Reproductores hembra	1.275.000,00	
Reproductores hembra en capitalización		1.275.000,00
Por la recepción de los reproductores hembra cedidos en capitalización		

Luego reconoceremos el descenso del precio de los reproductores, desde la fecha en que fueron cedidos en capitalización hasta su reingreso al patrimonio, dado que se trata de animales más viejos que los que se recibieron. Esta diferencia de precio se convertirá para el capitalista en un resultado por el contrato de capitalización (negativo), el cual se expondrá neto del obtenido por la producción de los terneros. Supongamos que ahora cada vaca tiene un costo de reposición en el mercado feria de la zona donde opera la firma de \$8.000. Por lo tanto el valor del asiento será de \$1.275.000 – (\$8.000 x 150 animales) = \$75.000

El asiento será el siguiente:

Resultado por el contrato de capitalización	75.000,00	
Reproductores hembra		75.000,00
Para reconocer el ajuste del Activo al valor de reposición al momento de la entrega		

Por último, al cierre del ejercicio se obtendrán los resultados por tenencia y por producción nuevamente, por el aumento de kg. de los terneros recibidos y por el cambio en los precios de toda la hacienda.

3.1.1.2.2.- Caso 2: Al cierre del ejercicio ya se han destetado los terneros y separado para cada contratante

En este caso vamos a suponer que el cierre del ejercicio se produce el 30/06/2019, y los datos para efectuar los cálculos son los mismos que utilizamos para el Caso 1.

Los asientos a realizar serían los mismos que acabamos de mostrar para la finalización del contrato del Caso 1, excepto aquel en el que se registra el resultado por el contrato de capitalización, ya que sería la primera vez que registraríamos este ingreso en la contabilidad del capitalista, por lo tanto, lo registraríamos por única vez en un solo asiento:

Marzo 2019

Hacienda vacuna	702.000,00	
Resultado por el contrato de capitalización		702.000,00
Para reconocer el resultado del contrato de capitalización proveniente del nacimiento y destete de los terneros obtenidos a través de dicho contrato		

3.1.2.- Contabilidad del capitalizador

3.1.2.1.- Al inicio del contrato

El capitalizador recibe las hembras físicamente, pero legalmente, no son de su propiedad. Es necesario reflejar contablemente esta situación, aunque no se genere una variación patrimonial. Resulta aconsejable recurrir a la utilización de cuentas de orden que permitan el ingreso del contrato al sistema. En este caso, la cuenta deudora corresponde al objeto del contrato y la cuenta acreedora, al sujeto con el que se asume el riesgo o compromiso. El importe del asiento es el costo de reposición de los animales recibidos medido al momento del ingreso, ya que se trata de Activos biológicos no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad.

El asiento a registrar por el capitalizador es:

Enero 2018

Reproductores hembra recibidos en capitalización	1.275.000,00	
Acreedores por capitalización		1.275.000,00
Para reconocer la recepción de las hembras recibidas en capitalización		

3.1.2.2.- Desarrollo y finalización del contrato

Al momento de cierre del ejercicio podrán presentarse las situaciones mencionadas en el apartado 3.1.1.2.

3.1.2.2.1.- Caso 1: Al cierre del ejercicio han nacido los terneros, pero aún no fueron destetados

Como ya mencionamos cuando analizamos el contrato para el capitalista, antes del destete, en el mercado, los terneros sólo tienen valor si se los vende al pie de la madre, pero en este caso, el capitalizador sólo recibirá, como parte de pago, un porcentaje de los terneros producidos y las madres no son de su propiedad, ni lo serán al finalizar el contrato, por lo tanto, dado que no poseen un valor de mercado en su condición actual, pero sí con un proceso de desarrollo más avanzado o completado, utilizaremos para valuarlos, las técnicas explicitadas para este tipo de casos.

Como ya vimos en el caso del capitalista, el capitalizador al final del contrato recibirá en total 60 terneros (150 x 80%/2), valuados a un valor de \$291.600, que al cierre del ejercicio constituyen su ingreso por producción.

También, al igual que hicimos al inicio del contrato, debemos contabilizar la totalidad de los terneros destetados que son de propiedad del capitalista hasta tanto se repartan los frutos, valuados al valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta, de fecha de cierre de ejercicio. La cifra para valuar a los terneros se calculará de la siguiente manera: 120 terneros x 180 kg. x \$45 x 60% = \$583.000

Los asientos a contabilizar son los siguientes:

Diciembre 2018

Terneros al pie de la madre en capitalización	583.200,00	
Producción		291.600,00
Acreedores por capitalización		291.600,00
Por el reconocimiento contable del nacimiento y engorde de los terneros hasta el fin del ejercicio		

Ahora debemos calcular como contrapartida, el costo de producción, al que le asignaremos los gastos necesarios para alimentar y abonar la sanidad de los animales durante el período.

Para la alimentación de las vacas de cría el capitalizador utilizó una pastura perenne que ya tenía implantada, la cual amortizamos en este ejercicio por \$25.000 y abonó honorarios al veterinario por \$15.000. Para simplificar el caso suponemos que tanto la implantación de las pasturas como el pago de los honorarios al veterinario ya fueron contabilizados.

Además, consumió 20 rollos de pasto que tenía en el activo, los cuales se encontraban valuados a \$800 c/u (\$16.000) y al momento de su consumo el valor ascendía a \$1000 c/u (\$20.000).

Primero, llevamos los rollos al valor que tenían a la fecha de su consumo (\$20.000-\$16.000=\$4.000). Esta valuación generará como contrapartida un resultado por tenencia.

Rollos	4.000,00	
Resultado por tenencia		4.000,00
Para llevar los rollos a su costo de reposición a fecha de consumo		

Luego, calculamos el costo de producción del capitalizador

Costo de producción terneros	61.000,00	
Amortización pasturas		25.000,00
Honorarios veterinarios		16.000,00
Rollos		20.000,00
Por el reconocimiento del costo de producción del período		

De esta manera, en los estados contables del capitalizador nos quedará registrado de la siguiente manera:

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

ACTIVO CORRIENTE

ACTIVOS BIOLÓGICOS

Terneros al pie de la madre en capitalización	583.200,00
Reproductores hembra recibidos en capitalización	1.275.000,00

PASIVO CORRIENTE

CUENTAS POR PAGAR

Acreeedores por Capitalización 1.566.000,00

ESTADO DE RESULTADOS

Ingreso por producción	291.600,00
Costo de producción	- 61.000,00
<i>Resultado por producción</i>	230.600,00
Resultado por tenencia	4.000,00
<hr/>	
GANANCIA DEL EJERCICIO	234.600,00

Como se observa, en el Activo del capitalizador se exponen las cuentas de orden “Terneros al pie de la madre en capitalización” y “Reproductores hembra recibidos en capitalización”, que tienen como contrapartida un pasivo de orden expresado en la cuenta “Acreeedores por capitalización”, ya que, si bien están en poder del capitalizador circunstancialmente, no son de su propiedad. Esta última cuenta refleja el valor de los reproductores hembra más los terneros que son propiedad de capitalista: \$291.600 + \$1.275.000 = \$1.566.000.

Ejercicio siguiente: finalización del contrato

Siguiendo con el caso planteado, ahora debemos registrar lo que sucede al momento de separar los frutos.

Recordemos que los animales pesan 180 kg. al momento del destete y que su valor de mercado es de \$65 el kg. El total de los terneros destetados es de 120 y se reparten en partes iguales para cada uno de los integrantes del contrato. Se agregan al costo de producción \$25.000, (compuesto por \$5000 de semillas, \$14.000 de labores de terceros y \$6.000 de fertilizante) en concepto de verdeo de verano utilizado para la alimentación de las madres y \$15.000 por insumos veterinarios. Desde el momento de su incorporación al patrimonio hasta su utilización, los insumos veterinarios sufrieron un incremento de \$200. El costo del verdeo de verano no sufrió modificaciones.

Efectuamos los siguientes asientos, sin tener en cuenta el IVA ya que no hace al objetivo de este trabajo:

Enero 2018

Labores de terceros	14.000,00	
Semillas	5.000,00	
Fertilizantes	6.000,00	
Insumos veterinarios	5.000,00	
Banco agropecuario s.a.		30.000,00
Por la adquisición de insumos y gastos para implantar el verdeo de verano y la sanidad de los animales		

Verdeos de verano	25.000,00	
Labores de terceros		14.000,00
Semillas		5.000,00
Fertilizantes		6.000,00
Por la implantación del verdeo de verano		

Veamos como hubiera sido el resultado de la capitalización para el capitalizador si no hubiera existido el corte por cierre de ejercicio:

- **Ingreso por producción total**

180 kg. x 120 terneros x 65 \$/kg. = \$1.404.000,00

Debemos tener en cuenta que el capitalizador sólo reconoce el 50% como ingreso por producción propio, es decir \$702.000.

- **Costo de producción**

Amortización pastura:	\$25.000,00
Honorarios veterinario:	\$16.000,00
Rollos	\$20.000,00
Verdeo de verano:	\$25.000,00
Insumos veterinarios:	<u>\$15.200,00</u>
TOTAL	\$101.200,00

- **Resultados por tenencia**

Rollos:	\$4.000,00
Insumos veterinarios:	<u>\$200,00</u>
TOTAL	\$4.200,00

El resultado es el siguiente:

Ingreso por producción	\$ 702.000,00
Costo de producción	<u>- \$ 101.200,00</u>
Resultado por producción	\$ 601.800,00
Resultado por tenencia	<u>\$ 4.200,00</u>
Ganancia neta	\$606.000,00

Este es el resultado, si no hubiera habido corte por cierre de ejercicio, pero como lo hubo, parte de estos resultados ya fueron reconocidos en el ejercicio anterior. A través del siguiente cuadro veremos el ajuste a practicar en el ejercicio siguiente:

Lo primero que debemos hacer es comparar lo registrado en el ejercicio anterior con el resultado total.

Caso 1	Estado de Resultados Ejercicio 1	Estado de Resultados Ejercicio 2	Cálculos auxiliares (Resultado total de la producción – resultados reconocidos en el primer ejercicio)
Ingreso por producción	\$291.600,00	\$410.400,00	= 702.000,00 – 291.600,00
Costo de producción	\$61.000,00	\$ 40.200,00	= 101.200,00 – 61.000,00
Resultado por producción	\$230.600,00	\$ 370.200,00	
Resultado por tenencia	\$4.000,00	\$200,00	=4.200,00 – 4.000,00
Resultado del ejercicio	\$234.600,00	\$370.400,00	

Efectuamos las siguientes registraciones de ajuste:

Marzo 2019

Insumos veterinarios	200,00	
Resultado por tenencia		200,00
Por la revaluación de los insumos veterinarios a fecha de consumo		

Costo de producción	20.200,00	
Insumos veterinarios		15.200,00
Verdeo de verano		25.000,00
Por la incorporación a costo de producción del verdeo de verano y los insumos veterinarios valuados a su fecha de consumo		

Seguidamente debemos contabilizar la entrega de los terneros fruto del contrato al capitalista y las hembras cedidas para llevar a cabo la reproducción

Acreeedores por capitalización	1.566.000,00	
Reproductores hembra recibidos en capitalización		1.275.000,00
Terneros al pie de la madre en capitalización		291.600,00
Por la entrega de los terneros y reproductores hembra al capitalista		

Por último, reconocemos el ingreso al patrimonio del capitalizador, de los terneros fruto del contrato

Hacienda vacuna	702.000,00	
Producción		410.400,00
Terberos al pie de la madre en capitalización		291.600,00
Por el ingreso por producción generado dentro del presente ejercicio		

3.1.2.2.- Caso 2: Al cierre del ejercicio ya se han destetado los terneros y separado para cada contratante

Como ya mencionamos, el cierre del ejercicio se produce el 30/06/2019. En este caso, determinaremos el ingreso por producción junto con el pasivo en especie que representan los terneros que se deben entregar al capitalista.

Los asientos a realizar son los siguientes:

Marzo 2019

Hacienda vacuna	702.000,00	
Producción		702.000,00
Por el ingreso por producción generado dentro del presente ejercicio		

Terneros en capitalización	702.000,00	
Acreedores por capitalización		702.000,00
Por el reconocimiento contable de la deuda en especie con el capitalista		

A continuación, calcularemos el costo de producción. Para ello primero debemos llevar los precios de los insumos a valores de reposición de la fecha de consumo y luego contabilizar el costo. Los asientos serían los siguientes:

Rollos	4.000,00	
Insumos veterinarios	200,00	
Resultado por tenencia		4.200,00
Por la revaluación de los costos de producción a fecha del consumo		

Costo de producción	101.200,00	
Amortización pasturas		25.000,00
Insumos veterinarios		15.200,00
Honorarios veterinario		16.000,00
Verdeo de verano		25.000,00
Rollos		20.000,00
Por la registración del costo de producción		

Finalmente se produce el reparto de los frutos y la entrega de los reproductores hembra al capitalista

Acreeedores por capitalización	1.977.000,00	
Reproductores hembra recibidos en capitalización		1.275.000,00
Terneros al pie de la madre en capitalización		702.000,00
Por la entrega de los terneros y reproductores hembra de su propiedad al capitalista		

Luego al cierre de ejercicio el capitalizador deberá reconocer los kilos que aumentaron los terneros destetados, que constituyen producción del ejercicio y el resultado por tenencia por cambio de precio de los kg. contabilizados al inicio.

4. CONCLUSIÓN

Como ya vimos, en el contrato de capitalización de cría cuando el cierre de ejercicio se produce antes del destete de los terneros, se genera un crédito en especie para el capitalista por los animales que recibirá al momento de la separación de los frutos y a su vez un resultado por el contrato de capitalización, equivalente al valor proporcional de los terneros a fecha de destete, que ya fue alcanzado al finalizar el ejercicio. El resultado por contrato de capitalización sólo se limita a los terneros que recibirá a cambio. A su vez, al finalizar el contrato tendrá un resultado por contrato de capitalización negativo, por la pérdida de valor de las reproductoras hembra que regresan a su patrimonio un año y medio más viejas. Esta circunstancia se da debido a las características propias del contrato de capitalización de cría, en donde desde su nacimiento, aunque no se haya producido la separación de los frutos, los animales pertenecen a cada uno de los co-contratantes en la proporción fijada en el contrato.

En cambio, cuando el desarrollo y finalización del contrato se producen en el mismo ejercicio no se generará un crédito sino que directamente se registrará el resultado por contrato de capitalización contra la entrega de los terneros que se reflejarán en la cuenta "hacienda vacuna".

En el caso del capitalizador, además de registrar el ingreso por producción de los animales que a él le corresponden registrará los costos incurridos en dicha producción. Asimismo, tendrá un Activo y Pasivo de orden por los terneros y reproductores hembra que pertenecen al capitalista, pero que se encuentran en su poder hasta la finalización del contrato.

Si hubiéramos optado por registrar los nacimientos y luego el restante ingreso por producción a la fecha de la medición, el resultado final del ejercicio hubiera sido el mismo, aunque en este caso se hubiera generado un menor resultado por producción complementado por un resultado por valuación a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.

5. BIBLIOGRAFÍA

TORRES, CARLOS FEDERICO: "Efectos prácticos de las modificaciones introducidas a las normas contables profesionales referidas a la actividad agropecuaria", Consultorio Agropecuario, Setiembre 2018, Editorial Errepar

TORRES, CARLOS FEDERICO: "Normas Contables para la Actividad Agropecuaria, Resolución Técnica 22, NIC 41, NIIF para PYMES, sección 34", 2010, Edit. Osmar Buyatti,

MARCOLINI, SILVINA – VIÑUELA, JULIÁN: “Tratamiento contable de la capitalización de hacienda de invernada”, Consultor Agropecuario Setiembre 2014, Editorial Errepar