



UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN

TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

ANÁLISIS DE LA NIC 41 AGRICULTURA Y SU APLICACIÓN EN URUGUAY AL CULTIVO DE SOJA



TUTOR: Cr. HUGO OTEGUI
COORDINADOR: Cr. JORGE PERAZZO

AUTORES: GABRIELA MUSA
NATALIA GARRONE
VALERIA CHAVES

MONTEVIDEO
URUGUAY
2010

ABSTRACT

El principal objetivo del presente trabajo, es desarrollar un análisis crítico de la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 “Agricultura”, declarada obligatoria en Uruguay por el decreto 162/04, especialmente aplicándola a la producción de soja.

En una primera instancia se analizan conceptos relacionados con la actividad agrícola, para lograr una mejor comprensión de la misma. Posteriormente se presentan datos que explican la evolución de la producción de soja en Uruguay y en el mundo, y por último se realiza el análisis del tratamiento contable de la actividad agrícola según la aplicación de la norma referida anteriormente.

La metodología utilizada consiste en recabar datos a través de consultas bibliográficas e información publicada en Internet, normas legales, normas internacionales de contabilidad, publicaciones relacionadas con el sector agrícola, entre otras. También se realizan una serie de entrevistas con diferentes personas, pretendiendo abarcar actividades relacionadas con la producción de soja, su comercialización así como el asesoramiento contable brindado al productor.

Teniendo en cuenta las características analizadas del mercado de la soja en el Uruguay, se concluye que la NIC 41 “Agricultura” es aplicable para la valuación de los activos biológicos y productos agrícolas y para el reconocimiento de las ganancias.

AGRADECIMIENTOS

Queremos agradecer especialmente al Cr. Hugo Otegui, nuestro tutor, por su dedicación y orientación en el desarrollo de este trabajo.

También extendemos nuestro agradecimiento, a las personas que de distintas formas colaboraron en cada oportunidad que se les requirió, así como a las personas entrevistadas por la información proporcionada.

Finalmente, un reconocimiento muy especial a nuestras familias, por su apoyo incondicional brindado a lo largo de nuestra carrera.

INDICE**CAPITULO 1: AGRICULTURA, PRODUCCION Y COMERCIALIZACION**

1.1	Introducción	7
1.2	Agricultura	7
1.2.1	Conceptos generales de agricultura.....	7
1.2.2	Distintos tipos de agricultura.....	8
1.2.3	Problema medio ambiental: La erosión.....	9
1.3	Producción de soja en el mundo	11
1.3.1	Reseña histórica.....	11
1.3.2	Principales productores y consumidores de soja.....	13
1.4	La soja en el Uruguay	15
1.4.1	Expansión del cultivo de soja.....	15
1.4.2	Evolución de la producción de soja.....	18
1.4.3	Regulación de la producción de transgénicos.....	22
1.4.4	Nuevas formas empresariales en la agricultura.....	23
1.4.5	Nuevas formas de comercialización.....	24
1.4.6	Financiamiento.....	25
1.4.7	Infraestructura y logística.....	27
1.5	Datos estadísticos del sector	28
1.5.1	Datos relativos a los cultivos de verano.....	28
1.5.2	Distribución de superficies cultivadas de soja por departamentos.....	31
1.6	Industrialización de la soja en Uruguay	32
1.7	Mercado internacional de la soja	33
1.7.1	Consideraciones generales.....	33
1.7.2	Principales causas del incremento de producción en la región.....	37
1.7.3	Exportación de soja: datos estadísticos.....	39

CAPITULO 2: DESCRIPCION DEL PROCESO PRODUCTIVO

2.1	Morfología de la soja	44
2.2	Ciclo productivo	45
2.3	Influencia sobre la fertilidad del suelo	49

2.4	Inoculación de la soja	50
2.5	Manejo de plagas	50
2.6	Rendimiento del cultivo	51

CAPITULO 3: NORMATIVA CONTABLE

3.1	Introducción	53
3.2	Necesidad de una norma contable para regular la actividad agropecuaria	55
3.3	Elementos de un modelo contable	59
3.3.1	Unidad de medida.....	59
3.3.2	Valuación de activos y pasivos.....	60
3.3.3	Concepto de Capital a mantener.....	64
3.3.4	Criterio de realización de la ganancia.....	66

CAPITULO 4: ANALISIS DE LA NIC 41 “AGRICULTURA”

4.1	Objetivo y vigencia	69
4.2	Alcance de la Norma	69
4.3	Definiciones relacionadas con la actividad agrícola	70
4.4	Características de la actividad agrícola	71
4.5	Bienes según la NIC 41	73
4.6	Definiciones generales	75
4.7	Mercado agropecuario, conceptos y características	75
4.8	Criterio de valuación de la NIC 41	76
4.9	Reconocimiento de ganancias y pérdidas	80
4.10	Subvenciones del Gobierno	82
4.11	Información a revelar	83
4.12	Modificaciones en las NIC’s luego del surgimiento de la NIC 41	85

CAPITULO 5: NIC 41 APLICADA A LA PRODUCCION DE SOJA

5.1	Alcance	91
5.2	Definiciones	91
5.3	Existencia de mercado activo	92
5.4	Determinación del valor razonable para la soja	93

5.5 Reconocimiento y medición.....	93
CAPITULO 6: CONCLUSIONES.....	106
ANEXO 1: ENTREVISTAS.....	112
ANEXO 2: DECRETOS Y NORMA CONTABLE.....	135
BIBLIOGRAFIA.....	155

CAPITULO 1: AGRICULTURA, PRODUCCION Y COMERCIALIZACION

1.1 Introducción

En este capítulo se desarrollan en primer lugar conceptos generales de agricultura.

Luego el trabajo se centra en la producción de soja, realizándose una reseña histórica a nivel mundial y nacional, ofreciendo al lector datos estadísticos del sector agrícola, particularmente haciendo énfasis en la producción de este grano.

Finalmente se brinda información sobre la industrialización en el exterior y en el Uruguay, las nuevas formas de comercialización, las nuevas formas empresariales en el sector y un breve análisis del mercado internacional.

1.2 Agricultura

Dada la importancia económica que la agricultura tiene en la economía mundial, es necesario identificar y mencionar las características particulares de dicha actividad.

1.2.1 Conceptos generales de agricultura

El surgimiento de la agricultura fue un paso clave en el desarrollo de la humanidad, al hacer crecer la disponibilidad de alimentos para la población. Es una actividad de gran importancia estratégica como base fundamental para el desarrollo y riqueza de las naciones, transformando el medio ambiente natural, con el fin de hacerlo más apto para el crecimiento de los cultivos.

Según la definición de la Real Academia Española (edición 22), agricultura es la labranza o cultivo de la tierra, o el arte de cultivar.

El cultivo de la tierra incluye todos los trabajos relacionados al tratamiento del suelo y/o la plantación de vegetales, normalmente con fines alimenticios.

Todas las actividades económicas que abarca el sector agrícola, tienen su fundamento en la explotación del suelo o de los recursos que éste origina, en forma natural o por la acción del hombre, dentro de los cuales se encuentran: cereales, frutas, hortalizas, pasto, forrajes y otros variados alimentos vegetales.

Esta actividad es importante como abastecedora de bienes de consumo, materias primas para la industria, su exportación directa o a través de su utilización para la producción de otros bienes, así como una fuente de ingresos fiscales.

La actividad se desarrolla en un entorno cambiante, debido a las condiciones climáticas, la variación en los precios internacionales de insumos y productos, cambios en las políticas públicas, tanto en nuestro país como en países vecinos, la apertura económica y las modificaciones en la regulación.

En la actualidad los trabajadores agrícolas hacen uso de la tecnología y de la ingeniería genética, para mejorar la productividad del suelo y el rendimiento de los cultivos. La ciencia ha logrado que las semillas sean más resistentes a las plagas y puedan adaptarse a los distintos climas y suelos.

1.2.2 Distintos tipos de agricultura

Los tipos de agricultura pueden dividirse según distintos criterios de clasificación:

1) Según su dependencia del agua:

De secano: es la agricultura producida sin aporte de agua por parte del agricultor, nutriéndose el suelo de la lluvia y/o aguas subterráneas.

De regadío: se produce con el aporte de agua por parte del agricultor, mediante el suministro a través de cauces superficiales naturales o artificiales, o con la extracción de aguas subterráneas provenientes de pozos o acuíferos.

2) Según se pretenda obtener el máximo rendimiento o la mínima utilización de otros medios de producción:

Agricultura intensiva: Esta forma de cultivo es propia de zonas con gran presión demográfica y/o escasa disponibilidad de tierras cultivables, que permite obtener un mayor volumen de producción por unidad de superficie.

Es un sistema de producción agrícola, que hace un uso intenso de los medios de producción, es decir, mano de obra, insumos y capital, especialmente de las instalaciones. (Definición de enciclopedia virtual Wikipedia).

Agricultura extensiva: utiliza una mayor superficie, por lo cual se desarrolla en regiones con bajas densidad de población y/o disponibilidad de grandes áreas cultivables, produciendo menor presión sobre el lugar y sus relaciones ecológicas, aplicando poca mano de obra, por hallarse en la actualidad generalmente muy mecanizada. Los rendimientos por hectárea suelen ser poco elevados, pero en conjunto resultan aceptables. (Definición de enciclopedia virtual Wikipedia).

1.2.3 Problema medio ambiental: La erosión

El agricultor se enfrenta ante un gran problema medio ambiental que afecta a la tierra, la erosión.

La erosión es un fenómeno geológico natural, por el cual las corrientes de agua o el viento desprenden partículas del suelo depositándolas en otro lugar, siendo especialmente preocupante ya que afecta a uno de los elementos básicos para la vida: la fertilidad de los suelos.

Para disminuir los problemas ocasionados por la erosión, se debe aplicar Agricultura de Conservación. Dentro de ella se encuentran:

Siembra Directa; significa sembrar un cultivo sobre el rastrojo (vegetación muerta) de un cultivo anterior. Para ello se utiliza una sembradora, especialmente diseñada para trabajar sobre suelos que no han recibido un laboreo previo (desde la recolección del cultivo hasta la siembra del siguiente), excepto para la aplicación de fertilizantes.

Este sistema de siembra, procura establecer permanentemente una productividad alta del suelo, conservando un medio ambiente ecológico equilibrado. Además aumenta la humedad del suelo y la infiltración de agua, reduce las temperaturas del mismo (por la cobertura continua del suelo, manteniendo los rastrojos de cultivo en la superficie) aumentando el contenido de materia orgánica, lo que impacta favorablemente en la productividad de los cultivos.

Laboreo Mínimo; consiste en labrar el suelo superficialmente, unos días antes de la siembra, mediante herramientas de labranza vertical (aflojan el suelo sin invertirlo, ni desplazarlo). En el caso de laboreo sin inversión, el suelo se labra inmediatamente después de la recolección, para incorporar restos de cosecha a efectos de proporcionar cobertura en el mismo.

Cultivos Cubierta. En esta modalidad se siembran determinadas especies, o se deja crecer la vegetación espontánea en el período de tiempo que hay entre cultivos anuales. Mediante la aplicación de herbicidas, se interrumpe el desarrollo de la cobertura vegetal, en el momento en que se considera la siembra del cultivo.

Por otro lado el agricultor tiene la opción de utilizar la labranza convencional, que se caracteriza por una labor principal, que entierra todos los residuos de rastrojo. El suelo queda descubierto y refinado de acuerdo al cultivo a realizar.

Es el sistema con más alto riesgo de erosión. Este riesgo puede reducirse, demorando la labor de arado, de manera que los rastrojos permanezcan más tiempo en la superficie, o dejando el suelo arado sin refinar hasta la proximidad de la siembra, haciéndolo moderadamente en ese momento.

1.3 Producción de soja en el mundo

1.3.1 Reseña histórica

La soja es nativa del este asiático, originaria del norte y centro de China y data aproximadamente del siglo XI AC. Fue descubierta por el emperador chino Sheng-Nung, quien disponía de grandes áreas cultivadas con la leguminosa, y se dedicaba a estudiar sus propiedades alimenticias y medicinales.

Los chinos la consideraban como una de las semillas sagradas además del arroz, el trigo, la cebada y el mijo, y era utilizada como alimento y también en la medicina debido a las vitaminas que contiene.

Según la tradición, los monjes budistas introdujeron este grano en Japón en el siglo VII DC, convirtiéndose luego en un cultivo popular. El comercio marítimo lo popularizó en Oriente, transportándolo como un valioso cargamento entre las mercaderías.

Las primeras semillas plantadas en Europa provenían de China, introducida por misioneros, así como marinos holandeses y portugueses que la traían como novedad y su siembra se realizó por primera vez en París en 1740. En 1875 y los años subsiguientes, se trató de difundir este cultivo por Europa, pero la

producción no se extendió, probablemente por falta de conocimiento sobre su cultivo y la existencia de condiciones climáticas inadecuadas.

En 1765 se introdujo en los Estados Unidos de Norte América (en el estado de Georgia) desde China. Sin embargo no fue sino hasta el año 1840, donde se produce la gran expansión del cultivo en ese país, liderando la producción mundial de soja a partir de 1954 hasta la actualidad.

En Brasil la soja fue introducida en 1882, pero su expansión comienza a mediados de la década de 1950, como complemento en la rotación anual de cultivo de trigo, que era incentivado por el gobierno en esa época. La buena adaptación del cultivo de soja a este sistema, la consolidó como cultivo de exportación en los años '70, conjuntamente con la creciente demanda en el mercado mundial. Durante los años '80 la expansión se mantuvo y durante los '90 se fortaleció, mediante la aplicación de políticas de liberación comercial, apertura de la economía, fomento de la inversión extranjera y promoción de la agricultura empresarial orientada a la exportación.

En Argentina las primeras plantaciones de soja se hicieron en 1862, pero sin éxito. La producción de la oleaginosa comienza a crecer a fines de la década de 1970, registrándose crecimientos importantes en el período 1980-2007, pasando de representar el 10% de la producción de granos a más del 50%. A partir de 1996, con la autorización de la liberación de la soja transgénica, que hoy constituye el 99% de la semilla sembrada, este dinamismo adquirió un nuevo impulso que produjo un aumento constante en la producción y la industrialización de la oleaginosa.

En Paraguay el cultivo data de 1970 con una producción que comenzó a crecer aceleradamente. La expansión de la soja en este país, se relaciona con su estrecha asociación con productores brasileños, que se fueron instalando en la zona fronteriza.

1.3.2 Principales productores y consumidores de soja

Según datos publicados por el Departamento de Agricultura de EE.UU (USDA), en el período 2007-2008 los cinco principales productores de soja son Estados Unidos (EE.UU), Brasil, Argentina, China e India.

Producción mundial de soja 2007-2008

	MILLONES TONELADAS	PARTICIPACION
HEMISFERIO SUR		
BRASIL	61,0	28,0%
ARGENTINA	46,5	21,3%
PARAGUAY	6,8	3,1%
BOLIVIA	1,9	0,9%
URUGUAY	0,8	0,3%
OTROS	0,3	0,1%
SUB – TOTAL	117,3	53,7%
HEMISFERIO NORTE		
EE.UU.	70,4	32,2%
CHINA	13,5	6,2%
INDIA	9,3	4,3%
CANADA	2,7	1,2%
UE	1,0	0,4%
OTROS	4,1	1,9%
SUB – TOTAL	100,9	46,3%
TOTAL	218,2	100%

Fuente: USDA, agosto 2008

Brasil es el segundo productor mundial de soja, el cuarto productor de harina y aceite de soja y el segundo exportador de granos y derivados, con una superficie estimada de siembra de unos 22 millones de ha para 2008-2009.

Además es el país sudamericano con mayor potencial de expansión de soja disponiendo de unas 66 millones de ha, con potencial de ser incorporados a la producción agrícola.

Argentina se convirtió en el primer exportador de harina y aceite de soja y en el tercer exportador mundial del grano. En términos de superficie la soja ocupó un 53% de la superficie de cultivos agrícolas, con 18 millones de ha en la zafra 2007-2008. Este país podría aumentar su superficie para la producción de granos en 5 a 6 millones de ha.

Paraguay es el sexto productor y el cuarto exportador mundial de soja.

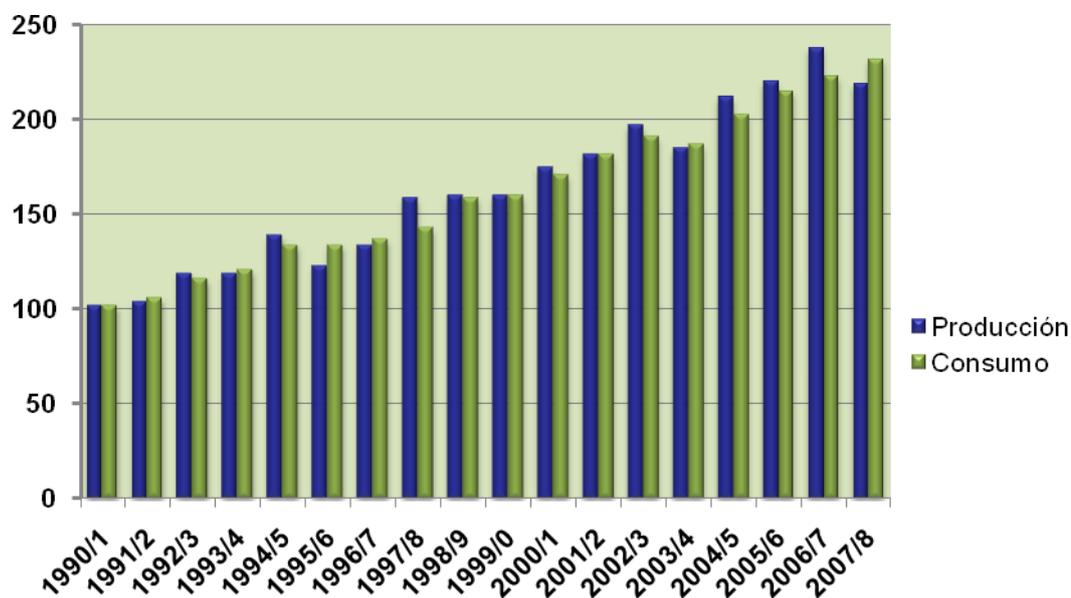
Por su parte China es el cuarto productor de soja, cultivando una superficie entre 8 y 9 millones de ha para obtener 15 millones de toneladas. Debido a que su producción no es suficiente para abastecer su demanda interna China constituye el primer importador mundial de este grano adquiriendo el 99 % a Argentina, Brasil y EE.UU.

Consumo mundial de soja 2007 - 2008

	MILLONES TONELADAS	PARTICIPACION
HEMISFERIO SUR		
BRASIL	35,5	15,4%
ARGENTINA	37,3	16,2%
PARAGUAY	2,6	1,1%
BOLIVIA	1,4	0,6%
URUGUAY	0,1	0,0%
OTROS	2,7	1,2%
SUB – TOTAL	79,6	34,5%
HEMISFERIO NORTE		
EE.UU.	51,4	22,3%
CHINA	48,7	21,1%
UE	15,4	6,7%
INDIA	8,5	3,7%
JAPON	4,3	1,8%
MEXICO	3,8	1,7%
OTROS	19,3	8,4%
SUB – TOTAL	151,3	65,5%
TOTAL	230,9	100%

Fuente: USDA, agosto 2008

Producción y consumo mundial de soja (Millones de toneladas)



Fuente: USDA, agosto 2008

1.4 La soja en el Uruguay

1.4.1 Expansión del cultivo de soja

A partir del año 2000 en el Uruguay, tal como previamente había ocurrido en la región del Mercado Común del Sur (Mercosur), comenzaron a ocurrir cambios en la agricultura de secano.

El factor principal de este dinamismo es la expansión en la demanda mundial de oleaginosos, basado en un cambio del entorno económico, social y transformaciones ocurridas en la base productiva, con nuevos agentes económicos que pasan a realizar esta actividad.

La expansión del cultivo de soja en Uruguay se debe tanto a productores ganaderos que reconvirtieron su producción hacia la agricultura, así como a la inversión por parte de productores y empresas extranjeras (mayoritariamente argentinos) que arrendaron y adquirieron tierras con esta finalidad.

Estos nuevos actores llegaron a nuestro país por varios motivos, a saber: el bajo precio de la tierra (aproximadamente un 50% inferior que en Argentina) aún cuando la productividad de la misma pueda ser menor, la ausencia de impuestos nacionales sobre la exportación (en Argentina, la soja y sus subproductos están gravados actualmente con un impuesto del 35%, pero que llegó al 40%) y las buenas condiciones agroclimáticas.

A todo ello, se agrega el fácil uso y aplicación de la tecnología necesaria para trabajar este cultivo y el aumento del precio internacional de este grano.

El avance del capital en la agricultura, ha contribuido a valorizar crecientemente el recurso tierra en Uruguay, elevando su renta e incrementando notablemente la superficie vendida.

Las buenas tierras argentinas para el cultivo de soja se cotizan a U\$S 10.000 la ha, mientras que en Uruguay oscilan entre U\$S 2.000 y 5.000. Pero estas mismas tierras valían unos 400 U\$S la ha en el año 2000.

En el mercado de arrendamientos, se registraron importantes incrementos en la superficie arrendada (en 2007 superó las 800.000 ha) y la renta de la tierra aumentó un 320%, alcanzando el mayor precio de arrendamientos con U\$S 224 la ha.

Frente a la posibilidad de obtener mayores ganancias, muchos productores deciden arrendar sus tierras a los “pools de siembra” (empresas agrícolas de mayor escala) de soja.

Esta tendencia al incremento sostenido de la renta de la tierra, tiene dos consecuencias: 1) el surgimiento de un nuevo tipo social, el productor que atraído por los precios altos, decide colocar sus tierras en arrendamiento para que sean explotadas por las empresas sojeras, y 2) agudiza la competencia por la tierra, de modo que la empresa familiar, sector tradicionalmente carente de tierra y recursos, se enfrenta a crecientes dificultades para incrementar su escala de producción, viéndose incluso forzada a vender o arrendar sus tierras.

La soja ocupa alrededor del 60% de las tierras dedicadas a la agricultura y sigue aumentando todos los años. El girasol, que representaba previamente el 40% de la superficie cultivada, se redujo al 8,5% en 2007 y el maíz pasó del 30% a sólo el 11,6%.

En 2001, las explotaciones mayores a 1.000 ha ocupaban el 7% de la superficie agrícola, mientras que en 2006 controlaban el 15%, produciendo el 57% de la soja; representando sólo el 7% del total de productores (54 productores concentraron más de la mitad de la producción de soja). Entre 2000 y 2005, el 47% de los productores agrícolas familiares (con un promedio de 216 ha) abandonaron la agricultura, al mismo tiempo que los grandes empresarios agrícolas ganaderos pasaron de un promedio de 1.878 a 3.309 ha por productor.

La expansión del negocio sojero ha contribuido a profundizar el proceso de concentración y extranjerización de la tierra y la producción. Si bien históricamente este fenómeno no superó el 10% del territorio y solía involucrar principalmente a extranjeros residentes en el país, en los últimos años se han registrado cambios importantes debido al avance de los agro-negocios en diferentes ramas de la actividad agropecuaria (por ejemplo forestación, soja, arroz).

Otro aspecto a destacar, es la mecanización del cultivo y la abundante utilización de herbicidas, lo que redundo en un bajo número de puestos de trabajo. Uno de los cambios más significativos ha sido la adopción de la

siembra directa como sistema de labranza, que combinando innovaciones químicas y mecánicas, elimina el laboreo físico, reduciendo la cantidad de labores para la siembras con la consiguiente disminución de la demanda de trabajo humano.

El incremento del área de cultivo de soja, se localiza fundamentalmente en la zona agrícola tradicional del litoral oeste del país, donde se ubican las mejores tierras (Salto, Paysandú, Río Negro, Soriano, Colonia). No obstante, el noreste no es la excepción, ya que departamentos históricamente ganaderos, como Tacuarembó, Rivera y Cerro Largo, reciben cada vez más interesados en hacer agricultura, en virtud que la producción extensiva es más económica, debido a la disponibilidad de tierras por las que se abonan rentas menores.

Según una entrevista realizada al Encargado General de Producción de la empresa Agronegocios del Plata, Ing. Agr. Carlos Dalmás, por la publicación “El País Agropecuario” en febrero de 2008, para suelos con capacidades de producción comparables, se pagan U\$S 300 la hectárea en Soriano, y entre U\$S 150 y U\$S 170 en la zona de Vichadero en Rivera por concepto de arrendamiento. Esta brecha en los precios del arrendamiento, se va reduciendo paulatinamente, en la medida en que existen otros elementos a tener en cuenta, como el costo del flete, U\$S 20 superior al menos por tonelada de grano comparada con el litoral, y la diferencia en la infraestructura vial, (mucho más favorable en la región del litoral oeste del país) en cuanto a los caminos para acceder a las nuevas chacras.

1.4.2 Evolución de la producción de soja

La Soja es el grano que más ha crecido en el comercio mundial en la última década, con un incremento del 102% en el volumen comercializado internacionalmente entre 1998-1999 y 2007-2008, mientras que granos como el trigo y el arroz aumentaron respectivamente un 12% y un 22%, según datos del USDA.

En Sudamérica, el crecimiento de la producción de esta oleaginosa ha sido particularmente intenso y en especial Uruguay tiene el record de expansión en la región, por haber sido el país donde más creció la producción de este grano, en menos tiempo.

Evolución de la producción de soja en Sudamérica de 2002-2003 a 2008-2009 en millones de hectáreas

(Mill ha)	2002/03	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08	2008/09*
Argentina	12,6	14	14,4	15,2	16,3	16,371	18
Brasil	18,448	21,52	22,917	22,229	20,7	21,3	22
Bolivia	0,71	0,863	0,92	0,95	0,85	0,73	0,72
Paraguay	1,55	1,936	2	2,426	2,4	2,6	2,75
Uruguay	0,077	0,247	0,278	0,309	0,366	0,415	0,55

Fuente: USDA, 2008

* Estimado

Entre 2002 y 2008 el área cultivada se incremento un 20% en Brasil, un 45% en Argentina, un 80% en Paraguay y un 600% en Uruguay.

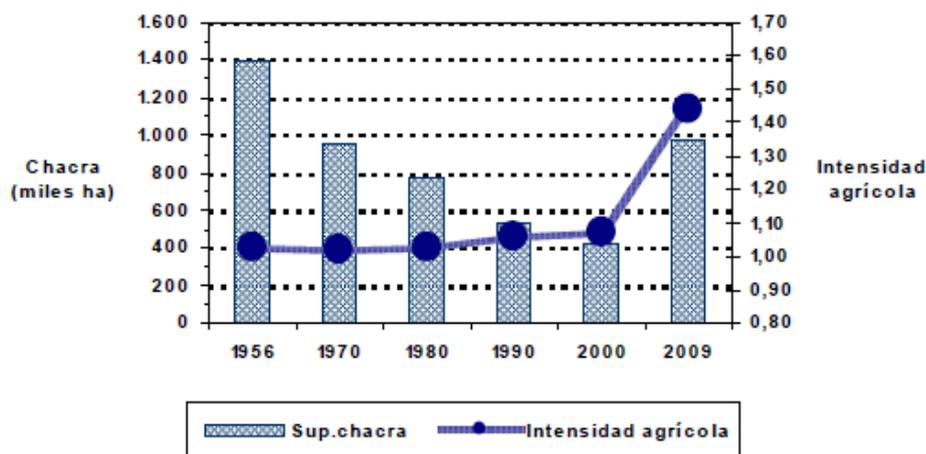
En Uruguay el complejo sojero ha procesado un gran crecimiento, acompañando y dinamizando la tendencia que se registra a nivel general en el sector agropecuario.

Según datos históricos, en la década de 1950 se registraron áreas destinadas a chacras (se deducen las siembras de segunda del total sembrado con cultivos, a fin de no duplicar dichas áreas) superiores a las actuales, alcanzando 1,4 millones ha, destacándose las siembras de invierno, principalmente las de trigo (800 mil ha).

Posteriormente se constatan caídas sistemáticas en el área agrícola hasta llegar a 400 mil ha en el año 2000, como consecuencia de la sequía iniciada en la primavera de 1999, fecha en la cual se produce un punto de inflexión.

El glifosato, la siembra directa y el mayor dimensionamiento de la maquinaria agrícola, sustituyen el laboreo convencional aumentando las superficies de chacras, intensificando el uso de las tierras agrícolas con el doble cultivo a partir de este período.

Evolución de la superficie de chacras de secano e intensidad agrícola

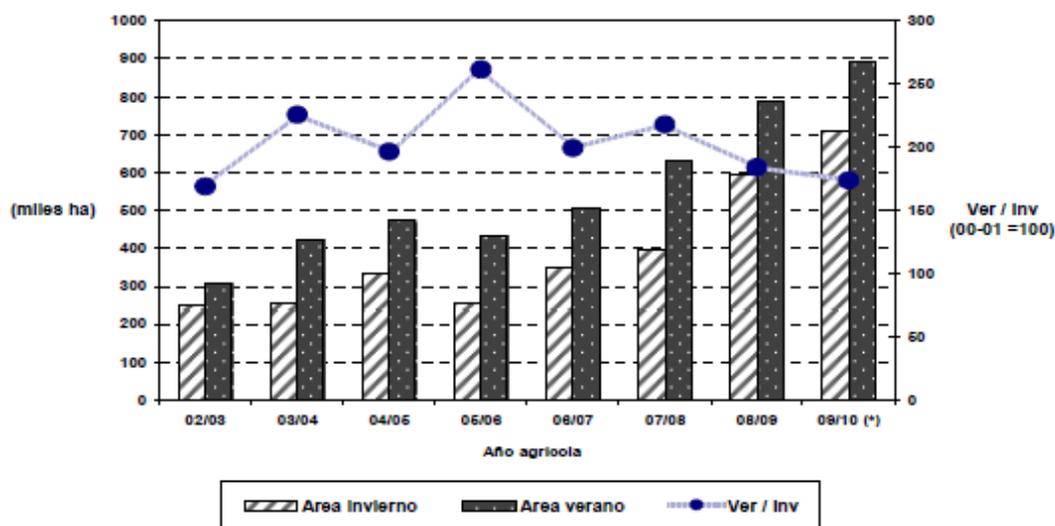


Fuente: MGAP - DIEA.

A partir del período 2002-2003 se revierte la ponderación de los cultivos de invierno y verano, pasando a predominar el área de verano, basado en el crecimiento registrado por los oleaginosos, principalmente la soja, impulsado por el incremento en los precios internacionales de los “commodities”.

Desde el año agrícola 2006-2007 se observa un repunte de los cultivos de invierno. Asimismo la soja supera las zafas anteriores debido a un aumento del área sembrada y no por causa de un aumento de rendimiento del cultivo.

Evolución del área de cultivos por estación y relación Verano/Invierno. Período 2002-2003 a 2009-2010



Fuente: MGAP - DIEA.

Según el siguiente cuadro se puede evaluar la variación tanto en el área sembrada, la producción así como el rendimiento de la soja.

Año	Área Sembrada Miles hectáreas	Producción Miles toneladas	Rendimiento Kg/ha
1999/00	8,9	6,8	764
2000/01	12,0	27,6	2.300
2001/02	28,9	66,7	2.308
2002/03	78,9	183,0	2.319
2003/04	247,1	377,0	1.526
2004/05	278,0	478,0	1.719
2005/06	309,1	631,9	2.011
2006/07	366,5	779,9	2.128
2007/08	461,9	772,9	1.673
2008/09	577,8	1028,6	1.780

Fuente: MGAP-DIEA

Desde el período 1999-2000 en adelante, se observa un incremento constante en los niveles de producción en términos de toneladas, pero así mismo acompañado por un rendimiento variable de kilogramos por hectáreas. Esta situación se refleja por ejemplo, con el rendimiento obtenido en el período 2008-2009 menor al promedio de los últimos diez años, razón por la cual el

aumento detectado en los niveles de producción son consecuencia de un permanente aumento en el área sembrada.

1.4.3 Regulación de la producción de transgénicos

La semilla utilizada en la producción es un 99% soja transgénica RR (introducida en 1998), la cual fue habilitada en 1997, en tiempos en que no había una comisión de evaluación de riesgo instalada en el país.

Es a partir del 30 de agosto de 2000, con el Decreto 249, que se crea la Comisión de Evaluación de Riesgo de Vegetales Genéticamente Modificados, integrada por un representante del: Ministerio de Ganadería, Agricultura y Pesca (MGAP); Instituto Nacional de Semillas; Instituto Nacional de Investigaciones Agropecuarias; Ministerio de Salud Pública (MSP) y Ministerio de Vivienda Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente (MVOTMA).

En el art. 1 se establece la necesaria autorización, otorgada por las autoridades competentes, para la introducción, uso y manipulación de vegetales y sus partes modificados genéticamente.

Dichas autorizaciones se otorgarán previa evaluación de los efectos sobre el medio ambiente, y eventuales riesgos para la salud humana y sanidad animal y vegetal, derivada de la aplicación de vegetales y sus partes modificados genéticamente.

El 29 de enero del 2007 el Poder Ejecutivo, a través del decreto 37/007, estableció una moratoria de 18 meses, en la aprobación de nuevos tipos de vegetales genéticamente modificados (GM), suspendiéndose el tratamiento de nuevas solicitudes de autorización, para introducir eventos de organismos vivos de origen vegetal y sus partes genéticamente modificados, para cualquiera de los propósitos definidos en el decreto 249/000, por parte de la Comisión de Evaluación de Riesgo de Vegetales GM.

El decreto establece una pausa, para poder generar nuevas y mejores normas y procedimientos sobre los transgénicos, analizando mejor las implicancias ambientales y comerciales de modo de articular mejor los ensayos en Uruguay con la información internacional.

En julio de 2008 el Poder Ejecutivo promulgó el decreto 353/08, que habilita la introducción, uso y manipulación de vegetales y sus partes genéticamente modificados, cualquiera sea la forma o el régimen bajo el cual se realicen, previa autorización concedida caso a caso, por las autoridades competentes.

Este Decreto deroga el Decreto 249/000 de 30 de agosto de 2000 y el Decreto 37/007 de 29 de enero de 2007, estableciendo asimismo la elaboración en el plazo máximo de un año, a partir de la vigencia del presente decreto, de un proyecto de Ley Nacional de Bioseguridad de Organismos GM.

1.4.4 Nuevas formas empresariales en la agricultura

En los últimos años se observa la llegada de nuevos actores a la agricultura uruguaya con base en los cultivos de secano, alcanzando todas las fases de la cadena productiva especialmente en las etapas agrícola y comercial.

En un inicio se observa esencialmente la llegada de agricultores de origen argentino con diferentes modelos de negocios. Luego aparecen actores centrados en la comercialización de granos, con una participación importante de empresas multinacionales en el comercio. Cabe agregar que existen actores que integran la agricultura y el comercio conjuntamente.

El grupo económico que busca optimizar la escala del negocio agrícola utilizando en forma intensiva el capital, es el nuevo gran agricultor que gana predominancia en el país. Arrienda tierra y contrata todos los servicios necesarios para desarrollar la actividad agrícola en un gran número de hectáreas y con ello beneficiarse de las economías de escala. Además

dispersa la producción en varias zonas del país para minimizar los riesgos de un clima adverso, diversificando de esta forma los riesgos climáticos. En resumen, la agricultura es para el grupo empresarial, un negocio financiero que reedita una utilidad superior al costo que tiene el financiamiento del capital.

Estos grupos agrícolas adoptan estructuras empresariales que implican una alta especialización de sus funciones, y existen diferencias entre estos grupos según los esquemas de negocios adoptados y las formas de vinculación con otros agricultores. Algunos integran la logística y la comercialización como servicio para captar granos de otros productores. Como se estableció anteriormente, estos nuevos actores no restringen su actividad a la producción, sino que también desarrollan la comercialización.

Varias empresas multinacionales deciden instalarse en Uruguay para la comercialización de los granos como consecuencia de la mayor producción de soja, lo que significa para el agricultor, tener mayores posibilidades de colocar su grano en un entorno de competencia entre los actores.

1.4.5 Nuevas formas de comercialización

La forma de comercialización de granos y en especial de la soja ha tenido cambios significativos. En particular este cultivo permite desarrollar un sistema comercial basado en el uso intensivo de contratos forward. Con esta modalidad, el agricultor tiene la posibilidad de fijar el precio de venta de la soja de forma anticipada a la entrega física. De este modo puede manejar el riesgo precio de su producto fijando el precio del grano durante el año, incluso cuando éste no existe realmente. El precio final de venta está compuesto por ventas parciales realizadas a lo largo del tiempo, manejando así mejor el riesgo comercial del cultivo, en especial si se compara esta forma de comercialización con la venta realizada en el momento de la cosecha.

En el mercado internacional, la soja es un producto cuya comercialización está vinculada fuertemente al uso de mercados de futuros, lo cual hace posible utilizar estos mercados financieros para manejar el riesgo precio del grano. La diferencia principal entre realizar venta forward y los mercados de futuros, es que en estos últimos existen más instrumentos financieros que permiten el manejo del riesgo precio de la soja, sin el compromiso de realizar la entrega física que sí exige el contrato forward. Existe la posibilidad de utilizar simultáneamente ventas forward e instrumentos financieros.

Las nuevas formas de negocio, los nuevos actores y los mejores mecanismos de comercialización, permiten un adecuado manejo del riesgo precio de la soja conduciendo con éxito el crecimiento del sector.

Según datos recabados en la Encuesta Agrícola Invierno 2009, el cultivo de soja es el que presenta la mayor proporción de productores que utilizan alguna forma de manejo de riesgo precio, a saber: de 713 productores, 176 que corresponden al 24% hacen coberturas mediante ventas forward y 165 productores que corresponden al 23% lo hacen con contratos de futuro. La preferencia por el uso del mercado de futuros se puede explicar por la alta correlación existente entre el precio del grano en el mercado FOB y el mercado de futuros de Chicago. Por lo tanto casi un 50% de los productores de soja en el Uruguay manejan de alguna forma el riesgo precio.

1.4.6 Financiamiento

Los requerimientos de capital circulante que enfrentan las empresas agrícolas durante el ciclo de cultivo, determina la importancia de contar con financiamientos acordes.

Productores agrícolas con financiamiento externo, según tamaño de chacra. Año agrícola 2008-2009

Tamaño de chacra (ha)	Productores con financiamiento externo		Superficie de chacra de quienes financiaron	
	Nº	% (1)	Miles has	% (2)
TOTAL	791	22.2	549	56.1
Menos de 100	357	13.5	15	29.8
101-500	275	46.9	69	45.5
501-1000	64	41.3	47	43.0
1001-2000	65	51.6	86	50.6
Más de 2000	30	50.8	333	66.6

Fuente: MGAP-DIEA, Encuesta Agrícola "Invierno 2009".

(1) Con respecto al total de productores agrícolas del estrato.

(2) Con respecto a la superficie de chacra total del estrato.

Del análisis del cuadro, surge que el porcentaje de financiamiento aumenta con la escala de las empresas, superando el 50% aquellas mayores a 1000 ha de chacra. Además, la superficie de chacra que explotan dichos productores, asciende a 419 mil ha, representando el 76% de la superficie de chacra total que manejan quienes se financiaron.

Según datos de la Encuesta Agrícola "Primavera 2008", el financiamiento propio constituye la principal fuente de fondos para prácticamente el 85% de las empresas, con independencia de la escala agrícola de las mismas.

El crédito ofrecido por proveedores y distribuidores es usado promedialmente por el 13,5% de las empresas, apreciándose una mayor utilización relativa a medida que crece la escala de las explotaciones.

El financiamiento bancario y otras opciones quedan reducidas a menos del 2% de las explotaciones.

1.4.7 Infraestructura y logística

El siguiente mapa refleja las características de la infraestructura vial de Uruguay, detectando una situación más favorable para los productores ubicados en la región del litoral oeste del país, por la mayor concentración de rutas en esa zona. Concomitantemente los nuevos productores de soja, ubicados al norte y centro del país, en zonas que no han sido tradicionalmente agrícolas enfrentan desventajas en este sentido, además de un mayor costo del flete.



Con respecto a la infraestructura portuaria, el principal punto de embarque de este grano (94% de las exportaciones) es el puerto de Nueva Palmira en el departamento de Colonia, ubicado a la salida de la Hidrovía Uruguay-Paraná. Está situado dentro de la principal área de producción del Litoral Oeste. Cuenta con una muy buena infraestructura portuaria, y una importante capacidad de almacenaje.

El resto de las exportaciones se efectúa por el puerto de Montevideo, que no dispone de los principales elementos para esta operativa, especialmente almacenaje y un sistema eficiente de embarque de grano.

1.5 Datos estadísticos del sector

1.5.1 Datos relativos a los cultivos de verano

Superficie sembrada total, superficie cosechada, producción y rendimientos, según cultivo. Año agrícola 2008-2009

Cultivo	Superficie (ha)		Producción (t)	Rendimiento (kg/ha)
	Sembrada	Cosechada		
Total	788.435	757.402		
Soja total	577.817	560.029	1.028.576	1.780
Soja 1	257.427	247.930	467.218	1.815
Soja 2	320.390	312.099	561.358	1.752
Girasol total	55.098	50.419	50.581	918
Girasol 1	34.133	33.020	34.395	1.008
Girasol 2	20.965	17.399	16.186	772
Maíz total	87.463	81.589	269.787	3.085
Maíz 1	68.701	62.970	188.979	2.751
Maíz 2	18.762	18.619	80.808	4.307
Sorgo total	68.057	65.365	324.216	4.764
Sorgo 1	34.974	33.308	163.231	4.667
Sorgo 2	33.083	32.057	160.985	4.866

Fuente: MGAP-DIEA, Encuesta Agrícola "Invierno 2009"

En la zafra 2008-2009 se estimó que la superficie sembrada con cultivos de verano alcanzaría 788,4 mil ha, determinando un aumento de un 28,3% en relación al verano anterior.

La soja mantiene un proceso ininterrumpido de expansión acumulando en el período 2008-2009, prácticamente el 75% del área total de verano. La

producción de aproximadamente 1 millón de toneladas constituye un record histórico.

Con respecto al girasol, se registra un aumento del área comparándola con la zafra anterior, llegando a un nivel no alcanzado desde el período 2005-2006. Sin embargo la producción resultó similar a la del año anterior porque los rendimientos fueron los más bajos desde la cosecha de 1999-2000.

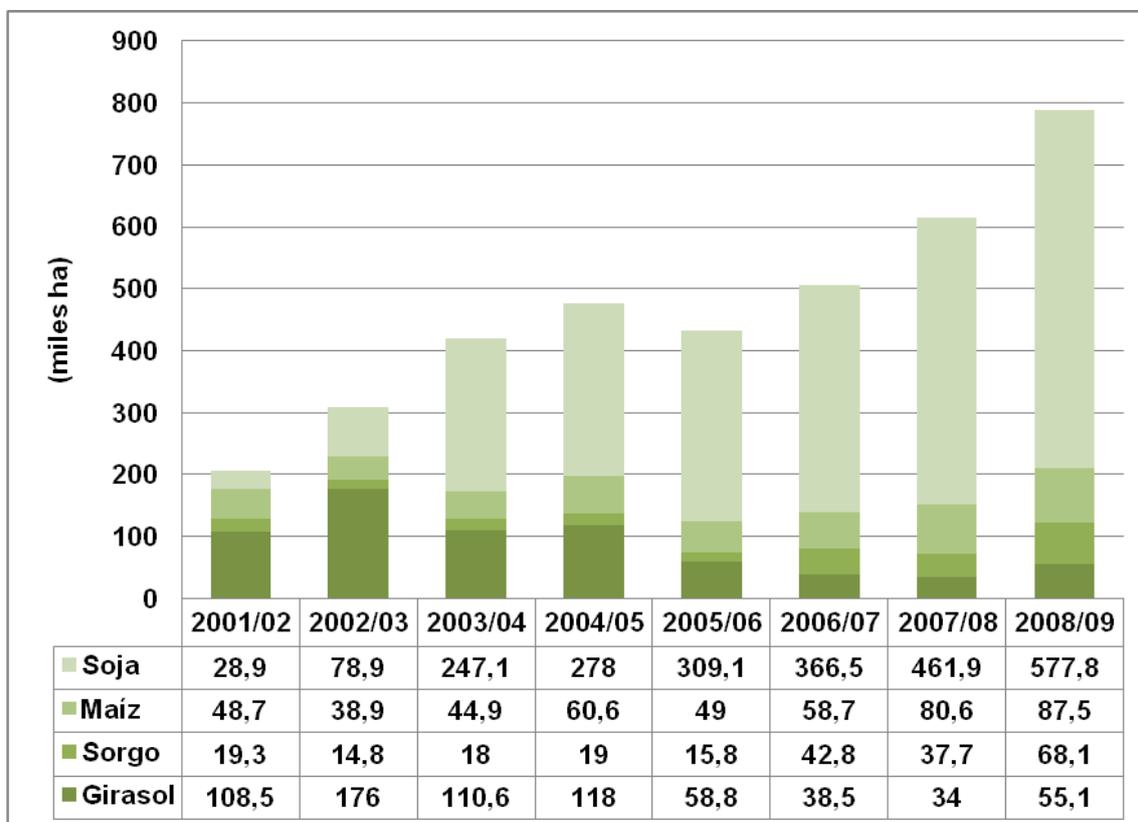
Por otra parte, los cultivos de los granos forrajeros, maíz y sorgo, registraron la mayor reducción en el área sembrada con respecto a la intención manifestada por los productores en el período analizado. Posiblemente muchos productores determinaron cambios en el destino de algunos cultivos que se planearon frente a situaciones de sequía extrema.

Si bien la superficie sembrada de maíz fue la más alta registrada en la última década, fue uno de los cultivos más afectados por la sequía lo que incidió en gran medida disminuyendo su nivel de productividad.

En el caso del sorgo, la siembra superó en un 80% al área del año anterior. Por las propias características de este cultivo, la sequía no lo afectó en mayor medida y permitió que se registraran rendimientos elevados en términos históricos, logrando la mayor cosecha en los últimos diez años.

El siguiente gráfico ilustra la evolución registrada de la superficie sembrada de cultivos de verano en los últimos años.

Area sembrada de cultivos de verano, por año agrícola (en miles de ha)



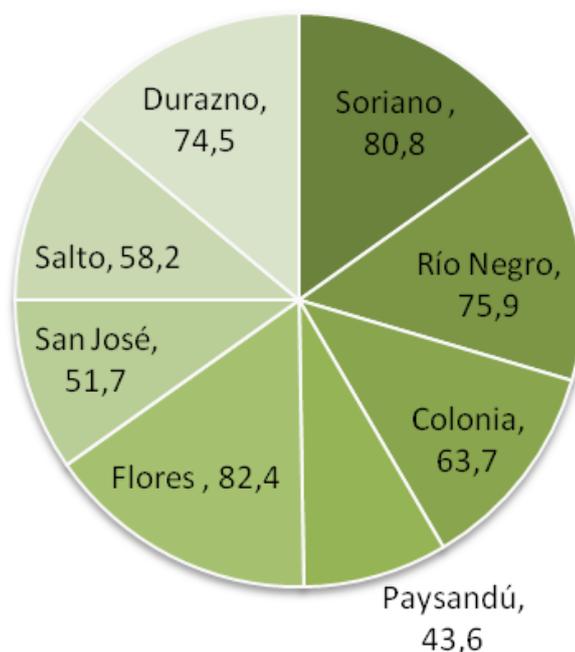
1.5.2 Distribución de superficies cultivadas de soja por departamentos

Superficie sembrada de cultivos de soja por departamento (ha)

Departamentos	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07
Soriano	101.073	122,6	144,8	169.297
Río Negro	55.218	60,3	76,8	94.952
Colonia	22.537	20,1	27,5	31.294
Paysandú	34.996	21,8	17,0	16.830
Flores	8.784	15,0	18,7	23.946
San José	5.786	6,0	8,7	10.055
Durazno	5.457	10,0	5,8	6.265
Cerro Largo	2.635	-	2,1	-
Lavalleja	2.190	-	-	-
Salto	1.877	-	3,1	5.057
Tacuarembó	1.532	5,8	1,4	-
Rocha	1.215	-	-	-
Rivera	1.155	5,6	-	-
Florida	1.125	-	-	-
Canelones	-	-	1,0	-
Otros	1.516	10,6	2,2	-

Fuente: MGAP-DIEA

Superficie sembrada de cultivos de soja según departamento año 2006-2007



Fuente: IICA, Setiembre 2009

1.6 Industrialización de la soja en Uruguay

La industrialización de la producción de soja nacional es marginal. De las 773 mil toneladas producidas en la zafra 2007-2008, sólo el 5% se destina a la industria, produciendo unas 7 mil toneladas de aceite y unas 29 mil toneladas de harina.

Para el procesamiento de la soja se utilizan dos tecnologías, la extracción de aceite por solventes químicos y la extracción por prensado. El último mecanismo mencionado que es menos eficiente que la extracción por solventes, permite obtener coproductos (expeller con los que se realizan las raciones) de mayor calidad.

El principal producto industrial es el aceite del que se obtiene harina como coproducto, (utilizada para elaborar raciones animales) y biodiesel como derivado.

Las dos empresas más destacadas en la producción de aceite de soja son COUSA, que procesa la mayor parte de la soja controlando el 90% de la producción de aceite, y Mundirel.

En la industria de las raciones para animales se destaca Molinos San José que controla la mayor parte de este mercado.

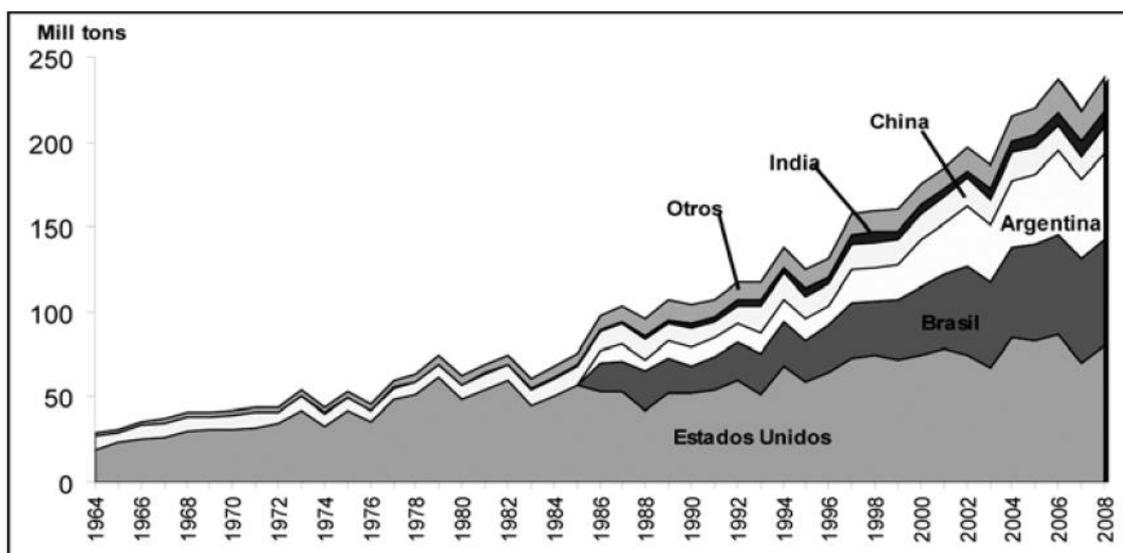
La producción de biodiesel es un destino incipiente del aceite de soja en Uruguay, y probablemente se dinamizará conjuntamente con el aumento de la utilización de los agrocombustibles.

1.7 Mercado internacional de la soja

1.7.1 Consideraciones Generales

La explosión en la producción y consumo de soja en la actualidad es el resultado de un proceso de muchos años. Desde hace 40 años, tanto la superficie de tierras utilizadas como la producción de soja vienen aumentando de forma acelerada; mientras que en 1964 se producían 40 millones de toneladas, en 2008 se alcanzaron casi 250 millones de toneladas.

Evolución de la producción de soja (en miles de toneladas) y principales productores



Fuente: USDA, 2008

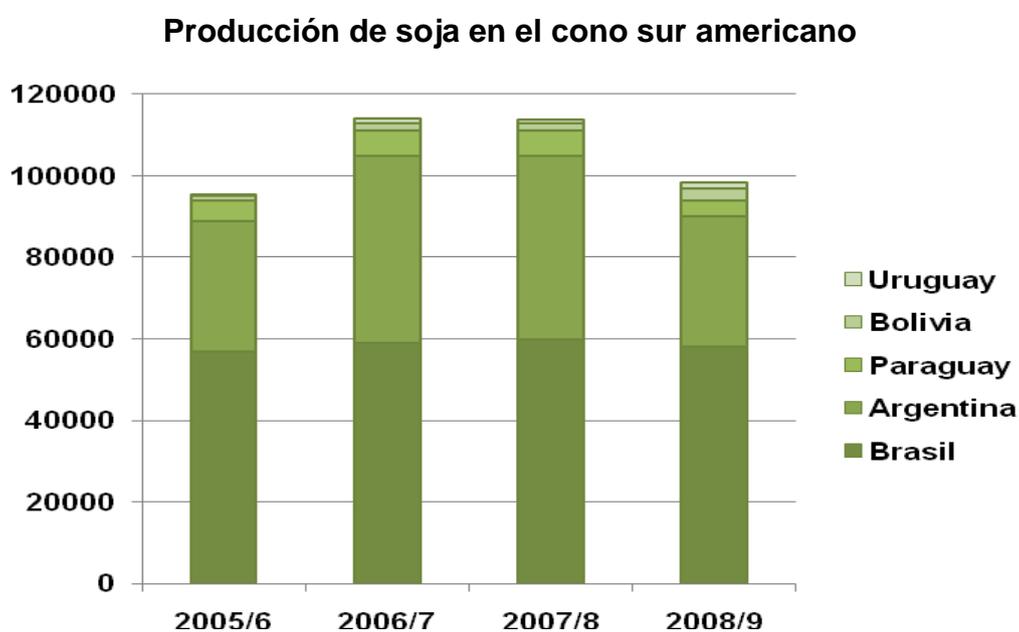
El gráfico muestra que la producción sojera de Estados Unidos fue la principal dinamizadora de la producción, siendo éste el principal productor. Sin embargo, durante la segunda mitad de la década de 1990 comienza a observarse un cambio estructural en la oferta mundial de la soja.

En particular, se observa un crecimiento de la producción en Sudamérica, donde asumen posiciones dominantes Brasil y Argentina, pero también la mayoría de los países de la región, en donde el cultivo experimenta un desarrollo relevante. Tomando en cuenta la producción total de dichos países, la misma alcanzó en el ciclo 2007-2008, los 113,9 millones de toneladas, cifra que representa el 51,7% de la producción mundial.

Este crecimiento de la participación de la oferta sudamericana en el mercado mundial, incide en la evolución del comercio internacional del complejo soja y en las tendencias que asumen los precios de los productos que lo integran (grano, aceite y harina).

La expansión de la soja en esta región se debe a diferentes factores, entre los cuales se destaca el dinamismo del mercado internacional de este grano y sus derivados, así como el uso de tecnología avanzada, la adopción de la siembra directa y la aplicación de la biotecnología al cultivo, entre otros.

Si bien en Sudamérica el crecimiento de esta oleaginosa ha sido particularmente intenso, en el ciclo 2008-2009 se detectó una fuerte caída de la oferta sojera de estos países, lo que derivó en un factor alcista de los precios para los mercados como consecuencia de su relevancia en el mercado mundial.



Fuente: OPYPA en base a datos de Oil World

En el ciclo 2008-2009 la oferta conjunta del Mercosur se redujo en más de 20 millones de toneladas y sólo Uruguay exhibió aumentos en la producción de soja.

La gran caída de la producción de esta región fue atenuada parcialmente por el aumento de la oferta de Estados Unidos, el otro gran exportador mundial, cuya producción creció hasta 80 millones de toneladas en el ciclo mencionado logrando un 11% por encima de los niveles de la cosecha del ciclo previo.

El comercio internacional de la soja y sus derivados están concentrados en muy pocos países, produciendo el 80% de los granos Estados Unidos, Brasil y Argentina. Si se agrega China con respecto a la molienda, los cuatro países acumulan el 76% de la producción de harina de soja y el 77% de la producción de aceite de soja.

Los países del Mercosur se han posicionado con una orientación netamente agro-exportadora. Es así entonces que, el 53% de la producción mundial de grano de soja proviene de Argentina, Brasil, Paraguay, Bolivia y Uruguay. Gran parte de la soja producida ya sea en granos o procesada, es exportada para abastecer la ganadería vacuna, porcina y aviar de Europa y China.

Argentina industrializa el 71% del grano cosechado, exportando el 98% de la harina producida y el 82% del aceite. Por otra parte Brasil industrializa el 53% de la producción, exporta el 51% de la producción de harina y el 35% del aceite. Paraguay industrializa solamente el 25% de su producción y exporta el 72%, mientras que Uruguay exporta más del 95% de su producción como grano.

Mientras los países sudamericanos se especializan en la exportación de granos de soja y sus derivados, siendo el consumo interno casi despreciable, Estados Unidos, primero abastece al mercado interno y lo no consumido lo exporta; Europa es un claro importador de granos para procesar o de productos elaborados (harinas y aceites), y China importa granos para industrializar en su país.

La soja reúne las condiciones necesarias para consolidarse como un rubro de agro-exportación en los países del cono sur, debido a los altos precios, la demanda creciente de grano y derivados, la presencia de empresas trasnacionales dispuestas a realizar grandes inversiones, disponibilidad de tecnología barata y de fácil implementación y buenas condiciones agroecológicas.

1.7.2 Principales causas del incremento de producción de soja en la región

Como se mencionó anteriormente este fenómeno mundial se explica a través de múltiples causas, las cuales se detallan a continuación:

- Tendencia casi permanente en el aumento de los precios tanto del grano de soja como de sus derivados, lo cual se evidencia más claramente a partir de la década del 2000.
- Creciente demanda del grano de soja y sus derivados que aumentó casi un 140% entre 1990/91-2006/07 pasando de 100 a 238 millones de toneladas. Este aumento de la demanda se explica por la mayor producción intensiva de carne tanto en la Unión Europea como en China e India, que utilizan raciones a base de proteína vegetal, como es el caso de la soja, como insumo principal.
- El dinamismo adquirido por la producción de agrocombustibles incide en la demanda del grano de soja directa e indirectamente. Directamente, porque al ser la soja un cultivo oleaginoso, a partir de su aceite se puede obtener biodiesel que constituye un sustituto del gasoil. Indirectamente, porque en EE.UU. existe una política que promueve la producción del etanol a partir del maíz, lo que ha provocado un aumento en la superficie destinada a este cultivo desplazando a la soja. Como consecuencia se reduce la oferta mundial, se incrementan los precios y se relocaliza la producción de soja, afianzando su expansión en los países de América del Sur.
- Afluencia de capitales financieros especulativos al sector agrícola que aprovechan la alta rentabilidad que ha logrado este sector de la economía.

- El desarrollo del paquete tecnológico siembra directa-glifosato-soja transgénica por su bajo costo y fácil implementación, permitió su adaptación a la región y su adopción generalizada en grandes escalas. La tecnología de la siembra directa redujo los costos en combustibles y habilitó el cultivo en nuevas zonas no cultivables con el sistema convencional del laboreo del suelo.
- Las condiciones favorables para aumentar el cultivo, contando con recursos naturales disponibles de gran potencial agrícola y posibilidades de expansión en superficies.
- El funcionamiento del mercado de futuros regulado por la Bolsa de Chicago, que constituye el mecanismo de transacciones más utilizado en el comercio mundial de la soja, permite tanto la venta a futuro de los granos (por ejemplo la cosecha de una zafra 2009/10 puede venderse a un determinado precio a principio de 2009, incluso sin haberse sembrado el cultivo), como numerosas transacciones de una misma partida de granos (por medio de contratos sucesivos se comercializan varias veces en el mercado la misma partida de granos hasta el vencimiento del plazo de entrega de la mercadería que se estableció en el primer contrato).

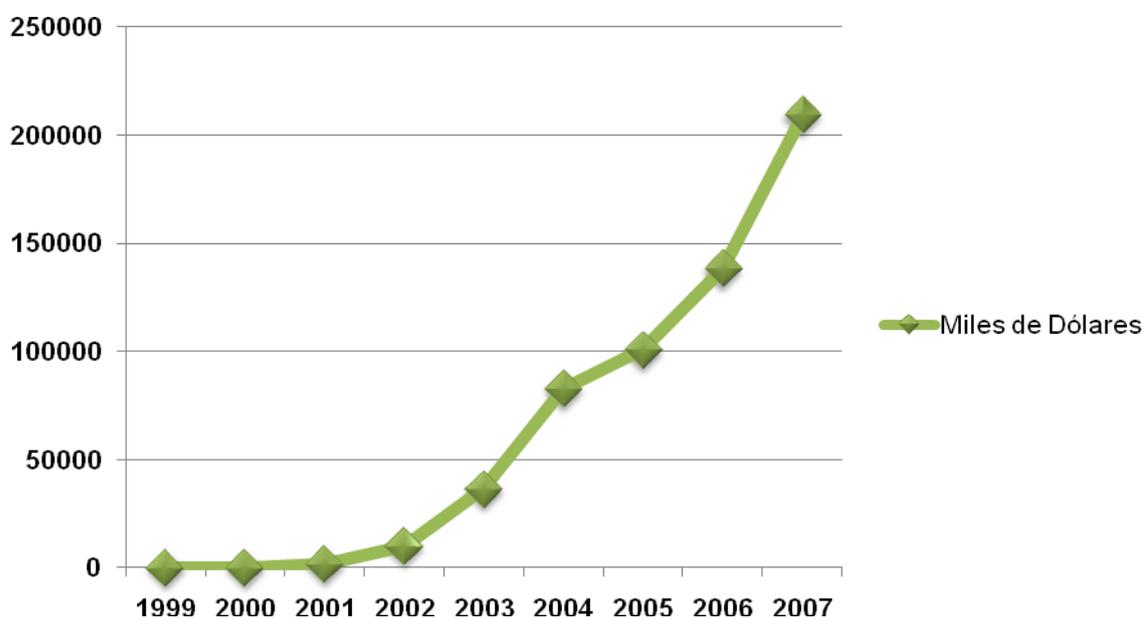
La Bolsa de Valores de Chicago garantiza así su liquidez llegando actualmente a un volumen de transacciones en el mercado de futuros equivalentes a 25 veces la cosecha mundial, otorgando la posibilidad a los productores de soja de comercializar “a priori” sus cosechas asegurándose un precio determinado, y posibilitando que agentes especulativos vendan y compren contratos de soja para lograr beneficios en las variaciones de sus precios.

1.7.3 Exportación de soja: datos estadísticos

Cuadro y gráfico de exportación de soja en miles de dólares

Año	Miles de Dólares
1999	0
2000	0
2001	1.592
2002	10.055
2003	36.357
2004	82.620
2005	100.678
2006	138.167
2007	209.326

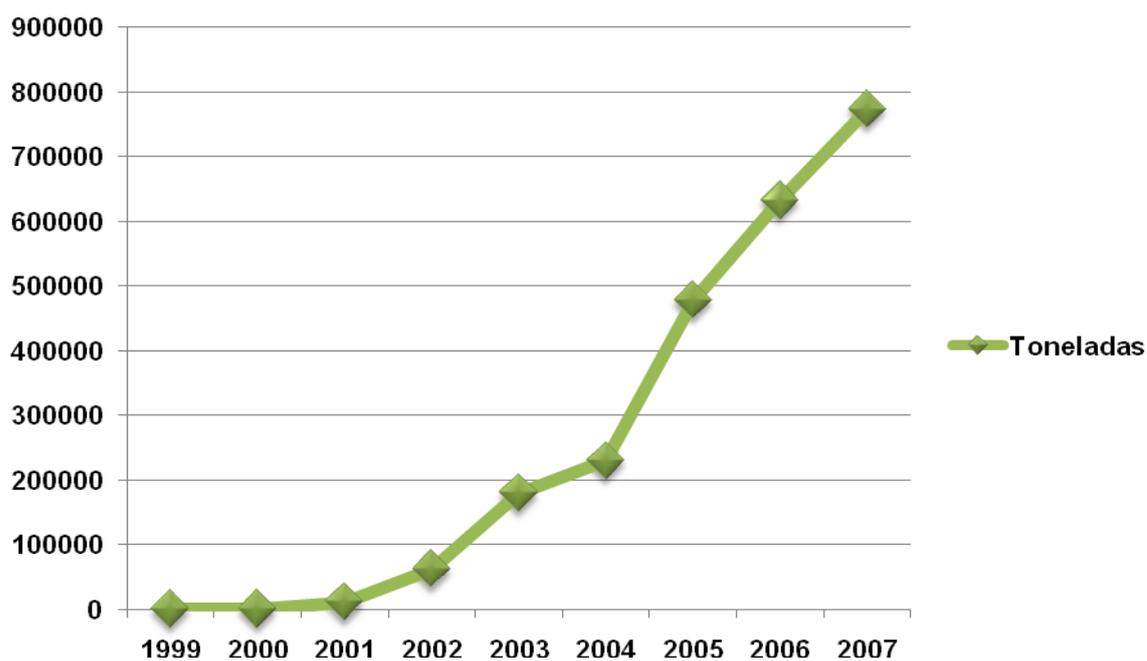
Fuente: MGAP - DIEA - BCU



Cuadro y gráfico de exportación de soja en toneladas

Año	Toneladas
1999	0
2000	0
2001	10.848
2002	61.636
2003	179.465
2004	229.350
2005	477.401
2006	631.595
2007	773.142

Fuente: MGAP - DIEA - BCU



Destino de las exportaciones de habas de soja en kilos

País	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Alemania RCA. Fed.	-	166.896	618.340	-	-	-	-	-
Argentina	-	-	1.500.754	37.056.458	-	15.224.940	14.887.178	20.262.976
Bangladesh	-	-	-	-	-	-	36.892.340	-
Bélgica- Luxemburgo	-	-	211.174	-	-	57.230	-	-
Brasil	-	-	-	100.000	924.000	-	-	4.108.350
Canadá	-	388.520	565.080	253.320	-	-	-	-
Chile	-	-	-	-	-	-	-	21.306.798
China, Rep. Popular	-	-	-	-	28503064	77.029.254	43.994.114	77.198.294
Egipto	-	-	-	-	88117202	27.408.680	38.515.684	15.053.084
España	-	-	4.302.184	-	-	-	-	-
Estados Unidos	-	-	78.470	899.840	515.590	724.640	161.890	-
Irán, R. Islámica Del	-	-	-	45.548.647	-	-	-	-
Irlanda(Eire)	-	-	-	-	-	310.390	112.950	-
Italia	-	-	15.421.148	9.112.468	-	-	-	-
Marruecos	-	-	-	-	22.726.726	-	-	-
Holanda (Países Bajos)	-	-	-	9.931.942	1.099.950	-	-	-
Panamá	-	-	12.403.690	-	-	-	-	-
Reino Unido	-	-	-	-	19.470	989.750	402.480	-
Singapur	-	-	1.922.312	-	-	-	-	-
Tailandia	-	-	30.515.216	-	-	-	-	-
Turquía	-	-	-	18.498.179	-	-	-	31.220.426
Zona Franca Montevideo (Zonamerica)	-	-	-	-	-	-	5.000.000	-
Zona Franca Nva. Palmira	10.847.564	61.080.350	111.920.680	251.654.160	317.935.090	509.818.405	633.175.049	576.472.459

Fuente: IICA 2009, BCU

Precio estimado de la soja en base a los datos de los cuadros anteriores

Año	Precio (U\$/Ton)
1999	0,00
2000	0,00
2001	146,76
2002	163,14
2003	202,59
2004	360,24
2005	210,89
2006	218,76
2007	270,75
2008	403,77

El cuadro anterior surge de realizar el cociente entre el total de las exportaciones en dólares y el total de las toneladas exportadas por año.

Según datos recabados en el Anuario Estadístico Agropecuario 2009 - DIEA, las exportaciones de soja en el año 2008 alcanzaron las 810.765 toneladas correspondiendo a 327.366 miles de dólares.

Con respecto a las exportaciones en el período enero - octubre de 2009, el Anuario 2009 - OPYPA informa que éstas superan el millón de toneladas (46% por encima del volumen de 2008) y el valor alcanza a U\$S 456 millones (49% mayor al del año previo), alcanzando un precio de 412,07 U\$S/ton aproximadamente.

CAPITULO 2: DESCRIPCION DEL PROCESO PRODUCTIVO

2.1 Morfología de la soja

La soja, es una especie de la familia de las leguminosas, su nombre científico es *Glycine Max*. Es cultivada para obtener sus semillas, que contienen proteínas de alto valor biológico, casi equivalentes a las de la carne, el pescado o los huevos. Además es fuente esencial de aceite, vitaminas y otros nutrientes.

Las primeras hojas son unifoliadas y se encuentran ubicadas en nudos opuestos. Las posteriores son trifoliadas y ubicadas en nudos alternos. Son de un color verde característico que se torna amarillo en la madurez y que caen, quedando las plantas sin hojas.



Los racimos florales se desarrollan en los nudos o en las ramas y pueden tener desde 2 a 35 flores, son de color blanquecino o púrpura según la variedad y la vaina (cáscara, envoltura) que contiene al grano, mide entre 2 y 7 centímetros.



Cada vaina contiene entre 3 y 4 semillas. Estas semillas generalmente son esféricas y de color amarillo. Algunas variedades presentan una mancha negra que corresponde al hilo (pedúnculo por el cual se encuentran adheridas a la vaina) de la misma. Su tamaño es mediano (100 semillas pesan entre 5 y 40 gramos).



Su tallo es rígido y llega a medir entre 0,4 y 1,5 metros, según las variedades y las condiciones de cultivo. Su raíz principal puede alcanzar hasta un metro de profundidad, aunque lo normal es que no sobrepase los 40 o 50 cm.

Poseen un sistema radicular compuesto por raíces primarias, que permiten el anclaje al suelo y raíces secundarias que se encargan de la absorción de nutrientes.

2.2 Ciclo productivo

Es una planta herbácea anual, de primavera - verano, cuyo ciclo vegetativo oscila entre tres a siete meses. Se siembra en los meses de octubre, noviembre y diciembre.

CICLO PRODUCTIVO

Jul	Ago	Set	Oct	Nov	Dic	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	
	Labranza - Barbecho											
			Siembra									
				Crecimiento y Desarrollo								
										Cosecha		

Observando el cuadro anteriormente expuesto, se destacan diferentes etapas del cultivo de soja distribuidas a lo largo del año:

A) **Preparación del suelo**; para su cultivo es necesario el laboreo inicial, que se extiende entre fines de invierno y principios de primavera, durante los meses de agosto, setiembre y octubre.

Es usual comenzar aplicando un herbicida 60 ó 90 días antes de la siembra, la que estará determinada por varios factores a saber: temperatura medio ambiental, existencia de un período previo libre de heladas agrometeorológicas y considerando el sistema de producción del cultivo anterior.

B) **La siembra**; este período se extiende durante la primavera, entre los meses de octubre a diciembre.

La soja de primera se siembra tempranamente, siendo la única cosecha anual para ese predio. En cambio la soja de segunda, sembrada como segunda cosecha en el año, se planta con el sistema de siembra directa, evitando pérdida de tiempo y de humedad del suelo.

Debido a que la soja es una planta fijadora de nitrógeno, gracias a la simbiosis que tiene con las bacterias del género *Rhizobium* en sus raíces, se considera como un cultivo que mejora la productividad del suelo. Por ello la soja puede sembrarse como segunda cosecha después de un cereal de invierno. El nitrógeno proporcionado por la leguminosa, es excelente para la germinación y posterior desarrollo de los trigos sembrados en otoño.

C) **Crecimiento y desarrollo**; los cambios morfológicos internos y externos que presenta el cultivo durante su crecimiento y desarrollo, se dividen en 3 etapas, que tienen lugar en el período que va de diciembre a mayo:

- **Fase Vegetativa**; contempla la germinación de la semilla, emergencia del cultivo, elongación del tallo principal, desarrollo de ramificaciones y formación de nudos y hojas.

Su germinación requiere temperaturas entre 6 y 40 grados centígrados (6° C y 40° C), siendo las óptimas las que se ubican entre los 25° C y los 30° C. El crecimiento vegetativo de la soja es pequeño o casi nulo, en presencia de temperaturas próximas o inferiores a 10° C, quedando frenado por debajo de los 4° C. Temperaturas superiores a los 40° C, afectan la velocidad de crecimiento, causando daño en la floración.

La duración de esta etapa en el cultivo de soja y de su ciclo total, es el resultado de la interacción del cultivo, con las variables ambientales: fotoperíodo y temperatura. La iniciación floral está fuertemente ligada al fotoperíodo, es decir la duración del día influye en la duración del ciclo y en el rendimiento.

Es importante sembrar en una etapa inicial de días “largos” (mayor cantidad de horas con luz solar) para que la planta tenga un buen desarrollo en su fase vegetativa.

En cuanto a los requerimientos hídricos, necesita lluvias no muy espaciadas durante todo el ciclo, consumiendo de 5 a 6 millones de litros de agua por hectárea. A pesar de que el agua es necesaria en todo el ciclo, es determinante en las etapas de floración y llenado de granos.

- **Fase Reproductiva**; paralelamente a la fase vegetativa, se van desarrollando las estructuras reproductivas donde tendrá lugar la floración y formación de los futuros frutos: los granos. La estructura que contendrán los mismos se denomina vaina.
- **Llenado de granos**; los granos dentro de las vainas, ubicadas en las distintas posiciones de la planta, comienzan su llenado y crecimiento en diferentes momentos, alcanzando la madurez fisiológica dentro de un período muy acotado, la cual se reconoce visualmente porque la vaina cambia de color verde intenso a amarillento.



- D) **Cosecha**; terminado el período de llenado de grano se llega a la madurez fisiológica, a partir de la cual el grano comienza a perder humedad. El punto óptimo para cosechar el cultivo, es cuando la humedad del grano llega al 14%. Si se cosecha con mayor humedad los granos tienen que ser secados, mientras que si se retrasa la recolección, se corre el riesgo de que las vainas se abran y se desgranen.



2.3 Influencia sobre la fertilidad del suelo

El cultivo de soja ha producido impactos importantes sobre la fertilidad del suelo, debido a que produce su propio nitrógeno, dejando algo de este elemento para el cultivo siguiente.

Desde los primeros momentos de su puesta en producción, se ha comprobado un buen rendimiento en campos en proceso de agotamiento por las sucesivas cosechas (campos “cansados”) y/o de baja fertilidad, dado que mejora el rendimiento del cultivo siguiente (trigo, maíz, sorgo o girasol) debido al nitrógeno disponible que deja en el suelo.

El efecto positivo de esta plantación, no va más allá del cultivo siguiente y no alcanza a las propiedades físicas del suelo, porque la incorporación de nitrógeno si bien es útil, no aporta materia orgánica.

Por esta razón es necesario alternar soja con cultivos que aporten rastrojos celulósicos de gran volumen, como el trigo, sorgo y maíz, que se incorporan al suelo y contribuyen a mantener el contenido de la materia orgánica y la estructura del mismo.

2.4 Inoculación de la semilla

Otro requerimiento para este cultivo es la fertilización de la tierra que se puede hacer con fósforo, potasio y nitrógeno. La fertilización con nitrógeno no es frecuente ya que la mayoría de los cultivos son inoculados.

Debido a que el suelo pierde nitrógeno, se realiza la inoculación de las semillas con las bacterias fijadoras de nitrógeno atmosférico (*Rhizobium*) específico para esta planta.

La inoculación consiste en incorporar una bacteria a la semilla, permitiendo que se forme una simbiosis entre la raíz de la planta de soja y el nódulo que allí se forma. La propiedad que tiene esa bacteria es fijar el nitrógeno del aire y después dárselo a la planta, mientras que ésta le suministra carbohidratos y nutrientes que necesite esa bacteria para seguir viviendo. La planta nunca puede captar nitrógeno del aire y esta bacteria tiene la capacidad de hacerlo, lo transforma en moléculas orgánicas, y se las pasa a la planta.

2.5 Manejo de plagas

Conjuntamente con el aumento de la producción de soja, han aumentado la cantidad de plagas que afectan este cultivo; causando daños económicos en la producción, disminuyendo rendimientos o afectando la calidad de los mismos.

Las principales plagas que afectan estos cultivos son los insectos, los hongos y las malezas.

Entre los insectos se encuentran:

- Barrenadora de brotes (afecta las primeras etapas de desarrollo comiéndose los brotes)

- Lagarta de hoja (ataca la planta comiéndose la hoja, afectando la formación del grano)
- Chinche verde (pincha la vaina y aborta el grano; cuando se formó el grano lo pincha, facilitando el ataque de virus y hongos).

Los hongos causan daños variables al cultivo, presentándose en distintas etapas, siendo las de mayor relevancia las de fin de ciclo.

La soja es una planta sensible a la competencia de las malezas, durante las fases iniciales de su desarrollo. Las especies invasoras compiten por el agua, la luz y elementos nutritivos perjudicando la calidad final del producto.

Existen dos tipos de productos químicos para combatir estas plagas:

- Los de amplio espectro, que matan todos los posibles enemigos. Es de hacer notar que existen algunos enemigos naturales, que pueden ser necesarios para combatir amenazas que aparezcan luego de la aplicación del producto químico.
- Los de espectro reducido, más costosos y específicos para cada plaga, por lo que son elegidos para un control eficaz por los productores.

2.6 Rendimiento del cultivo

Para calcular el rendimiento del cultivo de soja se considera el peso de los granos por metro cuadrado cultivado. Este rendimiento está determinado por el momento de la formación de las vainas y el llenado del grano. Si en este período no recibe la luz y agua necesarias los rendimientos serán bajos.

CAPITULO 3: NORMATIVA CONTABLE

3.1 Introducción

El Marco Conceptual para la presentación de Estados Contables establece los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de Estados Financieros. Fue emitido en el año 1989 por el IASC (International Accounting Standards Committee), quien también emitió las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC's).

En Uruguay desde el año 1991 se comenzaron a aplicar obligatoriamente por mandato legal algunas NIC's, entendiéndose por tales, aquellos criterios técnicos previamente establecidos y conocidos por los usuarios, que se utilizan como guía de las acciones que fundamentan la preparación y presentación de la información contable a través de los Estados Financieros, y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada la situación patrimonial, económica y financiera de un ente.

A nivel profesional el Colegio de Contadores, Administradores y Economistas del Uruguay hacía ya años que las establecía de aplicación obligatoria.

A nivel internacional, en el año 2001 se creó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, International Accounting Standards Board (IASB), el que prosiguió la labor del IASC, cambiando la denominación a las futuras normas por Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) y propició la Fundación de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, encargada de fomentar la aplicación universal de las NIC's y NIIF's.

A partir de la emisión del Decreto 162/004 de fecha 12 de mayo de 2004, impulsado por la preocupación de mejorar la calidad y transparencia de la información contable, y en base al informe favorable de la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, Uruguay estableció la aplicación obligatoria de todas las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes a dicha fecha.

El 31 de julio de 2007 el Poder Ejecutivo emitió el Decreto 266/007, con la intención de mantener actualizada la aplicación de las Normas Contables Adecuadas, respecto a los continuos cambios impulsados por el IASB.

Dicho Decreto establece que para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2009 son de aplicación obligatoria las NIIF's, adoptadas por el IASB, traducidas al español y publicadas en el sitio Web de la Auditoría Interna de la Nación.

Las mismas comprenden:

- las Normas Internacionales de Información Financiera
- las Normas Internacionales de Contabilidad
- las interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, o el anterior Comité de Interpretaciones.

Cabe aclarar que se analizó la normativa contable obligatoria a la fecha de la realización del presente trabajo monográfico.

No obstante, el mismo Decreto 266/007 establece que a los efectos de la presentación de los Estados Contables, se seguirá utilizando la estructura básica de los modelos de los Estados Contables del Decreto 103/991 así como el anexo.

Existe la obligación de presentar Estados Contables uniformes ante el Registro de Estados Contables y otros interesados. Teniendo en cuenta la existencia de sociedades de menor importancia relativa (pequeñas y medianas empresas), en las cuales la aplicación de las NIIF's puede resultar dificultosa, costosa e incluso en algunos casos inaplicables en la realidad económica, el Poder Ejecutivo consideró conveniente establecer criterios contables diferenciales para las mismas.

A través de la emisión del Decreto 135/009, se reconocen las dificultades en la aplicación de las Normas Contables Adecuadas para sociedades de menor importancia relativa, estableciendo algunas de estas normas como obligatorias,

entre las que se incluye la NIC 41 “Agricultura”, tema de estudio del presente trabajo.

Los distintos decretos establecen, que la obligatoriedad de aplicación de Normas Contables Adecuadas, es para las sociedades comerciales y nada establecen en referencia a las empresas unipersonales, pese a que puedan ser de mayor envergadura e importancia que las sociedades comerciales. Esto constituye una diferencia y una limitación entre aquellos que pueden realizar las mismas actividades comerciales.

3.2 Necesidad de una norma contable para regular la actividad agropecuaria

La actividad agropecuaria representa un papel importante en el desarrollo de la economía y enfrenta actualmente procesos de cambio, a través de la integración de los mercados internacionales, el desarrollo de nuevos instrumentos financieros, el surgimiento de diferentes técnicas de comercialización así como la evolución en la tecnología y los medios de comunicación y transporte.

El aumento en la complejidad de los negocios, lleva a la necesidad de contar con información confiable y oportuna, para una correcta evaluación del funcionamiento de los mismos, así como para satisfacer las necesidades de información de los usuarios externos.

Con respecto a la actividad agropecuaria existía un vacío normativo en la materia, el cual fue cubierto en diciembre del año 2000 a través de la aprobación de la NIC 41 “Agricultura”, por parte del IASC.

Dicha norma tiene especial relevancia por ser específica de la actividad agropecuaria a nivel internacional, permitiendo unificar los diferentes criterios en la materia.

Es imprescindible la existencia de una norma que defina los elementos de un modelo contable para elaborar y presentar los estados financieros, que permitan cumplir con los siguientes objetivos:

- obtener información para la toma de decisiones
- evaluar la situación económica y financiera de la empresa
- facilitar la comparación de la situación de la empresa en el tiempo, y con otras empresas
- brindar información para determinar las obligaciones tributarias.

Según el trabajo presentado por los Crs. Walter Rossi, Gonzalo Lucas y Mariana Casterám en las Primeras Jornadas del Sector Agropecuario, realizada en Durazno en el año 1999, “Algunos antecedentes y situación actual de la doctrina y normas contables aplicables”, “varios factores han propiciado que la contabilidad en el sector agropecuario no cumpla con el objetivo básico de proporcionar información confiable, oportuna y uniforme, útil para la toma de decisiones económicas tanto en el interior de la empresa como por los terceros interesados en estas explotaciones.

En primer lugar, el sector agropecuario a nivel mundial ha sido un sector caracterizado por un gran número de pequeñas explotaciones, en general familiares, que no perciben a la contabilidad como un elemento relevante para la gestión. Esto es causa y a la vez consecuencia de prácticas contables sumamente comunes en el sector agropecuario, que se caracterizan por la utilización de un sistema de base caja, registración de activos a valores muy poco definidos y determinación del costo de ventas por ecuación de stock.

Por otra parte, el no uso de capital en forma intensiva ha llevado a que el sector no requiera de financiación ya sea en forma de acciones o de préstamos. Los préstamos en general han sido de corto plazo y asociados a los cultivos o las explotaciones anuales, muchas veces a cargo de instituciones financieras de promoción. Todo ello llevó a que la información contable para terceros no fuera tampoco trascendente.”

La contabilidad en este contexto, no es utilizada como una herramienta para gestionar dicha actividad, su utilización se reduce al cumplimiento de las obligaciones fiscales quedando la administración en un segundo lugar.

Según el Cr. Mario Díaz, en su trabajo “Una propuesta para la contabilidad agropecuaria”, “la actividad agropecuaria tiene características propias que la diferencian de cualquier otra actividad industrial y comercial. Las características principales son:

- **El crecimiento vegetativo**, propiedad biológica de plantas y animales de crecer y reproducirse, propio de este tipo de actividades y causa de generación de ingresos por el aumento patrimonial. El mismo tiene su origen en la producción agropecuaria con su aumento de volumen físico y/o calidad de los bienes debido al crecimiento vegetativo.
- **La naturaleza biológica de su proceso**, depende de los procesos biológicos sometidos a las leyes casi inmutables de estos procesos, independientemente de la intervención del hombre el desarrollo se da, aunque no en la manera ordenada y orientada a una mayor productividad como cuando interviene éste. Por otro lado el trabajar con seres vivos nos expone a imprevistos como plagas, sequia, etc.
- **La lentitud del proceso**, en las actividades agropecuarias, los ciclos productivos son extensos y la gestación, nacimiento, crecimiento, madurez, decrepitud y muerte se cumplen con tiempos muy largos. Por el extenso período está sujeta a más y mayores riesgos naturales y económicos, e implica una inmovilización de capital durante ese período. Por otro lado, dado el carácter biológico de la producción se desprende la rigidez del proceso productivo que dependerá de la duración del ciclo biológico de plantas y animales.
- **Estacionalidad del proceso productivo**, los condicionamientos estacionales del proceso productivo y de la producción agropecuaria están sujetas al calendario con tareas realizables sólo en determinados momentos. Lo antes mencionado trae como consecuencia:

- 1) las necesidades de trabajo, de insumo y de financiamiento varían estacionalmente a lo largo del año concentrándose en ciertas épocas del mismo
 - 2) la producción se obtiene en determinadas épocas del año
 - 3) capacidad de negociación limitada frente a los compradores, pues los productores de un mismo bien lo deben poner a la venta en un período muy corto del año
 - 4) la concentración de gastos en ciertos períodos y de los ingresos en otros, determinan modalidades particulares de financiamiento
 - 5) como la demanda de la mayoría de los productos suele ser continua, hasta la nueva zafra es necesario buena capacidad de almacenamiento y elaboración.
-
- **La dependencia del clima**, es determinante en la producción agropecuaria, pues las plantas y animales requieren luz solar, agua, calor, etc. para su crecimiento. Esto supone un factor de riesgo adicional.
 - **El uso de extensas áreas**, esto unido a la dispersión en el espacio, significa necesidad de transportes y largos recorridos que influyen en los costos de los fletes y en la conservación de los productos.
 - **Características de los mercados**, la oferta limitada y en cierta medida previsible y conocida por los distintos agentes económicos, y precios fijados por el comercio internacional o por el Estado, identifican la comercialización de los productos agropecuarios.”

Dadas las características propias del sector agrícola, es de importancia la uniformización de un criterio generalmente aceptado para este tipo de actividad, en especial en lo que refiere a la valuación de activos y pasivos, así como al criterio de realización de las ganancias.

3.3 Elementos de un modelo contable

Un modelo se puede definir como una representación simplificada de la realidad, que pretende explicar el comportamiento de algún aspecto de ella. El modelo contable trata de describir la situación patrimonial, económica y financiera de un ente, lo que se realiza a través de los Estados Financieros.

Según Fowler Newton los Estados Contables son modelos que pretenden describir la situación y evolución patrimonial de los entes que los emiten y que han sido diseñados para representar la realidad que pretenden describir.

Elementos que componen un modelo contable:

- Unidad de medida
- Valuación de activos y pasivos
- Concepto de capital a mantener
- Criterio de realización de la ganancia

3.3.1 Unidad de medida

Es la moneda de cuenta que se utiliza para asignar valor a los distintos elementos de los Estados Financieros.

Normalmente es la moneda del país donde la empresa desarrolla su actividad.

Existen dos opciones para determinar la unidad de medida:

Moneda nominal

Es la moneda de uso corriente de un país sin considerar las pérdidas de poder adquisitivo.

Moneda de poder adquisitivo definido

La medida utilizada debe ser homogénea, se toma la moneda de uso corriente y se la ajusta por inflación.

Si bien utilizar una moneda nominal es más práctico, objetivo y económico, los resultados de la empresa se ven distorsionados porque las operaciones se han registrado según unidades de diferente valor.

En cambio, utilizando una moneda homogénea, es posible obtener con una mayor corrección los resultados de la empresa. Es posible comparar los Estados Financieros de la empresa en diferentes momentos, así como con otras empresas.

3.3.2 Valuación de activos y pasivos

Existen dos criterios básicos para fijar el valor de activos y pasivos.

Costo histórico

Los activos y pasivos son medidos en la cantidad de unidades monetarias que se desembolsaron para su incorporación al patrimonio.

Consiste en valorar los bienes a su costo, a valores nominales si no se considera la inflación.

Si existe inflación se puede reexpresar el costo histórico, actualizando los valores teniendo en cuenta las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda utilizando el Índice General de Precios (costo histórico ajustado).

Valor corriente

Es el valor que se determina para los activos y pasivos al cierre de su ejercicio económico, representativo de la potencialidad económica de los bienes para la empresa.

Se recurre a información de los valores de los mercados actuales para poder determinarlo:

- Mercado comprador, en el cual la empresa se abastece (valores de entrada o costo corriente):
 - a) Costo corriente de reposición: monto de dinero o su equivalente, necesario para incorporar un activo idéntico al que tiene la empresa, en el momento de la valuación.
 - b) Costo corriente de reemplazo ajustado: monto de dinero o su equivalente, necesario para incorporar el mejor activo en el momento de la valuación, que cumpla la función del activo poseído. Según las diferencias operativas del activo se realizarán los ajustes necesarios para reflejar ventajas o desventajas.

El costo corriente será el menor entre el costo corriente de reposición y el costo corriente de reemplazo.

- Mercado vendedor, al cual la empresa abastece (valores de salida o importe recuperable):
 - a) Valor neto de realización: monto de dinero o su equivalente que se espera habrá de convertirse el bien en condiciones normales, menos los gastos de venta directos necesarios para realizar esta conversión.
 - b) Valor de utilización económica: monto actualizado de los futuros ingresos de caja que se espera obtener del activo en el curso normal de los negocios, deduciendo el valor actual de los egresos de caja necesarios para obtener aquellos ingresos.

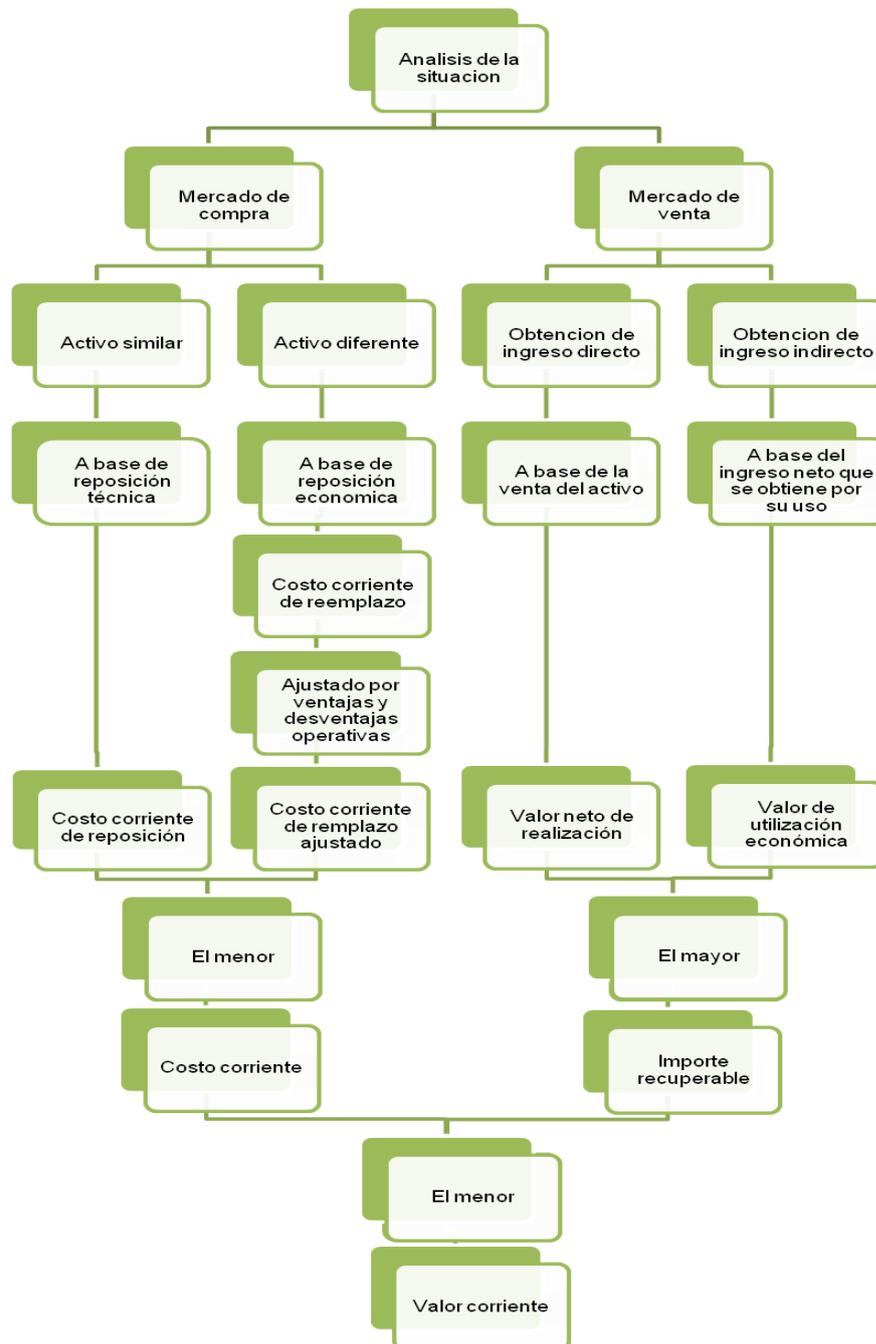
El importe recuperable es el mayor entre valor neto de realización y el valor de utilización económica.

Valor corriente es el menor entre el costo corriente y el importe recuperable.

La valuación a valores históricos es objetiva, simple y de fácil verificabilidad, pero al no actualizar los valores no se puede determinar el valor del patrimonio a la fecha de cierre del ejercicio económico.

Para preparar los Estados Financieros a valores corrientes, se utilizan distintas fuentes de información lo que dificulta su objetividad y verificabilidad, se incurre en mayores costos, pero se proporciona estados a valores presentes.

ESQUEMA DE DETERMINACION DEL VALOR CORRIENTE



3.3.3 Concepto de Capital a mantener

El concepto de capital que se adopte determinará los resultados de la empresa. Los conceptos de capital a mantener de acuerdo a la doctrina contable son:

Capital financiero o monetario

Mide el capital en unidades monetarias. Si al final del ejercicio, una vez excluida la distribución de utilidades y los aportes de propietarios, se tienen más unidades monetarias de las que se tenían al inicio del mismo, se obtendrán ganancias.

El mantenimiento del capital financiero puede ser medido tanto en unidades monetarias nominales como en unidades de poder de compra constante.

Capital físico u operativo

Mide el capital en unidades físicas. Se valúa la capacidad productiva u operativa de la empresa basada en las unidades de producción. La utilidad se genera si la capacidad física u operativa de la empresa al final del período es superior a la del inicio del mismo, luego de excluir la distribución de utilidades y los aportes de propietarios.

Este concepto supone que la empresa continúa en la misma actividad y por lo tanto debe mantener su capacidad productiva.

Según el trabajo realizado por Larrimbe, Pignatta y Rossi, "Contabilidad e Inflación" 4ª edición, se establece que los enfoques capital financiero o capacidad operativa son complementarios, dependiendo de las situaciones que enfrenta la empresa y cuáles son sus objetivos.

El concepto de capital financiero basado en la posibilidad de cambiar de actividad, refleja flexibilidad y capacidad de adaptación a una economía

moderna que se expone a profundos cambios tecnológicos a los cuales trata de adaptarse. Debería utilizarse esta definición cuando se tenga una posibilidad cierta de cambio en la actividad.

En las empresas en las que la posibilidad de cambio no existe, o que implicaría incurrir en pérdidas importantes en el valor de sus activos, determinar el resultado y utilizarlo para la aprobación de utilidades, podría llevar a peligrar la continuidad del negocio, cuando los precios del sector de la empresa evolucionen por encima del índice general. Ante dicha situación debería definirse el capital como capacidad operativa.

Si definimos mantener el capital necesario para seguir generando el mismo nivel de producción en unidades, y los precios del sector evolucionan por debajo de los índices generales, sus ingresos monetarios se verán afectados. Como los precios de los bienes que comercializa la empresa descienden, y se continúa produciendo la misma cantidad, no se podrá mantener el mismo nivel de ingresos de ejercicios anteriores. Por lo tanto sería conveniente mantener el capital financiero.

Para definir el capital a mantener adecuado para las explotaciones agropecuarias es conveniente considerar en particular:

- los ciclos productivos de muchos activos biológicos son largos siendo el ejercicio económico un período de tiempo poco relevante en relación a estos
- la inversión realizada para el desarrollo de la actividad generalmente es significativa

En la mayoría de las actividades agropecuarias se encuentra implícito a través de los elementos detallados, el principio de continuidad, lo cual implica que el concepto de capital operativo resulta más adecuado.

3.3.4 Criterio de realización de la ganancia

Se refiere al momento en que se considera que un incremento patrimonial debe mostrarse como resultado del ejercicio.

El Marco Conceptual establece que las ganancias se deben reconocer en el Estado de Resultados, cuando hayan aumentado los beneficios económicos futuros en relación con un aumento de un activo o una disminución de un pasivo, que puedan ser medidas en forma confiable.

La NIC 18 “Ingresos” en el numeral 6 literal f) determina la exclusión del tratamiento explícitamente del reconocimiento inicial de los productos agrícolas y activos biológicos, así como los cambios en el valor razonable de estos últimos.

Existen diversas alternativas para considerar como realizada una ganancia y así registrarla en los Estados Financieros. Los criterios más utilizados son:

Criterio tradicional

La realización de la ganancia se asocia a la existencia de una transacción, por lo general una venta.

Este criterio generalmente se aplica en empresas industriales y comerciales, determinando la ganancia como el incremento patrimonial que surge como diferencia entre las unidades monetarias obtenidas de la venta y las utilizadas en la producción.

Sin embargo, el mismo no es aplicable en empresas agropecuarias, donde las transformaciones biológicas implican incrementos patrimoniales no asociados directamente a los costos incurridos, constituyendo esta transformación el hecho generador de la ganancia.

Criterios asociados a la valuación a valores corrientes

Al aplicar este criterio a los activos existentes a la fecha de cierre de balance, se produce un incremento patrimonial originado por:

- factores internos a la empresa, como la transformación biológica de un bien
- factores externos, las variaciones de precios específicos de cada uno de los bienes

Criterio asociado al proceso ganancial

La ganancia se realiza cuando existe razonable certeza de que se cumplirá el proceso ganancial, concretándose una parte sustancial del mismo.

El proceso ganancial constituye un conjunto de hechos y actos internos y externos a la empresa ligados al bien objeto de la actividad, que va desde la adquisición del mismo, su tenencia, eventual transformación y culmina con la venta y posterior cobranza.

CAPITULO 4: ANALISIS DE LA NIC 41 "AGRICULTURA"

4.1 Objetivo y vigencia

Esta Norma Internacional de Contabilidad tiene vigencia para los Estados Financieros anuales que cubran ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2003.

El objetivo de la misma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los Estados Financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

4.2 Alcance de la Norma

La NIC no contempla íntegramente los elementos básicos de un modelo contable, comprendiendo solamente:

- 1) Valuación de los siguientes conceptos, siempre que estén relacionados con la actividad agrícola:
 - a) activos biológicos
 - b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección
 - c) las subvenciones del gobierno
- 2) Realización de la ganancia, mencionando el tratamiento de las subvenciones del gobierno
- 3) Aspectos relacionados con la información a revelar

El tratamiento de aplicación a los terrenos y los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola, quedan explícitamente fuera del alcance de esta norma. Los terrenos serán tratados aplicando la NIC 16 "Propiedades, Planta y Equipo", así como la NIC 40 "Propiedades de Inversión", mientras que en el segundo caso se registrarán por la NIC 38 "Activos Intangibles".

4.3 Definiciones relacionadas con la actividad agrícola

Actividad agrícola: es la gestión por parte de una empresa de las transformaciones de carácter biológico, realizada con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Producto agrícola: es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.

Activo biológico: es definido como animal vivo o planta.

Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Grupo de activos biológicos: es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.

Cosecha o recolección: es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

Con respecto a las definiciones mencionadas se pueden realizar los siguientes comentarios:

- Al definir producto agrícola, no sería adecuado utilizar el término recolectado, debido a que ciertos productos como por ejemplo la leche, la lana, no se recolectan sino que se obtienen del ordeño y la esquila respectivamente. Este término condice con el nombre propio de la NIC, así como la descripción del objetivo de la misma que hace referencia solamente a la actividad agrícola, cuando en realidad se aplica también a la actividad pecuaria.

- La transformación biológica, hace mención a cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos, cuando en realidad pueden darse ambos simultáneamente.

4.4 Características de la actividad agrícola

La actividad agrícola incluye una gama diversa de actividades, entre las cuales la NIC 41, (en su párrafo 6) menciona por ejemplo, el engorde de ganado, el cultivo de huertos y plantaciones, la floricultura, etc.

En este mismo párrafo, la NIC establece ciertas características comunes de las actividades mencionadas anteriormente:

- a) **Capacidad de cambio:** tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.
- b) **Gestión del cambio:** la actividad de la gerencia facilita las transformaciones biológicas, brindando las condiciones necesarias para que el proceso se pueda desarrollar, por ejemplo niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad. Esta gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades, debido a que la cosecha o recolección de recursos no gestionados con anterioridad, no constituyen actividad agrícola.
- c) **Medición del cambio:** la gerencia realiza la medición y control del cambio cualitativo (por ejemplo, de la transformación genética, del contenido proteínico, de la maduración, de la densidad) y del cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso, número de brotes), conseguido por la transformación biológica.

De la transformación biológica surgen los siguientes tipos de resultados:

- a) Cambios en los activos a través de:
- Crecimiento: se percibe en un aumento en la cantidad o una mejora en la calidad de un animal o planta
 - Degradación: esta se refleja en una disminución en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta
 - Procreación: se manifiesta con la obtención de plantas o animales vivos adicionales
- b) Obtención de productos agrícolas como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

Es de destacar, que las variaciones en cantidad y calidad definidas en el punto a) se pueden dar conjuntamente.

Los casos anteriormente mencionados, son resultados de aumentos o disminuciones de riqueza, que se generan por el monitoreo realizado por el hombre sobre la acción de la naturaleza.

El hombre incentiva el proceso productivo desarrollado por la naturaleza, utilizando instrumentos tales como medicamentos, fertilizantes, riego, etc.

En definitiva la diferencia fundamental entre la producción industrial y la producción agropecuaria radica en la intervención en esta última, de la naturaleza.

4.5 Bienes según la NIC 41

El párrafo 4, suministra ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección, a través de la siguiente tabla:

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Arboles de una plantación forestal	Troncos cortados	Madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Arboles frutales	Frutas recolectadas	Fruta procesada

A su vez en el párrafo 43, se plantea una clasificación de los activos biológicos, sobre los cuales es aconsejable revelar una descripción cuantitativa de cada grupo, distinguiendo cuando sea posible entre activos consumibles o activos no consumibles o entre maduros e inmaduros.

En los párrafos 44 y 45 define dichos activos según:

- **Activos biológicos consumibles:** aquellos que van a ser cosechados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos, por ejemplo el ganado destinado a producir carne, el ganado destinado a la venta, los

cultivos como el trigo y la soja, y los árboles destinados a la producción de madera.

- **Activos biológicos no consumibles:** todos aquellos que sean distintos a los de tipo consumible, es decir destinados a producir frutos, por ejemplo el ganado para la producción de leche, los árboles frutales, los árboles talados para leña, mientras que el tronco permanece.

Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas sino que se consideran como auto-regenerativos.

- **Activos biológicos maduros:** son aquellos que están en condiciones de ser cosechados o recolectados (en el caso de los activos biológicos consumibles), o son capaces de mantener la producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos no consumibles).

La clasificación de activos biológicos aconsejada por la norma, tiene la finalidad de brindar información para evaluar la factibilidad de los flujos de efectivo futuros.

Los ciclos productivos en la actividad agropecuaria, están caracterizados por fenómenos biológicos, que se suceden hasta que se obtiene el producto final, y su duración depende del suelo, del clima y de la genética en el caso de los productos agrícolas y de esta última en el caso de los animales.

La fecha de cierre de los Estados Financieros, así como la preparación de los informes periódicos, requieren la aplicación de técnicas diferentes de valuación, debido a que los ciclos productivos pueden encontrarse en diferentes estados al ser cuantificados.

4.6 Definiciones generales

A continuación se definen términos utilizados en la norma:

Mercado activo: es aquel en que se dan todas las condiciones siguientes:

- a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos
- b) normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores
- c) los precios están disponibles para el público

Importe en libros: es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.

Valor razonable: es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor, interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.

4.7 Mercado agropecuario, conceptos y características

El mercado es el lugar donde se encuentran demandantes y oferentes realizando transacciones de bienes y/o servicios a un precio determinado. Los demandantes tienen necesidades a ser satisfechas por los ofertantes.

Los mercados se pueden identificar y definir según los distintos segmentos que los conforman, es decir grupos específicos con características homogéneas.

El mercado agrícola tiene en la mayoría de los casos características propias que lo diferencian de otras actividades económicas. Las principales características de este tipo de mercado, según el material elaborado por la cátedra de Contabilidades Especiales, "Empresas Agropecuarias" publicado

por el CCEA (Centro de Estudiantes de Ciencias Económicas y de Administración), son las siguientes:

- la oferta en la mayoría de los casos es limitada y las variaciones de la misma están condicionadas por elementos naturales
- en la medida en que los procesos de crecimiento, nacimiento o fructificación insumen un prudencial período de tiempo, la oferta de los productos agropecuarios puede ser anticipada y conocida por los distintos agentes económicos
- la demanda a nivel mundial está insatisfecha porque los productos comercializados en este mercado son mayoritariamente alimenticios
- los precios de estos productos en su mayorías son conocidos debido a que se fijan en el comercio internacional o a través del Estado

Estos factores influyen en la comercialización de los productos de la actividad agropecuaria brindando fluidez, fácil realización y permitiendo establecer un precio previamente conocido por las partes.

4.8 Criterio de valuación de la NIC 41

El Marco Conceptual define activo, como un recurso controlado por la empresa, como resultado de acontecimientos pasados y del que se espera que la empresa reciba beneficios económicos futuros.

Las definiciones de activo establecidas en el Marco Conceptual, identifican sus rasgos esenciales sin pretender especificar los criterios necesarios para ser reconocidos en el Estado de Situación Patrimonial.

Según la NIC 41, párrafo 10, la empresa debe reconocer un activo biológico o un producto agrícola sólo cuando:

- a) la entidad controla el activo como resultado de sucesos pasados

- b) es probable que surjan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo
- c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable

Aplicando la definición de activos y su reconocimiento según la NIC, la categoría de bienes de las explotaciones agropecuarias, cumplen con la definición de activos por estar controlados por la empresa, ser utilizados para desarrollar la actividad de la misma, y estar destinados a la venta o la producción, lo que implica beneficios económicos futuros para la empresa. De este modo los mismos se deben valorar confiablemente.

El párrafo 12 de la NIC 41, establece que un activo biológico debe ser medido a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, para su reconocimiento inicial así como en la fecha de cada balance, excepto que el valor razonable no se pueda obtener o estimar con fiabilidad. En tal situación, la misma NIC 41 ofrece soluciones alternativas para la valuación, lo que se ha indicado anteriormente en el presente trabajo.

Los productos agrícolas, cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa, deben ser medidos en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

Esta medición es el costo a esa fecha para aplicar la NIC 2 "Inventarios". A cierre del ejercicio económico el costo así determinado deberá compararse con el valor neto realizable y tomar de los dos el menor.

La empresa medirá en todos los casos el producto agrícola en el punto de cosecha o recolección tal como se detalló en el párrafo anterior, en virtud que la norma refleja el punto de vista que dicho valor siempre puede medirse de forma fiable.

Retornando a la NIC 41, en su párrafo 14, se determina que los costos en el punto de venta, incluyen las comisiones a intermediarios y comerciantes, los

cargos de agencias reguladoras o mercados organizados de productos, impuestos y gravámenes de las transferencias. Estos costos excluyen los transportes y otros necesarios para llevar los activos al mercado.

El párrafo 17 establece, que cuando exista un mercado activo para un determinado activo biológico o producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado, será la base adecuada para determinar el valor razonable de dicho activo. Si la empresa tiene acceso a distintos mercados activos, utilizará el más relevante.

En los casos en que no exista un mercado activo, la NIC en el párrafo 18 propone, la utilización de uno de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estén disponibles:

- el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha existido un cambio significativo en la circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance
- los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes
- las referencias del sector

La aplicación de estas alternativas, puede determinar diferentes valores razonables de un activo biológico o de un producto agrícola, por lo cual la empresa tendrá que llegar a la estimación más fiable del valor razonable, no existiendo un orden de prelación.

En el párrafo 20, se consideran aquellas circunstancias en que los precios determinados por el mercado, pueden no estar disponibles para un activo biológico en su condición actual. En dicha situación la empresa determinará el valor razonable, calculando el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa corriente antes de impuestos definidas por el mercado.

Por otra parte el párrafo 24 establece que los costos pueden ser aproximaciones del valor razonable, especialmente cuando:

- a) se ha producido poca transformación biológica desde que se incurrió en los costos iniciales, o
- b) no se espera un importante impacto de la transformación biológica en el precio

Además se considera la existencia de un mercado activo para activos combinados (paquete de activos biológicos), lo cual permite determinar el valor razonable de los activos biológicos en el caso de no existir un mercado separado para los mismos.

La NIC 41, supone que el valor razonable de los activos se puede medir con fiabilidad, pero para los activos biológicos cuyos precios o valores fijos no estén disponibles en el mercado, puede ser rechazada dicha presunción en el momento del reconocimiento inicial, siempre que no existan estimaciones fiables del valor razonable. Ante esta situación, el activo biológico se medirá a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro.

Esta excepción se permite solamente hasta el momento en que la empresa pueda determinar con fiabilidad el valor razonable de los activos biológicos. Desde este momento, la empresa procederá a medirlos al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta.

Si la empresa hubiera reconocido en el momento inicial sus activos biológicos a su valor razonable, no podrá reconocerlos al costo posteriormente, es decir que sólo podrá valorar al costo en el momento inicial.

4.9 Reconocimiento de ganancias y pérdidas

En el párrafo 26 la NIC establece que los resultados surgidos por el reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, así como los producidos por los sucesivos cambios en el valor razonable, menos los costos estimados hasta su punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en que se produzcan.

En el párrafo 28, se hace referencia a que los resultados surgidos por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del período en que se produzcan.

De la lectura de los párrafos 51 y 52 es posible concluir que de acuerdo a la NIC, el cambio en los atributos físicos de un activo biológico, como resultado del proceso de transformación biológica surgida por los mismos, y los cambios de precios, inciden directamente en el resultado del ejercicio de las empresas que desarrollan la actividad agrícola y por ello se deben reconocer.

De este modo se reconoce el crecimiento biológico a través de valores corrientes e informando los cambios del valor razonable producidos entre la plantación y la cosecha.

La norma sugiere la revelación de los cambios físicos y de los cambios en los precios por separado, al ser útil para evaluar el rendimiento del período corriente y hacer proyecciones futuras. Esta información es útil, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año.

Por otro lado, el modelo de costos históricos, puede no mostrar ningún resultado hasta la primera cosecha o recolección y posterior venta del producto, período que puede ser muy prolongado.

Si se utiliza el modelo propuesto por la NIC 41 los resultados por cambios en el valor razonable de los activos biológicos o productos agrícolas, se deben reconocer en los Estados Financieros del ejercicio en que suceden. Al momento de la venta del activo biológico o del producto agrícola, el resultado de la misma debería tender a cero, porque se fue reconociendo durante todos los períodos.

Existe de este modo una importante diferencia con el criterio de costo o precio de mercado, el menor, porque si el costo es siempre menor que el precio de mercado, al momento de la venta la ganancia sería muy significativa de no reconocer resultado alguno en períodos anteriores.

En la norma se identifican dos factores generadores de resultados, uno es a consecuencia del cambio de los precios relativos (resultado por tenencia) y el otro es el resultado por transformaciones biológicas (crecimiento de las plantaciones).

El criterio de imputar los cambios en el valor razonable a resultados del período ha sido objeto de diversas críticas, de las cuales la mayoría opinan que dichos cambios no se deben incluir en el patrimonio hasta que se realicen.

La consultora Deloitte Touche Tohmatsu, opina que es inapropiado imputar a resultados los cambios en el valor razonable, cuando éste no es determinado de forma confiable o cuando hay incertidumbre en su realización.

La consultora Arthur Andersen, opina que el detonador para reconocer resultados debe ser el momento de la venta o de la cosecha, es decir cuando se transfieren los riesgos a terceros. Además plantea que no sería adecuado que una empresa forestal con ciclos productivos de 30 años deba registrar pérdidas o ganancias en cada año anterior al de la tala o venta.

Price WaterhouseCooper y Ernst & Young critican el hecho de que se reconozcan resultados antes de la cosecha o venta y que la transformación biológica pueda ser medida confiablemente.

Algunos comentarios sobre el E 65 Borrador de la NIC 41 sugirieron que los cambios en el valor razonable fueran contabilizados directamente en rubros patrimoniales, hasta que esos cambios se realizaran argumentando que:

- los efectos de la transformación biológica no pueden ser medidos confiablemente, y no deben ser informados como ingresos;
- los cambios en el valor justo deben ser incluidos sólo en la utilidad o pérdidas netas cuando el proceso de ingresos es completo;
- el reconocimiento de ganancias y pérdidas no realizadas incrementan la volatilidad de los ingresos;
- los resultados provenientes de la transformación biológica quizás nunca se realicen teniendo en cuenta los riesgos a los que está expuesto un activo biológico.

De todos modos el comité rechazó requerir que los cambios en el valor justo sean incluidos directamente en el patrimonio, ya que se considera difícil encontrar cualquier base conceptual para reportar cualquier porción de los cambios en el valor justo de los activos biológicos directamente en el patrimonio.

4.10 Subvenciones del Gobierno

Esta norma prevé dos tratamientos diferentes en relación con los ingresos provenientes de los subsidios gubernamentales, según la forma de valuación de los activos biológicos.

Cuando los activos biológicos están valuados a su valor razonable, los ingresos provenientes de los subsidios gubernamentales no sujetos a condiciones,

deben reconocerse en el período en el cual se obtiene la certeza de que se recibirán. Por otra parte si los subsidios están condicionados, los ingresos derivados de su obtención, no se podrán reconocer hasta que se verifiquen las condiciones estipuladas anteriormente.

Por otro lado, si los activos biológicos se valúan a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, se aplica la NIC 20 "Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales". Esta NIC plantea dos tratamientos alternativos que son: deducir el subsidio gubernamental del valor del activo biológico o presentarlo como un ingreso diferido en el Estado de Situación Patrimonial. El subsidio sólo se reconocerá en la medida en que la empresa cumplió con las exigencias previstas para la recepción del mismo y que el Estado haya efectivamente asumido el compromiso de abonarlo.

4.11 Información a revelar

La norma determina que la entidad debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el período corriente, por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de los activos biológicos.

Además debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos que puede ser narrativa o cuantitativa.

Es aconsejable presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activo biológico, distinguiendo entre los destinados al consumo y los destinados a la producción de frutos, o entre los maduros y los que están por madurar.

En el caso de no haberse revelado en otra parte, la empresa debe describir dentro de la información publicada con los Estados Financieros:

- a) la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológicos
- b) las mediciones no financieras de las cantidades físicas de cada grupo de activos biológicos, al final de cada ejercicio y la producción agrícola del ejercicio

En sucesivos párrafos la norma dispone información que se debe revelar según se detalla a continuación:

- a) los métodos y las hipótesis aplicadas para determinar el valor razonable de cada grupo de activos biológicos y productos agrícolas en el punto de su cosecha o de su recolección
- b) el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el período, determinado en el punto de recolección
- c) la existencia y el importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, y el importe en libros de los activos biológicos que estén como garantía de deuda
- d) cantidad de compromisos para desarrollar o adquirir activos biológicos
- e) estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola.

Se debe presentar una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos, entre el comienzo y el final del ejercicio corriente sin exigir presentar información comparativa. En esta conciliación se debe incluir:

- la ganancia o pérdida surgida por cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta
- los incrementos por compras
- las disminuciones por ventas y por cosecha o recolección
- los incrementos por combinación de negocios
- otros cambios

El valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta de los activos biológicos, puede variar por causa de cambios físicos y/o cambios en

los precios de mercado. Se aconseja a la entidad que presente por grupos, el importe de esta variación revelando por separado los cambios en los precios de los cambios físicos, por ser útil para evaluar el rendimiento del período corriente y hacer proyecciones.

La actividad agrícola se expone a riesgos naturales, que en el caso de producirse y dar lugar a una partida de gastos o ingresos con importancia relativa, se revelará la naturaleza e importe de la misma según la NIC 1 "Presentación de Estados Financieros".

Por otra parte la entidad debe revelar:

- a) naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en el Estado Financiero
- b) condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones del gobierno
- c) disminuciones significativas esperadas en el nivel de subvenciones del gobierno.

4.12 Modificaciones en las NIC's luego del surgimiento de la NIC 41

Diversas Normas de Contabilidad no trataban específicamente determinados temas relacionados con la contabilidad de las empresas agropecuarias, motivo por el cual fueron modificadas o complementadas con la aprobación y publicación de la NIC 41.

Entre ellas se encuentran las que se mencionan a continuación:

- **NIC 2 Inventarios**

Esta norma prescribe el tratamiento contable para inventarios bajo el sistema de costo histórico, determinando la cantidad de costo que ha de ser registrado

como un activo, y mantenida en los registros contables hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos.

La NIC 2 introduce una modificación en el párrafo 2 donde establece a que inventarios no se aplica la misma, literal c):

“Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola y productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección (ver NIC 41)”.

Esto implica que en la NIC revisada tanto los activos biológicos como los productos agrícolas quedan expresamente excluidos de la aplicación de dicha norma, debiendo emplear la NIC 41.

Además se agrega el párrafo 20 que establece: “los inventarios que comprenden productos agrícolas, que la entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán en el momento de su reconocimiento inicial, por su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, considerados en el momento de su cosecha”.

Para aquellas empresas que utilizan los productos agrícolas como insumo de una actividad industrial, el costo inicial será el derivado de aplicar la NIC 41 y luego se aplicará el criterio de costo histórico establecido en la NIC 2.

• **NIC 16 Propiedad, Planta y Equipo**

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación del importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioros que deben reconocerse en relación a los mismos.

En el párrafo 3 la NIC 16 hace referencia a aquellos activos a los que no es aplicable la misma, agregando el siguiente literal b):

“los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola.”

- **NIC 17 Arrendamientos**

El objetivo de esta norma, es prescribir para los arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos.

Se modifica el párrafo 2 en el que se establece que dicha norma no deberá ser aplicada para propósitos de medición de:

c) Activos biológicos poseídos por arrendatarios en régimen de arrendamiento financiero (véase NIC 41) o

d) Activos biológicos suministrados por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase NIC 41)

El párrafo 32, donde la norma menciona los montos de activos que se mantienen bajo arrendamientos financieros, contabilizados por el arrendatario como adquisición de activos, se deben tener en cuenta los requisitos de información a revelar mencionados en la NIC 41.

Se agrega la misma exigencia en el párrafo 57 para los activos alquilados a terceros en régimen de arrendamiento operativo.

Es importante mencionar que la NIC 41 no hace referencia al tratamiento a aplicar a los arrendamientos de activos biológicos tal cual lo menciona la NIC 17.

- **NIC 18 Ingresos**

El objetivo de esta norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos ordinarios que surgen de cierto tipo de transacciones y otros eventos. Se debe determinar cuándo reconocer el ingreso, lo cual se produce cuando es probable que haya un flujo de beneficios económicos futuros hacia la empresa y que estos pueden ser cuantificados con fiabilidad.

En el párrafo 6 se detallan aquellos ingresos no contemplados por dicha norma agregando en sus literales f) y g), el reconocimiento inicial de los productos agrícolas y activos biológicos, así como los cambios en el valor razonable de estos últimos.

- **NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales**

Esta norma se aplica a la contabilización y revelación de las concesiones del gobierno y la revelación de otras formas de asistencia gubernamental.

En el párrafo 2, se agrega el literal d) que menciona que las subvenciones del gobierno cubiertas por la NIC 41 no están contempladas en el alcance de la NIC 20.

Cabe destacar como se mencionó anteriormente, que la subvención del gobierno relacionada con un activo biológico medido al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, será tratada por la NIC 20.

- **NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos**

Esta norma establece los procedimientos que una empresa debe aplicar, para asegurar que el valor de sus activos no supere el importe que pueda recuperar de los mismos.

En el párrafo 2 se establecen los activos no incluidos en la norma agregando el literal g):

“activos biológicos relacionados con la actividad agrícola, que se valoren según su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.”

- **NIC 40 Propiedades de Inversión**

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable de las propiedades de inversión y sus exigencias de revelación correspondientes.

La misma no resulta aplicable a los activos biológicos adheridos a los terrenos y relacionados a la actividad agrícola, bosques y otros recursos naturales renovables.

La NIC 41 cubre los vacíos teóricos existentes en las diferentes Normas Internacionales de Contabilidad anteriores a ésta. En la mayoría, la modificación consiste en adicionar un literal que incluye los activos biológicos o productos agrícolas sobre lo cual se aplicará la norma objeto de estudio.

CAPITULO 5: NIC 41 APLICADA A LA PRODUCCION DE SOJA

A continuación se analiza la aplicación del tratamiento contable sugerido por la NIC 41 a la producción de soja.

5.1 Alcance

La norma debe aplicarse para la contabilización de las plantaciones de soja, así como de los granos obtenidos en el punto de su cosecha.

El alcance de la norma incluye los granos de soja (productos agrícolas obtenidos de la planta de soja), pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. Desde ese momento se aplica la NIC 2 Inventarios, porque la NIC 41 remite a la misma.

En el caso de que el productor sea propietario del terreno en el que se cultiva la soja, no se aplicará esta norma para su valuación debiendo utilizar NIC 16 o NIC 40, según corresponda.

5.2 Definiciones

- Identificamos como activo biológico a las plantas de soja
- El producto agrícola es el grano recolectado, procedente de la planta de soja
- La transformación biológica se aprecia durante el ciclo productivo de este cultivo a través de la fase vegetativa, fase reproductiva y llenado de granos
- La cosecha o recolección se produce cuando se extraen las vainas de la planta

5.3 Existencia de mercado activo

En relación con el concepto de mercado activo, es importante discutir la existencia o no de un mercado con estas características en Uruguay para la soja.

Cabe recordar que en el párrafo 17 de la NIC 41, si existe un mercado activo para un determinado activo biológico o producto agrícola, el precio de cotización de tal mercado será la base para la determinación del valor razonable del activo o producto en cuestión. En el caso de tener acceso a mercados activos diferentes, se utilizará el precio existente en el mercado en que se espera operar.

Un mercado activo sería aquel en el que hay varios movimientos, donde operan oferentes y demandantes y donde el precio es conocido por todos o es un precio público. Los nichos de mercado determinan el valor de la fuerza de la demanda, y los productores habitualmente manejan la demanda mundial, lo cual confluye en la determinación de los precios.

Al analizar la existencia de un mercado activo de soja en Uruguay, es importante tener en cuenta el contexto, porque este mercado es relativamente pequeño si se compara con otros mercados a nivel internacional. Cuando se crean las NIC's, se basan en parámetros internacionales y mercados con características diferentes al mercado uruguayo, por ejemplo en cuanto al volumen de producción.

En el caso particular de la producción de granos y en especial la soja, se concluye que existe un mercado activo, porque más allá de la existencia de la oferta y demanda interna, está presente una gran demanda externa por este producto, teniendo como referencia internacional en cuanto a precios, la Bolsa de Chicago y mercados regionales como Brasil y Argentina que están permanentemente fijando valores.

5.4 Determinación del valor razonable para la soja

Con relación a la determinación del valor razonable para la soja, la fuente utilizada es básicamente el valor que informa la Cámara Mercantil de Productos Agropecuarios. Esta cámara, por medio de Comisiones de Información de Precios, integradas por representantes de diferentes gremiales, brinda las cotizaciones del mercado necesarias para orientar al sector público y privado para tomar decisiones, fijar precios definitivos en los negocios, abonar rentas agropecuarias, etc.

Otra fuente de valuación, es la que dan los distintos exportadores que tienen un valor de mercado ajustado a la realidad, de fácil acceso público con cotizaciones semejantes entre una empresa y otra.

Además se puede acceder a la información brindada por la Bolsa de Chicago, que es un mercado internacional. Existe aquí una referencia del valor de la soja, al que se le descuenta una prima que varía año a año por distintos motivos del mercado.

También están disponibles los valores proporcionados por la Bolsa de Cereales en San Pablo (Brasil) y en Rosario (Argentina).

5.5 Reconocimiento y medición

Haciendo referencia al párrafo 12, un activo biológico debe ser medido en el momento de su reconocimiento inicial y a la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, excepto cuando el valor razonable no se pueda medir con fiabilidad, tal cual se menciona en el párrafo 30.

El párrafo 13 establece que los productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos, deben ser medidos en el punto de su cosecha o

recolección, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

A continuación se plantean diferentes situaciones acerca de los activos biológicos y los productos agrícolas, obtenidos durante el transcurso del ciclo productivo.

Datos generales

Fecha de siembra: noviembre

Fecha de cosecha: mayo

Costos de producción: semillas, fertilizantes, herbicidas, mano de obra, cargas sociales, arrendamiento de maquinaria, arrendamiento del campo destinado a este cultivo, desgaste de maquinaria propia, seguros, intereses de financiación, combustible, honorarios de ingeniero o técnicos agropecuarios.

En relación al arrendamiento del campo, es importante destacar que aquel productor que lo destine para producir diferentes cultivos, o para desarrollar ganadería y agricultura conjuntamente, va a incluir como costo en la producción de la soja, la cuota parte de este gasto, en función del período durante el cual se desarrolló el ciclo productivo. Si el productor arrendara únicamente para poder producir soja sin realizar ningún cultivo de invierno, se reconoce la totalidad del gasto como parte integrante del valor de la producción.

Para la contabilización de los intereses de financiación es necesario remitirse al tratamiento contable sugerido por la NIC 23 “Costos por Intereses”, la cual establece un tratamiento preferente y un tratamiento alternativo. El primero plantea el reconocimiento de este concepto como una pérdida financiera en el período de financiamiento, mientras que el tratamiento alternativo reconoce la posibilidad de activar los intereses destinados a la obtención de un activo cualificable. La discusión de la aplicación del tratamiento alternativo para la producción de soja en particular, se centra en determinar cuál es el período de tiempo considerado sustancial.

En el caso de considerar que el ciclo de producción de la soja es un período sustancial, los intereses de financiación pueden formar parte del activo que estos financian, por el importe devengado hasta el momento de la cosecha del grano, momento a partir del cual éste está listo para ser consumido o vendido. Los intereses incurridos con posterioridad, se reconocen como gastos de financiación en el período que corresponden.

Datos variables

Fecha de cierre de ejercicio económico

Relación entre el costo del producto agrícola, su valor razonable y su valor de venta

Destino de la producción: venta, consumo, insumo para próximo cultivo, materia prima para industrialización

En función de las diferentes fechas de cierre de ejercicio económico se plantean tres casos para analizar:

Caso 1

Fecha de cierre de ejercicio económico: 31/12

Costos de producción (Pérdida)	_____
Caja/Bancos/Acreedores (Activo/Pasivo)	

Los costos de producción se contabilizan en función de su devengamiento, discriminados por rubros para poder obtener información útil sobre los diferentes elementos que constituyen el costo del cultivo.

Al cierre del ejercicio se activan los costos incurridos en el período, realizando de esta forma el reconocimiento inicial del costo de la plantación de soja. La NIC 41 en su párrafo 24, establece la posibilidad de que estos costos sean una aproximación del valor razonable, porque en esta etapa del ciclo de

producción, la plantación no ha tenido una gran transformación biológica desde que éstos se incurrieron.

_____	_____
Plantación de soja (Activo)	
	Costos de producción (Pérdida)
_____	_____

Los costos incurridos desde el inicio del siguiente ejercicio hasta el momento de la cosecha, se contabilizarán del mismo modo que en el ejercicio anterior.

En el momento de la cosecha se realiza una reclasificación de los rubros del activo, porque se reconoce inicialmente el costo de los granos de soja a su valor razonable. El valor del producto agrícola obtenido, incluye el costo de la plantación de soja obtenido al cierre del ejercicio anterior, según lo indicado en el registro contable a cierre del mismo, y cancela los costos de producción habidos en el presente ejercicio. A continuación se indica la registración contable de lo mencionado anteriormente.

_____	_____
Granos de soja (Activo)	
	Costos de producción (Pérdida)
	Plantación de soja (Activo)
_____	_____

Al realizar el reconocimiento inicial del producto agrícola, se pueden plantear diferentes situaciones: el valor razonable al que se debe contabilizar el grano de soja puede ser superior, inferior o igual que el valor al que se encuentra activado según los costos incurridos.

Aplicando la NIC 41:

- si el valor razonable supera el valor en libros, se debe reconocer la ganancia en ese momento

Granos de soja (Activo)

Resultado por tenencia (Ganancia)

El resultado por tenencia es producto de las variaciones en el valor razonable y/o de las transformaciones biológicas del cultivo.

Aplicando el criterio de prudencia, las ganancias se deben reconocer cuando se realizan. Teniendo en cuenta las características de la producción de soja en el Uruguay, la existencia de un mercado activo, el fácil acceso a los precios y que la mayor parte de la producción se destina a la exportación, se pueden considerar las ganancias como realizadas, debido a que la comercialización de la mayor parte de la producción, se concreta incluso en los comienzos del ciclo productivo.

Si las características del mercado no son tales, la NIC 41 reconoce las ganancias en función de un valor del cual no se tiene certeza en ese momento, por lo que, en opinión de las autoras del presente trabajo, la contabilización de esta diferencia debería reconocerse como un ajuste al patrimonio, tal como se indica a continuación.

Granos de soja (Activo)

Ajuste al Patrimonio (Patrimonio)

Cuando se produce la venta y se realiza en consecuencia la ganancia, la cuenta "Ajuste al Patrimonio" creada al momento del reconocimiento inicial del producto agrícola deberá ser cancelada, tal como se indica a continuación.

Ajuste al Patrimonio (Patrimonio)

Resultados por Valuación (Ganancia)

- Aplicando el mismo criterio de prudencia, si el valor razonable resultara inferior al valor en libros, se debe reconocer la pérdida en ese momento, según la siguiente registraci3n contable

Resultado por tenencia (Pérdida)

Granos de soja (Activo)

- si el valor razonable coincide con el valor en libros, no se realiza ninguna registraci3n contable adicional

Según la NIC 41, ésta se aplica sólo para la contabilizaci3n de los productos agrícolas en el punto de su cosecha. A partir de entonces es de aplicaci3n la NIC 2 Inventarios.

Según lo que establece el párrafo 20 de la NIC 2, los inventarios compuestos por productos agrícolas que la empresa ha cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se miden para su reconocimiento inicial, por el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, considerados desde el punto de su cosecha.

Caso 2

Fecha de cierre de ejercicio económico: 31/03

Durante el ciclo productivo comprendido en el ejercicio económico, se reconocen los costos de producci3n según su devengamiento, discriminados en los rubros correspondientes.

Costos de producci3n (Pérdida)

Caja/Bancos/Acreedores (Activo/Pasivo)

En la fecha de balance se realiza el reconocimiento inicial del activo biológico, plantación de soja. Tal como menciona la NIC 41 en su párrafo 20, existen circunstancias en las que los precios o valores determinados por el mercado, pueden no estar disponibles para un activo biológico en su condición actual, situación que se plantea en el caso analizado. Como solución la norma establece determinar el valor razonable del activo biológico en su ubicación y condiciones actuales, utilizando el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa corriente antes de impuestos definida por el mercado. También aclara que la condición actual de este activo biológico, no incluye cualquier incremento en el valor por causa de su transformación biológica adicional, así como por actividades futuras de la entidad.

En este caso concreto, sería necesario poder considerar los incrementos en el valor generado por las transformaciones biológicas surgidas en la fecha posterior al balance, para poder determinar los flujos de fondos estimados, porque en definitiva estos se obtienen por la venta de los granos producto de la plantación de soja. En el momento de la cosecha, se obtiene el producto agrícola, mientras que el activo biológico desaparece.

Otra alternativa de valuación del activo biológico sería utilizar el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta del producto agrícola, grano de soja. Se utiliza el valor razonable del producto agrícola, porque en este estadio del ciclo productivo, solo resta aproximadamente un mes para que el mismo pueda ser recolectado. En este momento ha aumentado la certeza de que todas las etapas del ciclo productivo culminen favorablemente con la obtención del grano de soja.

Teniendo en cuenta las características propias de ciclos de producción de corto tiempo, como la soja o productos agrícolas similares, estas alternativas no propuestas por la NIC, serían de adecuada aplicación.

_____	_____
Plantación de soja (Activo)	
	Costos de producción (Pérdida)
_____	_____

Si el valor razonable determinado aplicando las alternativas planteadas anteriormente, resulta ser mayor o menor que los costos de producción que fueron activados, se reconocerá una ganancia o pérdida según corresponda en aplicación del criterio establecido según la NIC 41.

_____	_____
Plantación de soja (Activo)	
	Resultado por valuación (Ganancia)
_____	_____

ó

_____	_____
Resultado por valuación (Pérdida)	
	Plantación de soja (Activo)
_____	_____

Al realizar la cosecha, se determinará nuevamente el valor razonable del producto agrícola obtenido, registrando según corresponda una ganancia o pérdida.

Caso 3

Fecha de cierre de ejercicio económico: 30/06

_____	_____
Costos de producción (Pérdida)	
	Caja/Bancos/Acreedores (Activo/Pasivo)
_____	_____

Debido a que en este caso el ciclo económico abarca todo el ciclo productivo de la soja, los costos de producción se contabilizan en función de su devengamiento, discriminados por rubros.

En el momento en que la soja se cosecha, se realiza el reconocimiento inicial de este producto agrícola al valor razonable aplicando la NIC 41, debido a que existe un mercado activo.

Esta operación conlleva al siguiente asiento contable:

_____	_____
Granos de soja (Activo)	
	Costos de producción (Pérdida)
_____	_____

En consecuencia se reconoce una ganancia o una pérdida que debe incluirse en la ganancia o pérdida neta del período, si el valor razonable de la soja resulta mayor o menor que el costo de producción respectivamente.

Si el valor razonable es mayor al costo de producción:

_____	_____
Granos de soja (Activo)	
	Cuenta de ganancia (Resultado)
_____	_____

Si el valor razonable es menor al costo de producción:

_____	_____
Cuenta de pérdida (Resultado)	
	Granos de soja (Activo)
_____	_____

Al igual que el análisis realizado en el caso 1, sería más adecuado reconocer un Ajuste al Patrimonio cuando el valor razonable supera al costo de producción.

Si al cierre de ejercicio económico el productor aún posee los granos de soja cosechados, se aplicará para su valuación la NIC 2 según lo determina específicamente la NIC 41.

Debido a que en Uruguay la producción de soja se destina casi en su totalidad a la exportación, se plantean exclusivamente escenarios relacionados con su venta.

En el momento de realizar la venta la empresa agrícola se enfrenta a diferentes situaciones, porque el precio de venta puede ser superior, inferior o igual al valor en libros de la soja.

A modo ilustrativo se plantean ejemplos numéricos, para el caso en que el precio de venta supere el valor en libros del activo y la empresa cierre ejercicio económico el 31/12.

Escenario a)

Resultado por tenencia: \$ 10.000 Ganancia

Precio de venta: \$ 50.000

Granos de soja: \$ 40.000

Costo de producción: \$ 30.000

_____	_____	
Caja/Banco/Deudores por ventas (Activo)	50.000	
	Ventas (Ganancia)	50.000
_____	_____	
Costo de ventas (Pérdida)	40.000	
	Granos de soja (Activo)	40.000
_____	_____	

En esta situación la empresa obtiene una utilidad bruta de \$ 10.000, no obstante es de hacer notar que el costo de ventas de los granos está incrementado en \$ 10.000 por encima de los costos de producción, debido al reconocimiento del resultado de ganancia por tenencia realizado al aplicar la NIC 41 valuando al valor razonable.

Según el análisis anterior se deduce que la utilidad considerando el costo histórico de producción es de \$ 20.000.

Es importante tener en cuenta la calidad de la información brindada al empresario, en la determinación de la utilidad bruta de la producción, siendo necesario aclarar el efecto que sobre ésta tiene la aplicación de la NIC 41, mediante una nota a los Estados Financieros.

Escenario b)

Resultado por tenencia: \$ 10.000 Pérdida

Precio de venta: \$ 50.000

Granos de soja: \$ 20.000

Costo de producción: \$ 30.000

Caja/Banco/Deudores por ventas (Activo)	50.000	
	Ventas (Ganancia)	50.000
Costo de ventas (Pérdida)	20.000	
	Granos de soja (Activo)	20.000

De este modo la empresa logra una utilidad bruta de \$ 30.000, pero esta cifra incluye la pérdida reconocida como resultado de la tenencia del activo de \$ 10.000, por la valuación al valor razonable en el reconocimiento inicial de los granos de soja.

Al igual que en el escenario a) se observa un problema en la información brindada porque en definitiva el resultado es una ganancia de \$ 20.000, si tenemos en cuenta el costo histórico de producción.

Escenario c)

Resultado por tenencia:	\$	0
Precio de venta:	\$	50.000
Granos de soja:	\$	30.000
Costo de producción:	\$	30.000

Caja/Banco/Deudores por ventas (Activo)	50.000	
Ventas (Ganancia)		50.000
Costo de ventas (Pérdida)	30.000	
Granos de soja (Activo)		30.000

Al no tener resultado por tenencia, el resultado bruto refleja la información real para la toma de decisiones con respecto al producto agrícola obtenido.

En los escenarios a, b y c) explicados anteriormente, se utiliza el supuesto de que el valor neto realizable en el momento de la venta, coincide con el costo del producto agrícola, para la aplicación de la NIC 2.

En el caso de que dicho supuesto no se cumpla, es necesario realizar el ajuste correspondiente en el valor del activo, reconociendo la ganancia o pérdida según se tenga un mayor o menor valor neto realizable sobre el valor en libros.

Al realizar la venta, el costo de venta del producto agrícola está afectado por el ajuste realizado al aplicar la NIC 2 al valor los granos de soja. Por tal motivo es importante realizar una aclaración similar a la planteada en el análisis de la NIC 41, para que la información brindada por los Estados Financieros, refleje realmente cual es el resultado bruto de la producción, permitiendo que los interesados tomen decisiones adecuadas.

CAPITULO 6: CONCLUSIONES

A través de la realización del presente trabajo monográfico, se analizó el mercado de soja en el Uruguay, debido a la destacada evolución de sus niveles de producción y exportación alcanzados en los últimos años.

Tal como se evidenció con los datos recabados, la agricultura de secano en Uruguay ha experimentado profundos cambios recientemente, con un sostenido aumento de la superficie sembrada y de la producción de granos, ocupando el primer lugar el cultivo de soja.

Asimismo es importante destacar el cambio producido en los actores vinculados al proceso productivo y comercial, los cambios en la forma de comercialización y gestión del riesgo, y en general en la organización del negocio agrícola.

A pesar de la relevancia económica y social del sector agropecuario en las economías mundiales, no existía una Norma Contable específica, y es con la aprobación de la NIC 41 “Agricultura” que se llena el vacío normativo existente, evitando de esta forma, la obtención de diferentes resultados como consecuencia de recurrir a normas con criterios dispares.

En virtud de la importancia del sector agrícola y en especial la producción de soja en el Uruguay, y la reciente obligatoriedad en cuanto a la aplicación de la Norma Contable anteriormente señalada, es el objetivo de este trabajo poder evaluar la aplicabilidad de la misma, teniendo en cuenta que las NIC´s se desarrollan como una respuesta a nivel internacional, ante la necesidad de contar con normas que permitan obtener Estados Financieros con información comparable.

Aplicando una norma que establezca criterios contables uniformes se puede obtener información relevante, confiable, neutral, comparable y consistente. De este modo la información facilita la toma de decisiones tanto al interior de la empresa como a terceros interesados en la misma.

El objetivo de la NIC es prescribir el tratamiento contable, la presentación de los Estados Financieros y la información a revelar sobre la actividad agrícola, estableciendo un criterio uniforme para las empresas del sector.

Esta no hace referencia a los cuatro componentes de un modelo contable, sino que sólo menciona los criterios de valuación y reconocimiento de la ganancia de los activos biológicos y productos agrícolas.

Con respecto a la definición de capital a mantener, sería conveniente adoptar el concepto de capital financiero, si el interés radica en mantener el capital nominal invertido y existe la posibilidad de cambiar de actividad, sin que ello signifique un riesgo de continuidad ni produzca pérdidas significativas.

Debido a que los ingresos de los productores de soja se producen en dólares como consecuencia de las exportaciones, y que los principales costos incurridos se realizan también en esta moneda, se puede considerar al dólar como la moneda funcional.

Para analizar la aplicación de la norma, se debe determinar la existencia o no de un mercado activo para la soja en el Uruguay. Debido a que los productos comercializados son homogéneos en cuanto a su calidad, que los precios son conocidos y están disponibles en todo momento para quien los requiera, y que normalmente existen en el mercado oferentes por las extensas superficies cultivadas, y demandantes por la creciente demanda a nivel internacional, se concluye que el mercado de la soja es activo.

Al confirmar la existencia de un mercado activo, la base adecuada para determinar el valor razonable de la soja, es el precio de cotización en dicho mercado según lo plantea la NIC.

Si las condiciones actuales del mercado de soja cambiaran y éste no fuera un mercado activo, la norma permite la aplicación de otros criterios como aproximaciones válidas para determinar el valor razonable de la soja,

enfrentando el problema de subjetividad al preparar la información contable. Esta situación repercute sobre una de las características cualitativas de la información contable, la comparabilidad, porque los profesionales aplicando correctamente los criterios de la norma internacional, recurren a criterios que pueden determinar diferentes valoraciones, distorsionando el análisis.

Por otro lado, el criterio de valuación de los activos biológicos y los productos agrícolas que establece la NIC, tiene en cuenta implícitamente el principio de prudencia, al no exponer a los activos en los Estados Financieros a un valor superior al valor de realización. Sin embargo, la información basada en valores razonables no es exacta, y, cuando los activos no tienen un mercado real, no queda claro cuál es el criterio más adecuado para aproximarse al valor de mercado.

Asimismo, utilizar valores razonables determina incluir en el Estado de Resultados ingresos no realizados. Esta situación se evitaría al contabilizar a costos históricos porque la información tiene un respaldo documental de verificación objetiva, y si dicho costo se ajustara por algún índice que refleje sus variaciones a través del tiempo, el mismo se verifica con facilidad. La tendencia que se observa a nivel internacional hacia la utilización del valor razonable en la contabilidad, se puede explicar posiblemente por el desarrollo de las telecomunicaciones y de las tecnologías informáticas, así como la expansión de los mercados internacionales. Estos factores confluyen a aumentar la confiabilidad al determinar los valores razonables disminuyendo la subjetividad anteriormente mencionada.

En relación al reconocimiento de la ganancia, la NIC reconoce dos tipos de resultados, los emergentes del proceso de transformación biológica a los que están sujetos los activos biológicos, y los derivados de las variaciones de precios.

Dependiendo de las características del mercado, al aplicar el criterio de reconocer las ganancias incluyéndolas en la ganancia o pérdida neta en el

período en el que aparezcan, se pueden estar reconociendo resultados que no representen la realidad al ser calculados en base a factores cambiantes, o pueden no haberse realizado. Los resultados reconocidos de este modo, no serían distribuibles debido a que el ingreso efectivo del dinero no se produjo; de otro modo provocaría que las empresas pudieran incurrir en endeudamiento para hacer frente a dicha distribución.

A los efectos de salvar esta situación, se debería aplicar el criterio de prudencia en el devengamiento de resultados, esperando que el proceso ganancial se concrete, o se haya producido una parte sustancial del mismo, que permita tener una razonable seguridad acerca de que éste concluirá de acuerdo a lo previsto.

Otra solución sería imputar la ganancia reconocida por la NIC 41 como un ajuste al patrimonio, y en el momento de tener certeza de su realización, incluirla en la ganancia o pérdida neta tal cual se planteó en los casos analizados.

En conclusión, teniendo en cuenta las características analizadas del mercado de la soja en el Uruguay, es opinión de las autoras, que la NIC 41 “Agricultura” es aplicable para la valuación de los activos biológicos y productos agrícolas y para el reconocimiento de las ganancias. La misma se basa en que ante la existencia de un mercado activo, la valuación resulta de clara aplicación sin ofrecer subjetividad, y las condiciones dadas para la comercialización de la soja permiten reconocer la ganancia de forma anticipada a la culminación del proceso ganancial.

Es de conocimiento universal que, la contabilidad es una herramienta necesaria para clasificar los datos brindados por el productor y útil para generar información adecuada para la toma de decisiones.

Según la información obtenida en las entrevistas realizadas, el contador brinda al productor principalmente asesoramiento fiscal, mientras que la contabilidad no se considera en las decisiones adoptadas por el propio productor.

Sin embargo, a la luz de los cambios de los últimos años, en cuanto a la aparición de nuevos actores en el negocio sojero del Uruguay, la contabilidad puede llegar a tener un papel preponderante debido a que la integración regional y la globalización de los mercados, exigen que los empresarios cuenten con una base sólida y un sistema de información adecuado a los nuevos tiempos. En estas condiciones, la aplicación de la NIC 41 sería más relevante.

ANEXO 1: ENTREVISTAS

Con el propósito de lograr una mejor comprensión del proceso relacionado con la producción de soja, se realizaron una serie de entrevistas a un grupo de personas, que intervienen en las distintas etapas que conforman este proceso.

Se entrevistaron profesionales, empleados de la Unión Rural de Flores (URF).

La URF (ubicada en la ciudad de Trinidad, departamento de Flores) es una cooperativa agropecuaria de responsabilidad limitada, creada en 1959 para acompañar la evolución del sector agropecuario y atender de cerca la faz productiva de sus asociados. Es una cooperativa con gran porte dentro de la economía local y regional. En la actualidad está integrada con unos 850 socios, de los cuales más de 400 son quienes comercializan activamente su producción y hacen uso de sus servicios. Además cabe destacar que constituye una importante fuente de trabajo para el departamento, ocupando aproximadamente a 150 funcionarios entre estables y zafrales.

Su actividad comercial relacionada con el objeto de estudio en este trabajo, comprende la venta de insumos tales como semillas, fertilizantes, agroquímicos, etc. También ofrece servicios de secado, clasificación y almacenamiento de granos, en su planta de silos y su planta de procesamiento de semillas, entre otros. Además brinda soporte técnico, por medio de un equipo de profesionales especializados en el sector. A continuación se transcriben las entrevistas realizadas.

Departamento Técnico: Ingeniero Agrónomo - Alejandro Álvarez

1) ¿Cuál es el ciclo de producción de soja? (Fecha de siembra y cosecha)

El ciclo de producción, es más o menos de 170 días. La fecha de siembra puede ser en octubre, noviembre o diciembre y la de cosecha en marzo o abril.

2) ¿Qué diferencias hay entre la soja de primera y de segunda, en relación a los tiempos de desarrollo de las diferentes etapas del ciclo productivo, preparación del suelo, etc.?

Si la soja es de primera y es además la cabeza de rotación (o sea cuando “se rompe” un campo para arrancar el ciclo del cultivo), ahí generalmente se mueve con laboreo mínimo, con dos pasadas de disquera (dependiendo de las características del suelo); si estamos frente a soja de segunda, se aplica siembra directa sobre el rastrojo del cultivo anterior. También se puede sembrar soja de primera como cabeza de rotación, aplicando glifosato (herbicida) con mucha anticipación y luego haciendo siembra directa.

3) ¿Qué tipo de soja se cultiva? ¿En el caso de ser transgénica se puede utilizar como insumo de una próxima producción?

Toda la soja que se cultiva es transgénica. La semilla no es híbrida no tienen que comprarla todos los años, se puede almacenar y usar en un próximo cultivo.

4) ¿Cómo funciona el proceso de inoculación de la semilla? ¿Qué se utiliza para inocular? (Rhizobium) ¿Puede ser aplicado por el propio productor, o éste adquiere las semillas previamente inoculadas?

Para inocular se usa Rhizobios, que son bacterias que ayuda a que la soja pueda fijar el nitrógeno del aire (fijación biológica de nitrógeno); esto lo hace a través de los nódulos que se observan en la raíz de la planta, desarrollados por la bacteria inoculada. La inoculación se hace con una máquina que va inyectando el producto a medida que va pasando la semilla, pero también se puede hacer en las máquinas que se usan para hacer hormigón. Lo importante es que quede toda la semilla cubierta. Acá por lo general se vende la semilla inoculada, pero hay productores que lo hacen ellos mismos.

5) ¿Cómo se realiza la preparación de la tierra previa al cultivo? ¿Qué maquinarias se utilizan?

Se utilizan disquera, rastrones, landplane, etc, en el caso de soja de primera y que sea cabeza de rotación (sobre campo natural o praderas). Si es soja de primera en una rotación de cultivos (soja sobre cultivo de verano, sin haber sembrado nada en invierno) la tierra no se mueve, aplicando siembra directa.

6) ¿De qué forma se siembra para disminuir el efecto de la erosión de la tierra?

Se utiliza siembra directa, porque al no mover la tierra se evita la erosión y se trata de sembrar no a favor de la pendiente, sino cruzado. En los casos en que se utiliza la disquera se pasa también cruzando la pendiente. En la mayor parte del área sembrada se aplica siembra directa en lugar de laboreo mínimo.

7) ¿Para la producción de soja, se aplica agricultura intensiva o extensiva?

La mayoría es extensiva.

8) ¿En qué etapas del proceso se aplican herbicidas? ¿Se utiliza siempre el mismo? (ejemplo glifosato)

Se aplica antes y durante el ciclo productivo. El glifosato se aplica 45 o 55 días antes de la siembra, lo que hace que las malezas se descompongan, las raíces descompuestas aflojan la tierra, haciendo lo mismo que hace una disquera cuando mueve el suelo. También se aplica nuevamente antes de la siembra por si queda algo de enmalezamiento y generalmente lleva una aplicación durante el ciclo del cultivo, antes de que el cultivo cierre el surco. El glifosato no es el único herbicida que se utiliza; también se aplican otros que tienen más residualidad, usados antes de la siembra para no tener que aplicar después tantas veces glifosato. Durante el cultivo se aplican una o dos veces glifosato y si hay mucha maleza se utiliza otro herbicida post emergencia del cultivo, también con más poder residual.

9) ¿Qué tipos de amenazas tiene el cultivo de soja? ¿Cómo se actúa sobre ellas?

Hay cantidad de plagas que atacan a la planta en distintos momentos. Cuando la planta recién está creciendo la atacan las langostas, hormigas y gorgojos; y luego la epinotia (lagarta que daña el brote). En la fase reproductiva aparecen la chinche (que deteriora el grano pinchando la vaina y el grano) y las lagartas defoliadoras. Podemos encontrar también vaquillas, arañuelas, gorgojos, entre otros. Para las plagas se usan distintos insecticidas, algunos de estos son más selectivos para determinados tipos de insectos (ej. lepidopteros) y más benéficos con los insectos “buenos” (enemigos naturales de las plagas y polinizadores).

10) ¿Qué condiciones climáticas se deben dar para poder sembrar?

Las condiciones se relacionan con la humedad del suelo y la temperatura ambiente, que se dan generalmente a mediados de octubre.

11) ¿Qué características debe tener la tierra para poder producir soja?

La tierra no tiene que tener una característica en particular para producir soja, solo debe ser apta para la agricultura. Sí es importante que el suelo esté parejo, para lo que se hacen labores con este fin, usando la disquera u otras herramientas niveladoras de suelo (riel, rastones, landplane). Esto es necesario porque la plataforma de la cosechadora pasa muy cerca del suelo para poder levantar todas las chauchas, y si el terreno no está parejo la máquina no lo puede hacer de manera eficiente.

12) ¿Cada cuanto tiempo se realizan controles sobre la evolución del cultivo de soja?

Los controles se hacen semanalmente durante todo el ciclo.

13) ¿A partir de qué momento se puede realizar una estimación de la producción que se va obtener?

Se puede estimar desde que se empiezan a formar las vainas (le decimos R4) y con más precisión durante la maduración de la semilla. Por lo general el productor no lo pide pero el cálculo se puede hacer.

14) ¿Cuál es la producción de soja promedio por hectárea?

A nivel nacional el promedio es aproximadamente de 1800 kg/ha. En la URF se tienen datos de la zafra anterior de un rendimiento promedio de 2100 kg/ha de soja de primera y 1800 kg/ha de soja de segunda.

15) ¿Qué tipo de información se brinda al productor y en qué momento?

El cultivo se visita semanalmente, pero por lo general al productor le informamos la población lograda, como va el desarrollo del cultivo y el momento en que tenga que hacer aplicaciones.

16) ¿Existe algún contacto del técnico agropecuario con el asesor contable del productor?

No, en ningún momento.

17) ¿Cuántas personas trabajan en las diferentes etapas del ciclo productivo?

La cantidad de personas es variable en cada etapa, pero la totalidad del ciclo puede involucrar entre 10 y 15 personas con distintas responsabilidades y que actúan en distintos momentos, algunas de las cuales participan más de una vez, por ejemplo los aplicadores de fungicidas, insecticidas, herbicidas. Previo a la siembra, en la preparación inicial de la tierra en esta zona se juntan las piedras, esto involucra varias personas. Durante la siembra trabajan de dos a tres personas, una abre las bolsas de las semillas y carga la tolva, otra va en la sembradora controlando la caída de los granos y otra a cargo del tractor. También sucede lo mismo al momento de cosechar, una persona maneja la cosechadora, otra el tractor con la tolva y además participa el camionero para la carga de los granos. Además se deben tener en cuenta las personas involucradas con la inoculación, los técnicos que controlan el cultivo, las personas que realizan el secado de los granos y las que realizan el transporte de estos, los talleres de reparación de maquinaria etc, etc.

18) ¿Qué condiciones se tienen que dar para realizar la cosecha?

Cuando la planta esté seca y tenga humedad suficiente para cosecharla. Primero la planta tira todas las hojas y la vaina queda más amarilla, después empieza a quedar grisácea y se seca. En ese momento se abre la chaucha y se controla que el grano esté duro y qué humedad tiene; en primera instancia la humedad se controla a "ojo" y después se utiliza una máquina. Se decide cosechar cuando la humedad este entre 14% y 16%.

19) ¿Cuándo se cosecha, se obtienen las vainas o los granos? ¿Cómo es el proceso?
¿Qué máquinas se utilizan?

En la cosecha se obtienen los granos. La máquina que se utiliza es la cosechadora, que corta la planta (en la plataforma) y con un cilindro que tiene adentro se produce el proceso de trilla (separación del grano de la vaina). La cosechadora tiene varias zarandas, que limpian los granos (separándolos del resto del material) y luego un

sistema de aire que expulsa para el exterior de la maquina todo lo que no es semilla o grano (granos chuzos, vainas, tallos etc).

20) ¿Obtenidos los granos de qué manera se conservan? ¿Se llevan a silos o cómo los mantiene el propio productor?

Si están secos, el productor puede optar por conservarlos en el campo, manteniéndolos en bolsas o enviarlos a planta de silos; pero si tienen humedad es necesario secarlos y luego se almacenan en una planta de silo. El mayor volumen se guarda en planta de silo.

21) ¿Qué utilidad se le da al rastrojo?

La utilidad del rastrojo es aportar materia orgánica al suelo y preparar la “cama de siembra” para el próximo cultivo.

El rastrojo no se debería utilizar para enfardar. En épocas de crisis forrajera se enfarda, pero el fardo es de mala calidad y esta práctica no es sustentable en el tiempo.

22) ¿Qué consecuencias tiene para el suelo, el cultivo continuado de soja?

Si se hace una buena rotación no habría inconvenientes. El problema del cultivo de soja es que no deja mucho rastrojo y de no haber realizado cultivos de invierno, la tierra se lava más fácilmente (tiene más riesgo de erosión). A veces se hace trigo-soja por varios períodos, pero en realidad el trigo no deja suficiente rastrojo para que la rotación sea sustentable en el tiempo y es por esto que se incorporan en la rotación cultivo de maíz o sorgo como cultivo de verano, que sí tiene un volumen importante de rastrojo. Este se deja descomponer durante el invierno y de esta forma se evita la erosión, para iniciar nuevamente con soja de primera en forma de siembra directa. O sea que conviene hacer siempre cultivo de invierno y un cultivo de verano en la rotación que deje un buen volumen de rastrojo para evitar la erosión.

23) ¿Ha aumentado la cantidad de productores de soja o el área cultivada de este grano, en esta región en los últimos años? ¿Y a nivel nacional?

La producción de soja se ha extendido enormemente a nivel departamental y nacional, desplazando la ganadería. Este desplazamiento hace que en la ganadería se tenga que producir diferente, no siendo tan extensiva como antes.

24) ¿Cuál es generalmente el destino de la producción de soja?

Principalmente se exporta a China, en especial para la alimentación de cerdos.

25) ¿Desde su punto de vista, cuál considera que sea la razón del importante aumento en la producción de este grano?

Desde mi opinión, todas las marcas de renombre en el mundo han abierto fábricas en China debido a la mano de obra más barata, lo que ha producido un aumento en el poder adquisitivo de los chinos, por lo que empezaron a consumir carne (que antes no consumían). La carne que consumen es cerdo y este se alimenta con proteínas de soja.

Encargada de Planta: Ingeniera Agrónoma - Pilar Irazábal

1) ¿De qué forma llegan los granos a la planta?

Los granos llegan a la planta en camión, generalmente la URF le suministra el camión al productor pero este puede tener su propio camión o contratarlo.

2) ¿Qué control inicial se le realizan a los granos? (peso, humedad, etc.)

Lo primero que se hace cuando llega el camión a la planta, es pesarlo completo y después se saca el peso vacío. Posteriormente se extraen muestras para establecer la calidad de la mercadería, por ejemplo, en soja se controla la humedad, y análisis físico (granos dañados, granos verdes, etc); porcentaje de quebrados, y de elementos que no son granos como por ejemplo las chauchas, tierra. Estos controles se realizan porque se deben cumplir determinados estándares de calidad.

La URF cuenta con una planta de procesamiento de semillas que hace una pre limpieza con viento y zaranda, finalizando la maquinación en una mes vibradora, para eliminar todo lo que no es semilla, así como los granos quebrados que no van a germinar. Con este proceso se obtiene una semilla pareja.

3) ¿Existe algún motivo por el cual se impida el ingreso de los mismos?

Se puede impedir el ingreso, si están excedidos de granos dañados o de quebrados o muy excedidos de humedad, en el caso de no poder realizar secado. El secado se realiza usando secadoras, que consiste generalmente en hacer pasar a través de los granos aire caliente y por medio de ventiladores se extrae el aire cargado de humedad.

4) ¿Se realiza algún proceso posteriormente para su conservación?

La humedad máxima de recibo sin necesidad de secado es 14,5% y por encima de esa humedad se debe realizar el secado de los granos. Esta es la humedad máxima para almacenar, porque si está excedida se va a producir calentamiento en el almacenaje comenzando a levantar temperatura y esto produce procesos de todo tipo como la fermentación, formación de hongos, etc. Por debajo de 14% de humedad no hay respiración, se mantiene frío y se conserva. Conservarlos por encima de esa humedad trae problemas.

5) ¿De qué manera se realiza el almacenamiento?

Los silos tienen termocuplas que van monitoreando la temperatura dentro del mismo, con lo que se puede detectar que en cierta altura del silo se puede tener algún problema de que la temperatura está aumentando. Para mantener una temperatura baja de conservación del grano, se debe dar aire con bajo contenido de humedad, lo cual no siempre es posible porque se tienen que dar las condiciones para airear (aire seco y frío).

6) ¿Se realiza alguna clasificación según las características del grano, por ejemplo su tamaño?

Una vez que se tiene el análisis de camión a camión los granos se segregan en diferentes silos de acuerdo a la calidad, destinando éstos a granos de alta calidad o calidad intermedia. En el momento que llegan los camiones se tienen los datos

exactos de cada camión por productor, pero una vez que los granos entran a la planta la identidad de los mismos se pierde. Sí se sabe que es lo que hay en cada silo porque se almacenan productos similares.

7) ¿Cuánto es el período máximo por el cual pueden estar almacenados?

Los granos pueden estar más de un año en almacenamiento, pero puede haber problemas de insectos que provocan aumento en la temperatura y facilita el posterior deterioro del grano. Por eso es importante que cuando se reciban los granos se controle no ingresar nada que tenga humedad al depósito. Si se quiere mantener el almacenamiento por un tiempo determinado, se deben hacer cuidados preventivos o curativos, si se tienen problemas de insectos (utilizando productos químicos) y mantener frío.

8) ¿En el momento de retirar los granos del almacenamiento, se realiza algún proceso posterior de los mismos? Por ejemplo para su exportación, o como insumo para el proceso industrial.

Se realiza nuevamente el control de los granos, en función de los parámetros establecidos según los estándares de calidad exigidos por el consumidor. Se controla que no tengan humedad ni haya insectos, los granos no pueden estar nunca curados con productos no permitidos sobre todo cuando están destinados a la alimentación. En el momento de cargar los granos para ser transportados, es importante controlar que el camión esté siempre limpio para que no afecte su calidad. El control sobre la limpieza del camión se tiene en este momento pero no sucede lo mismo cuando se recibe inicialmente la carga.

9) ¿Qué tipo de soja reciben, es toda soja transgénica?

Sí, se trabaja con soja transgénica.

10) ¿Se realiza en la planta de procesamiento la inoculación de la semilla? ¿En caso de hacerlo, en qué consiste el proceso?

La inoculación se realiza en el momento previo a la siembra, utilizando una máquina diseñada para curar las semillas, que lo que hace es mezclar las bacterias con las semillas. Hay máquinas que están adaptadas para trabajar directamente en el campo y existen prestadores de servicios de siembra que las ofrecen. Debido a los volúmenes de soja que maneja el productor (100 kg de semilla por hectárea), no resulta práctico que pueda manejar la inoculación manualmente. El inoculante se puede aplicar mediante la turba que es una tierra que contiene la bacteria.

11) ¿El grano se puede utilizar como semilla?

Para ser utilizado como semilla el grano tiene que tener poder de germinación, el embrión debe estar vivo. Cuando llegan los granos de una cosecha, si tienen humedad se deben secar, el embrión puede morir y no servirá como semilla. Generalmente a nivel de chacras no se lleva un control adecuado de calidad como sí lo tiene un semillero, que realiza un tratamiento más cuidadoso que permite mantener el poder de germinación de las semillas. Con esta finalidad también se debe realizar con más cuidado la cosecha así como el almacenamiento de los granos. Se puede volver a sembrar con estos granos porque no son híbridos, son variedades, pero al ser soja genéticamente modificada tienen un valor tecnológico por lo cual las

empresas dueñas de esa variedad van a cobrar regalías. Hay variedades de uso libre por las cuales no se cobra el valor tecnológico, pero la gran mayoría no son de uso libre.

Gerente Comercial: Técnico agropecuario - Leonardo Baptista

1) ¿A partir de qué año se detecta el mayor incremento en la producción de soja?

Acá se arrancó con la producción de soja en el año 2002. En esta zona se cultivaba mucho girasol, pero en el 2002 comienzan a llegar productores argentinos con el “chip de la soja” puesto, ahí arrancó y ha ido progresando desde ese momento. Flores no fue típicamente agrícola, sino que ha sido una zona de mucha ganadería pero en los últimos años ha habido un avance importante en la siembra de soja. Principalmente en el 2006 se ve un incremento importante en la cantidad de soja y el mejor año de cosecha fue el 2007, un año en el que se tuvo que recibir mucha soja a secar debido a que llovió en marzo y abril, pero las condiciones habían sido buenas anteriormente y eso llevó a lograr un buen rinde. Durante el 2008 y 2009 bajó la producción pero no porque haya bajado el área sembrada sino que se debió al factor climático, como la seca y algunas heladas tempranas que cortaron los ciclos del cultivo, haciendo caer mucho los rindes. Como proyección en área lo que se intenta es siempre tratar de aumentar y se ve un gran avance en esta materia.

2) ¿Se tiene información de la cantidad de productores o áreas cultivadas? ¿Y de la evolución de las mismas?

En el año 2007 se ve el mayor aumento. La URF tiene una zona de influencia regional, si bien reúne mayoritariamente a productores de Flores, también se acercan productores de Durazno, de Soriano, de Florida, y una zona interesante de San José.

3) ¿La producción de otros cultivos ha sido desplazada por la producción de soja?

La soja sustituyó mayoritariamente al girasol.

4) ¿Son proveedores de semillas de soja? ¿Son transgénicas?

Nosotros somos proveedores de semillas. Las semillas de soja tienen derechos de propiedad porque son transgénicas. Todo lo que se siembra acá es transgénico, y la mayoría de las semillas provienen de semilleros de Argentina, pero ahora está entrando algún semillero que viene de Brasil. Toda la semilla que ha sido sembrada en las zafas anteriores es transgénica y la mayoría ha sido importada de Argentina por lo menos para la primera plantación porque después por contrato cada productor puede utilizar su propia semilla. El productor compra el primer año la semilla certificada que la URF le vende y después el productor puede guardar de esa variedad un porcentaje para semilla. Nosotros la almacenamos y cuando va a empezar la otra zafa se maquina, embolsa, etiqueta y se le entrega al productor su propia semilla. Este productor que guarda las semillas está autorizado a hacerlo pero para ello debe pagar regalías por los derechos de propiedad a los creadores de esa variedad.

La URF recién este año está armando semilleros propios para empezar a producir semillas para la zafa próxima.

5) ¿De qué mercado se abastecen de este grano para la venta a productores?

Fundamentalmente provienen de Argentina, aunque nosotros este año traemos semilla básica (la semilla originaria de determinadas variedades), para hacer semilleros, que son campos con determinadas características. Se necesita también contar con máquinas limpias y se hacen recorridas en conjunto con una inspección de INASE (Instituto Nacional de Semillas). Para tener un semillero se requiere autorización y se

hace un contrato con el dueño de esa variedad. También haremos el mismo acuerdo de firmar contratos de regalías con los productores, pero nosotros vamos a ser los que vendamos la semilla comercial.

- 6) ¿Brindan ustedes algún tipo de financiamiento para vender las semillas al productor?

La URF ofrece financiamiento y tiene a disposición distintos planes para apoyar a los productores. Se ofrecen desde semillas, fertilizantes, agroquímicos, etc.

- 7) ¿En el momento de recibir los granos, se realiza la compra de los mismos al productor o se les ofrece el almacenamiento y su posterior venta?

La URF es una empresa, una cooperativa agropecuaria en la que los dueños son los productores y trabaja por cuenta y orden de estos. Los granos no se compran sino que estos son del productor. Lo que se hace es calzar las ventas, es decir se actúa como intermediario haciendo negocios globales y luego liquidaciones individuales por productor.

- 8) ¿Qué tipo de servicios se brindan al productor, desde la recepción de los granos hasta la concreción de la venta?

Se le brindan todos los servicios relacionados con la producción. Los socios reciben asistencia técnica gratuita previo a la siembra, pudiendo participar también desde el momento de la quema del campo (aplicación de glifosato). Luego durante todo el período del cultivo, se realizan recorridas a las chacras y se recomiendan las aplicaciones, servicio fundamental del seguimiento de plagas, malezas, etc. Los granos se reciben y se almacenan en la planta de silo. Todos estos servicios se brindan con la condición de comercializar a través de la URF.

En la época de cosecha se ofrece también el servicio de logística, quedando a disposición la coordinación de levantar el grano y llevarlo a la planta de la URF o a la planta de silos en los puertos. Con respecto a los fletes se analiza la conveniencia del destino de los mismos, según la zona de influencia, porque teniendo en cuenta que prácticamente el 100% es soja para exportación, el tema de la cercanía al puerto influye porque si la chacra está cerca de éste se trata de mandar directo.

Al recepcionarse los granos se acondicionan porque están destinados a la exportación y estos deben cumplir determinados requisitos de calidad, según los contratos de ventas que se firmaron. Se tienen que llevar a un estándar de calidad de comercialización, para lo cual se realizan todas las tareas dentro de la planta, por ejemplo maquinado si los granos están sucios, secado si están húmedos, etc.

- 9) ¿Cómo se gestiona la venta de los granos almacenados? ¿Cómo se concreta la exportación? ¿El productor recibe información sobre cuál es el mejor momento para realizar la misma?
¿Se realiza alguna negociación de cara a la venta, como contratos para vender los granos de soja en una fecha futura?

La soja tiene un mercado de exportación, la mayor parte de la producción de soja se vende al exterior, salvo un pequeño porcentaje utilizado en plantas de biodiesel o para ración. Este grano tiene un mercado muy transparente en el que se trabaja a futuro que es el mercado de Chicago, mercado que permite tener prácticamente todo el año precios y cotización de la soja, lo que hace que sea un cultivo que genera más certeza que cualquier otro al tener un mercado ágil y sólido. A pesar de estar en Chicago

opera, porque se puede copiar tranquilamente en Uruguay y eso genera transparencia, genera un precio prácticamente durante todo el año dando la posibilidad de sembrar habiendo vendido previamente lo que se va a cosechar. Es un mercado transparente, con gran dinamismo que está siempre operativo y tiene un volumen enorme de movimientos. El productor puede observar durante todo el año los precios, teniendo la posibilidad de planificar las ventas siempre tomando recaudos, pudiendo realizar contratos forwards. Este tiene la opción de vender un porcentaje anticipado, otro porcentaje una vez que coseche e incluso dejar algo almacenado si tiene la intención de especular, pero este no es el caso de la soja ya que se tuvo un año previo para fijar los precios y es necesario sacar los granos para que entre la próxima cosecha.

10) ¿Cuáles son las fuentes de información o los mercados de los cuales se obtienen los precios de venta?

Día a día se siguen los precios de este grano a través de internet en el Mercado de Chicago que es un mercado de papeles. Por el volumen de movimientos que maneja hace que sea un mercado transparente y muy sólido. Tiene operadores habituales, especulativos, que van viendo día a día la variación de los precios y los fondos de inversión que han entrado en el negocio de los commodities.

URF además contrata informes de consultoras de mercado para un mejor asesoramiento.

11) ¿Existe algún tipo de influencia en la fijación del precio de venta (posibilidad de negociarlo)?

Cierta influencia se logra reuniendo a unos cuantos productores, pero en definitiva son tomadores de precios. Se tiene una referencia del mercado y se está sujeto siempre a eso; sólo se logra alguna diferencia en relación a las “primas”, es decir la diferencia entre el mercado de Chicago y el mercado uruguayo, que es lo que el exportador cobra incluyendo fletes y otros componentes. Sí puedo negociar matices en función del volumen o si existen diferencias importantes entre lo ofrecido por un exportador y otro.

12) ¿Cuál es el destino principal de estos granos?

La exportación.

13) ¿En el caso de ser exportados, cuales son los principales países de destino?

En el caso de Uruguay que no industrializa la soja, mayoritariamente el destino de la exportación es China, que es el motor de la economía de la soja aunque también existen otros consumidores como India por ejemplo. China ha tenido un gran crecimiento y cambios en sus hábitos alimenticios demandando mayor cantidad de proteínas. Mayoritariamente en ese país se consumen cerdos y para darles de comer a estos utilizan soja. Tienen además enormes fábricas que transforman la proteína vegetal en proteína animal, que es lo que se requiere para el consumo humano y son los únicos que consumen directamente los porotos de soja.

14) ¿Desde su punto de vista cuál es la razón del “boom” de la producción de soja?

Ha habido en América Latina cambios importantes en las políticas agropecuarias y Uruguay tuvo problemas de las barreras arancelarias y de los subsidios, que

generaban determinados países como los de Unión Europea y EEUU con respecto a su producción.

Otro factor importante del boom es la utilización de los productos agrícolas, en este caso los granos para generar energía, como el biodiesel. En Europa existe una política energética utilizándose mucho el biodiesel y esto influye en gran medida en el salto del precio de la soja y sus niveles de producción. Para generar biodiesel se utilizan cultivos que generen aceite como la soja. Por otro lado EEUU está produciendo etanol lo que hace que necesite una cantidad importante de maíz lo que repercute en la producción de soja porque en EEUU el maíz y la soja son cultivos que compiten. Esto lleva que el área destinada al cultivo de soja sea cada vez más chica dejando EEUU de ser el primer productor mundial de soja ganando este lugar en la actualidad los países de Sudamérica: Brasil, Argentina, Paraguay, Bolivia y Uruguay en menor medida.

En definitiva el país que marca el termómetro de la demanda y el boom de la soja es China, pero la política energética seguida por EEUU en torno a los biocombustibles influye notoriamente y seguirá teniendo efectos en el futuro. India es otro motorcito que también está consumiendo, sobre todo lo que es alimento que es lo que nosotros producimos.

Asimismo se realizó una entrevista a un técnico agropecuario, quien brinda asesoramiento a diferentes productores de Flores y de otros departamentos de la región.

Técnico en Sistemas Intensivos de Producción Animal: Agustín Máspoli

1) ¿Cuál es el ciclo de producción de soja? (Fecha de siembra y cosecha)

La soja es un cultivo estival (de verano), que dura más o menos de tres a seis meses (dependiendo del ciclo y la fecha de siembra). La fecha de siembra es a partir de mediados de octubre y puede llegar hasta principios de diciembre (soja de primera). La fecha de siembra de la soja de segunda se extiende por todo el mes de diciembre, llegando a sembrarse hasta el mes de enero. La fecha de cosecha abarca a los meses de abril o mayo.

2) ¿Qué diferencias hay entre la soja de primera y de segunda, en relación a los tiempos de desarrollo de las diferentes etapas del ciclo productivo, preparación del suelo, etc.?

La diferencia es que la soja de primera se planta más temprano que la soja de segunda y esta última va atrás del cultivo de invierno (trigo o cebada). El rendimiento incide, más que nada cuando la siembra se realiza sobre el mes de enero. Lo más complicado en estas siembras tardías es poder lograr una buena implantación de cultivos, debido a las altas temperaturas y la poca humedad en suelo (no se mantiene la humedad en el suelo). Además la cosecha se va un poco más tarde, hasta mayo.

3) ¿Qué tipo de soja se cultiva?

Toda transgénica, resistente al glifosato.

4) ¿Cómo funciona el proceso de inoculación de la semilla? ¿Qué se utiliza para inocular? (Rhizobium) ¿Puede ser aplicado por el propio productor, o éste adquiere las semillas previamente inoculadas?

Se inocula con Rhizobium, que son bacterias que viven en simbiosis con la planta, necesarias para que la planta pueda fijar nitrógeno (del suelo y atmosférico). Es un Rhizobium específico. El productor puede comprar la semilla ya inoculada o lo puede hacer en su establecimiento. Consiste en mezclar la semilla con el Rhizobium (que viene en un paquete mezclado con tierra turba). Esta "tierra" se mezcla con agua y se le agrega un adherente; viene para tantos kilos de semillas y se pueden mezclar con pala o con una máquina.

5) ¿Cómo se realiza la preparación de la tierra previa al cultivo? ¿Qué maquinarias se utilizan?

En general es todo siembra directa, la preparación de la tierra es más que nada con químicos (en general glifosato, herbicida total sistémico). Para la soja de primera lo más común es dos o tres meses antes de la siembra hacer una aplicación que mata todo el tapiz del campo y antes de la siembra se hace otro control. Se usan otros herbicidas más selectivos, para controlar algunas malezas, pero en general es glifosato (no es una marca, es un producto).

6) ¿De qué forma se siembra para disminuir el efecto de la erosión de la tierra?

Se tiene que tratar de que no haya mucho suelo “desnudo”, que haya más rastrojo (pasto seco). No se siembra a favor de la pendiente, siempre se hace cruzándola para que cuando llueva no haya corrida de agua que se lleve la tierra.

7) ¿Para la producción de soja, se aplica agricultura intensiva o extensiva?

Es extensiva pero se está volviendo cada vez mas intensiva, cuando se planta no se controla media hectárea sino que siempre son muchas hectáreas.

8) ¿En qué etapas del proceso se aplican herbicidas? ¿Se utiliza siempre el mismo? (ejemplo glifosato)

Se aplica previamente y después, como la soja es resistente al glifosato, se tiene la ventaja de seguir controlando las malezas durante todo el desarrollo del cultivo, siempre que sea necesario. Todos los químicos que se aplican tienen perjuicios, pero el glifosato es de los más leves clasificado como categoría 4 (1 es el más perjudicial).

9) ¿Qué tipos de amenazas tiene el cultivo de soja? ¿Cómo se actúa sobre ellas?

Pueden ser plagas. Las más comunes son las orugas defoliadoras, que se controlan con químicos a veces. En el estadio reproductivo aparecen las chinches que chupan las semillas y extraen el embrión, debilitándolo y abortando el grano.

10) ¿Qué condiciones climáticas se deben dar para poder sembrar?

Para sembrar no tiene que haber llovido mucho en el momento de la siembra. Es muy susceptible a las heladas. La temperatura que hay en esa época es de 17 o 18 grados en el suelo.

11) ¿Qué características debe tener la tierra para poder producir soja?

Siempre conviene que el suelo destinado al cultivo no tenga piedras muy cerca. Suelos con aptitud agrícola (profundos más de 35, 40 cm)

12) ¿Cada cuanto tiempo se realizan controles sobre la evolución del cultivo de soja?

Se recorre una vez por semana cuando la soja está en el estado vegetativo, o sea cuando se está desarrollando y después cuando entra en el estado reproductivo tal vez se recorra dos veces. Se controla el ciclo de las plagas.

13) ¿A partir de qué momento se puede realizar una estimación de la producción que se va a obtener? ¿De qué manera se puede medir la productividad del cultivo?

El cálculo es muy subjetivo; se puede estimar de forma un poco más objetiva después de que la planta tiene el grano formado. Se cuentan la cantidad de plantas por metro cuadrado, la cantidad de vaina por planta y la cantidad de grano por vaina, y luego se extrapola a hectáreas.

Lo ideal sería tener entre 270.000-300.000 plantas por hectárea.

14) ¿Qué tipo de información se brinda al productor y en qué momento?

Se sigue el desarrollo del cultivo y se asesora al productor para informarle cuando conviene aplicar químicos, insecticidas, herbicidas, eso lo decide el productor. Antes de la siembra se sugiere la cantidad de kilos a sembrar, la variedad de semilla, los kilos de fertilizantes a aplicar. Lo ideal sería informar después de cada monitoreo.

15) ¿Existe algún contacto del técnico agropecuario con el asesor contable del productor?

No.

16) ¿Cuántas personas trabajan en las diferentes etapas del ciclo productivo?

Con el avance de la maquinaria el personal ya casi es mínimo. En la siembra uno que va en el tractor llevando la sembradora y otro que va atrás controlando. En las aplicaciones, una persona va en el mosquito y otra lleva el producto y el agua en un camión. El monitoreo lo hace una persona. En la cosecha se emplea dos o tres personas, la que maneja la cosechadora y el que maneja el tractor cinchando una tolva, utilizada para trasladar el grano de la cosechadora al camión; también hay un camionero por camión que transporta 30 toneladas aproximadamente.

17) ¿Qué condiciones se tienen que dar para realizar la cosecha?

La soja tiene que estar seca y la humedad ideal debe estar entre 13% y 14% (el grano). Hasta 18% o 19% de humedad se cosecha, pero si está por encima del 15% se debe mandar a secar, lo cual tiene costos. Para medir la humedad se toman muestras y se controlan con un aparato.

18) ¿Cuándo se cosecha, se obtienen las vainas o los granos? ¿Cómo es el proceso? ¿Qué máquinas se utilizan?

La cosechadora tiene una plataforma en la cual tiene cortantes (encargados de cortar la planta), luego un molinete que todo lo que corta lo mete adentro de la máquina y una cantidad de zarandas que van separando el grano del pasto.

19) ¿Obtenidos los granos de qué manera se conservan? ¿Se llevan a silos o cómo los mantiene el propio productor?

En general se mandan a los silos preparados con ventilación, pero a veces el productor los conserva embolsándolos, por lo que no pueden tener humedad. Los puede guardar como máximo un año.

20) ¿Qué utilidad se le da al rastrojo?

Se deja como cubierta del suelo porque se incorpora como materia orgánica y sirve como conservación del suelo, pero a veces se utiliza como fardo cuando no hay forraje y hay demanda de forraje por problemas de la seca, por un tema económico.

21) ¿Qué consecuencias tiene para el suelo, el cultivo continuado de soja?

La extracción de nutrientes es bastante fuerte, pero se atenúa si haces rotación de cultivos con pasturas. Lo ideal sería hacer tres o cuatro años de pasturas y un año de cultivo, un cultivo de invierno que sería trigo o cebada y un cultivo de verano que por lo general es la soja. Hoy en día esto no se hace. Hoy en los campos que son para hacer

soja se hace soja. Con el rastrojo se trata de minimizar la extracción de nutrientes y agregar materia orgánica al suelo. El incorporado de rastrojo no sustituye por si solo el agregado de fertilizantes químicos (es imprescindible para una buena producción).

22) ¿Cuál es generalmente el destino de la producción de soja?

La exportación.

23) ¿Desde su punto de vista, cuál considera que sea la razón del importante aumento en la producción de este grano?

Por la gran demanda de proteínas proveniente de China, y la soja tiene una alta concentración de proteína y bastante fácil de obtener.

24) ¿Ha aumentado la cantidad de productores de soja o el área cultivada de este grano, en esta región en los últimos años? ¿Y a nivel nacional?

Este año se hablaba de una siembra record de alrededor de 700.000 has pero no se sabe si se va a llegar. Se está plantando cada vez más.

Por último se entrevistó a un Contador Público, quien brinda asesoramiento a empresas agropecuarias ubicadas en el departamento de Flores y en zonas aledañas. La misma se realiza en primer lugar, con la finalidad de evaluar las características del proceso contable de estas empresas y la aplicabilidad de la NIC 41, y en segundo lugar para obtener información acerca de la evolución de la producción de soja en la región.

Contador Público: Raúl Estrade

PRIMERA PARTE

- 1) ¿En las empresas agropecuarias, se cumple el proceso contable? (hechos económicos: documentación, registros, información)

Una puntualización, la realidad indica que estas empresas llevan contabilidad con la finalidad de liquidar impuestos y para poder solicitar créditos bancarios, y no con el objetivo de ser utilizada para la toma de decisiones. Hay distintas realidades: que lleven contabilidad o no está condicionado por los impuestos. Actualmente con la aplicación del IRAE las empresas que superen la tercera franja, están obligadas a llevar contabilidad.

En aquellas empresas agropecuarias que llevan contabilidad se produce el proceso contable; con la particularidad de que es difícil obtener, en una primera instancia, toda la documentación. Por esta razón es necesario analizar la consistencia de los datos, por ejemplo cruzando la información de las ventas para lo cual se accede con facilidad a la información sobre las retenciones de IMEBA en las páginas de DGI. Además se solicita al productor por ejemplo que presente un documento del banco confirmando las deudas que declara. Con todas esas limitantes el proceso contable se cumple.

- 2) ¿Qué tipo de asesoramiento brinda a los establecimientos agropecuarios?

Principalmente se brinda asesoramiento fiscal y también se asesora al productor a la hora de hacer una inversión, evaluando cómo impacta fiscalmente, realizando flujos de fondos proyectados, y en base a esto toma la decisión de invertir o no.

- 3) ¿Cómo presentan estas empresas la información para su procesamiento? ¿Qué registros le proporcionan las empresas sobre transacciones comerciales o financieras, información relativa al proceso productivo, siembra, crecimiento y cosecha?

Los comprobantes llegan todos juntos de forma bastante desordenada, por lo cual se debe realizar una clasificación. Cuando el productor pasa a tener contabilidad, para realizar el asiento de apertura se hace un interrogatorio completo para identificar activos y pasivos, para armar el cuadro de activo fijo, consultando qué maquinaria tiene, campos, vehículos, cultivos, praderas, tajamares, alambrados, etc..

La información que llega respecto a los procesos productivos es muy poca, porque en definitiva, para la liquidación de los impuestos, importa saber si tiene una cosecha sin vender y todo lo que vendió en el ejercicio. Si el cultivo está en el campo, contablemente todo lo invertido en el mismo es un activo, pero para liquidar impuestos se aplica el criterio fiscal, ante el cual todo lo invertido en el cultivo se reconoce como

gasto del ejercicio y la venta si se realiza en el ejercicio siguiente, será reconocida como ingreso en ese momento, aplicando entonces un criterio más conservador.

4) ¿Qué tipo de informes solicitan las empresas agropecuarias, y con qué fines?

Se realizan los Estados Financieros de acuerdo a normas contables adecuadas, además se preparan flujos de fondos proyectados para presentar a los bancos para la solicitud de financiación, así como la presentación de información post balance. El cumplimiento de estas normas bancocentralistas es controlado mucho más que antes.

5) ¿Cada cuánto tiempo prepara los Estados Financieros? ¿Cuáles son generalmente las fechas de cierre de ejercicios económicos de las empresas agropecuarias?

Todas cierran anualmente el 30 de junio y ninguna realiza cierres mensuales. No tengo clientes con otra fecha de cierre.

6) ¿Existe un feedback entre el productor y el asesor?

Hay productores que consultan mucho y otros no, depende de su preocupación por el pago de los impuestos. Si es contribuyente de IMEBA no consulta nunca, pero si el productor tiene prestación de servicios, arrendamiento de tierras, explota la ganadería y agricultura, generalmente consulta asiduamente porque tiene que tomar decisiones y ver cómo le impactan los impuestos. Hablando con ellos se logra conocer aspectos de la actividad agropecuaria, y esto facilita entender cómo es la operativa de la empresa.

7) ¿Actúa con otros profesionales relacionados al sector?

No es lo común. Tengo un cliente que cuenta con el asesoramiento de una Ingeniera Agrónoma que proyecta su producción del año y cuando voy a preparar el flujo de fondos proyectados, me baso mucho en esa información. Después desde el punto de vista tributario, interactúo con escribanos, pero no es muy común. Básicamente la relación se da con ingenieros agrónomos, escribanos y abogados.

8) Al confeccionar los Estados Financieros agropecuarios: ¿cuáles considera que son las cuentas relevantes dentro de los diferentes capítulos?

En general todas son relevantes. Es fundamental que las ventas cierren y para controlar es fácil de cruzar con la información de las retenciones de IMEBA que se sacan de DGI, el pago del 1% a la Intendencia Municipal que se obtiene de los boletos de pago, también se puede acceder a la información sobre compra de las guías de DICOSE para saber de qué número a que número se compró, y controlar su utilización. Con respecto a los gastos para la liquidación de los impuestos es necesario corroborar que los gastos sean tales, que cumplen con los aspectos formales y que son necesarios para la obtención de la renta. Se hace una clasificación de la documentación, explicándole al productor las razones por las cuales ciertos gastos no son deducibles.

Las cuentas integrales (de activo y pasivo), es importante que estén bien valuadas, básicamente para la presentación de los balances en los bancos. Dentro de las cuentas del activo, la que tiene menor importancia es la caja, porque es el "bolsillo" del productor, ese dato no resulta confiable y por esta razón no es tomado muy en cuenta por los bancos, además no es importante a los efectos impositivos porque no pagan

Impuesto al Patrimonio. Sí tiene relevancia si el productor tiene una cuenta bancaria, porque está documentado externamente, entonces tiene que estar bien registrada. En relación a cuentas a pagar y cobrar, por lo general son pocas, puede existir algún embarque con plazo y algún acreedor comercial. El productor generalmente se maneja con pocos acreedores comerciales.

- 9) ¿Qué tipo de financiamiento utilizan los productores? ¿En caso de no financiarse con capital propio, qué tratamiento contable se aplica a los intereses? ¿Si opta por activarlos, hasta qué momento del proceso productivo lo hace?

Los que no se financian con capital propio, utilizan en su mayoría el financiamiento del Banco República, en especial para los cultivos acceden al “agrocrédito”; pero también hay otros financiamientos que quizás no sean para la producción, como por ejemplo un leasing al cual acceden con facilidad en cualquier banco.

Los intereses se reconocen como pérdida financiera en función del devengamiento, nunca se activan.

- 10) ¿Aplica la normativa vigente, principalmente la NIC 41? ¿Cuáles considera son los puntos relevantes de la misma?

Uno de los puntos relevantes de la aplicación de la NIC 41 es la valuación de los activos biológicos. Para el balance a presentar a la DGI, una vez al año ésta fija los valores de los semovientes y de los principales productos, lana, cebada, etc (cuánto vale la cosecha que quedó en el galpón, sin vender), basándose para eso en el asesoramiento del MGAP. Esos valores corresponderían a valores de mercado, al 30 de junio.

En Uruguay hay un mercado activo: cualquiera puede saber el precio en cualquier momento. El valor razonable que utilizamos es el valor de mercado, pero lo que no deducimos son los gastos necesarios para la venta (comisión y flete). Sí se contempla la comisión en los flujos de fondos proyectados, que se elaboran para los bancos.

- 11) ¿Aplica el criterio de reconocimiento de ganancias de acuerdo a la NIC 41 o qué criterio aplica?

Para reconocer las ganancias, en la liquidación de los impuestos, se aplican los valores por categorías que fija la DGI y se calcula la renta bruta de semovientes. En el caso de un productor que no requiera de contabilidad suficiente para liquidar sus impuestos, se hace un asiento en el cual se reconocen ganancias por nacimientos y pérdidas por mortandad y consumo; y esto se hace al final del período.

Los ciclos de producción agrícola y ganadera son cortos, por lo general menor a un año, por lo que la ganancia se reconoce cuando se realiza. Sí se reconocerían las ganancias con el criterio de la NIC 41, en aquellos ciclos que trascienden, por ejemplo la forestación con ciclos de 10 a 20 años. En la forestación no se puede no reconocer la ganancia durante 20 años y reconocerla toda al final, en este caso se reconoce año a año, según el aumento de valor y cuando se vende el monte, únicamente se registra la ganancia de ese año.

- 12) ¿Cuáles son las principales notas a los Estados Financieros que deben revelarse?

En las primeras notas se especifica de qué empresa se trata, cual es su actividad, se incluyen las normas contables utilizadas para la preparación de los Estados Financieros, se redacta el sistema de valuación utilizado, si hay hechos posteriores relevantes que deban comunicarse, entre otras.

13) ¿Qué opinión le merece la aplicación de la NIC 41?

En general, se trata de una NIC que es aplicable en Uruguay, debido a que existe un mercado activo para poder determinar el valor razonable de los productos agrícolas y de los activos biológicos.

SEGUNDA PARTE: EN RELACION A LA PRODUCCION DE SOJA

- 1) ¿Ha detectado un aumento en la cantidad de productores que producen soja? (dejando de desarrollar otras actividades, como la ganadería, o cambiando el tipo de cultivo).

Algunos productores se dedican a producir soja y otros prestan servicios para productores de soja; los dos han aumentado en los últimos años, compran más sembradoras y logran contratos de trabajo sobre todo con los grupos argentinos.

El que era agricultor y no hacía soja actualmente la está cultivando y el que no era agricultor, dió en arriendo sus mejores campos para la producción de soja. La razón es que con ganado no ganan la renta que les paga el sojero. Esto influye en el precio de la tierra que se va arbitrando en la región. Como en Argentina vale mucho, entonces en Uruguay empieza a subir, y lo mismo sucede en Paraguay, debido a que muchos uruguayos están comprando en ese país.

En Uruguay se está cultivando en campos que antes eran despreciables para la agricultura y ahora utilizando eléctrico y el GPS marcan las curvas y siembran las zonas, rodean las piedras y no hay desperdicio.

- 2) ¿Las empresas productoras de soja son propietarias o arrendatarias?

Mayoritariamente son arrendatarias; la mayor parte de los argentinos viene a Uruguay a arrendar, no a comprar, salvo algunos casos como El Tejar que si está comprando mucho.

- 3) ¿La composición de capital de estas empresas es nacional o extranjero?

Algunas empresas tienen capital extranjero, son empresas familiares; en general no forman parte de empresas multinacionales

- 4) Si la empresa que produce soja, cierra ejercicio económico el 30 de junio, y tiene stock de este grano (por ejemplo en silos): ¿qué criterio de valuación utiliza para su contabilización?

Utilizo el precio de venta al 30 de junio que me dió el productor, es decir el precio de mercado a esa fecha, que sería el precio de venta de la soja "puesta en el puerto de Nueva Palmira".

- 5) Si la empresa que produce soja, cierra ejercicio económico el 31 de diciembre, ¿qué criterio contable utiliza para la valuación de la plantación?

No he tenido ningún caso porque todas las empresas cierran al 30/06, pero se debería activar el costo de la plantación del cultivo, porque es un activo, consultando al productor cuanto gastó en semillas, fertilizante, herbicidas, laboreo.

- 6) ¿Durante el ejercicio, se contabilizan las variaciones en el valor de los activos biológicos por la evolución del ciclo productivo, o sólo se reconoce al final del mismo?

No, solo se reconoce al final del período.

7) ¿Cómo se realiza la contabilización de los fardos obtenidos del forraje?

Se debe activar el costo de elaboración del fardo. Es fácil cuando se contrata la enfardadora para la determinación del costo, pero no resulta tan sencillo cuando se tiene la máquina y el operario (se tendrían que calcular los jornales, el combustible, la amortización de la máquina).

8) ¿Algunas de las empresas que asesora tiene o ha tenido algún tipo de subvención del gobierno? ¿En caso de tenerlo en qué momento lo reconoce contablemente?

Hasta el momento no he tenido ningún caso, pero sería correcto registrar la ganancia cuando se cumplan todas las condiciones, el productor se haya ganado el derecho y exista la certeza de cobrarlo.

ANEXO 2: DECRETOS Y NORMA CONTABLE

Norma: Decreto 162/04

12/05/04 – SE APRUEBA APLICACIÓN DE NORMAS EMITIDAS POR EL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD)

VISTO: el artículo 91° de la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989.

RESULTANDO:

I) que la sucesiva emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad por parte del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board), ha ido constituyendo un cuerpo normativo, que actualmente cubre la gran mayoría de los temas a nivel de la práctica contable y cuenta en términos generales con un alto grado de aceptación.

II) que por Decretos Nros. 105/991, de 27 de febrero de 1991 y 200/993, de 4 de mayo de 1993, se han aprobado las Normas Internacionales de Contabilidad Nros. 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 17, y 18, con algunas salvedades.

III) que al 1° de enero de 2003 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha emitido cuarenta y una Normas Internacionales de Contabilidad.

CONSIDERANDO:

I) que resulta conveniente que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el país teniendo en cuenta el proceso de integración, la globalización de las economías y el alto grado de aceptación internacional de las mismas.

II) que resulta innecesaria la publicación íntegra de las Normas Internacionales de Contabilidad teniendo en cuenta que ellas son de carácter eminentemente técnico.

III) que dichas normas, cuya traducción al español fue revisada y autorizada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) y constan en publicaciones internacionales especializadas de amplia difusión y acceso a todos los operadores públicos y privados relacionados con su aplicación.

ATENTO: a lo informado favorablemente por la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, asesora del Poder Ejecutivo, creada por Resolución N° 90/991, de 27 de febrero de 1991.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

D E C R E T A:

ARTÍCULO 1º.- Las normas contables adecuadas son todos aquellos criterios técnicos, previamente establecidos y conocidos por los usuarios, que se utilizan como guía de las acciones que fundamentan la preparación y presentación de la información contable (estados contables) y que tienen como finalidad exponer en forma adecuada la situación económica y financiera de una organización.

ARTÍCULO 2º.- Apruébase como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) vigentes a la fecha de publicación del presente Decreto.

ARTÍCULO 3º.- Será obligatoria la presentación del Estado de Origen y Aplicación de Fondos, para cuyo caso se podrá optar por el concepto de Fondos igual capital de trabajo o efectivo y equivalente.

ARTÍCULO 4º.- Cuando sea necesario utilizar criterios contables en aquellas situaciones no comprendidas dentro de las normas contables de aplicación obligatoria, se tendrá como referencia la doctrina más recibida, debiéndose aplicar aquellos criterios que sean de uso más generalizado y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado.

En caso de dudas en la interpretación de las normas contables, se deberá tener en cuenta lo dispuesto por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité de Interpretaciones.

ARTÍCULO 5º.- A efectos de dar cumplimiento a la presentación de estados contables comparativos exigidos por las Normas Internacionales de Contabilidad, se mantendrá la estructura de los Estados contables establecida por Decreto N° 103/991, de 27 de febrero de 1991.

ARTÍCULO 6º.- Vigencia. Las normas referidas en los artículos anteriores serán obligatorias para los ejercicios que se inicien a partir de la Publicación del presente Decreto.

ARTÍCULO 7º.- Deróganse los Decretos Nros. 105/991, de 27 de febrero de 1991 y 200/993, de 4 de mayo de 1993.

Para los ejercicios iniciados antes de la fecha de entrada en vigencia del presente Decreto, se podrá optar entre la aplicación del presente Decreto o de las normas contables contenidas en los Decretos Nros. 105/991 y 200/993, citados, debiéndose revelar por nota la opción adoptada.

ARTÍCULO 8º.- Comuníquese, Publíquese e insértese el texto de las normas referidas en el artículo 2º en la página web de la Auditoría Interna de la Nación.

Decreto N° 266/07

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

Montevideo, 31 de julio de 2007

VISTO: el artículo 91 de la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989.-

RESULTANDO: I) que desde el año 1991 se consideran Normas Contables Adecuadas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), emitidas a ese entonces por el Comité de Normas Internacionales (IASC - International Accounting Standards Committee).-

II) que durante el año 2001 se creó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB -International Accounting Standards Board), el que prosiguió la labor de la IASC cambiando la denominación a las futuras normas por la de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la Fundación de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF -International Accounting Standards Committee Foundation), la que se encarga de fomentar la aplicación universal de las NIC y NIIF.-

III) que por Decretos Nros. 162/004, 222/004 y 90/005, de 12 de mayo de 2004, 30 de junio de 2004 y 25 de febrero de 2005, respectivamente, se han aprobado las Normas Internacionales de Contabilidad vigentes a mayo de 2004 y la Norma Internacional de Información Financiera N° 1.-

IV) que al 1° de enero de 2007 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad mantiene vigente veintinueve Normas Internacionales de Contabilidad y ocho Normas Internacionales de Información Financiera.-

V) que el Poder Ejecutivo ha fijado como objetivo apoyar la implementación de un plan de mejora de la transparencia informativa de los mercados, a través de la existencia de un proceso sostenido y efectivo de adopción de las normas internacionales de información financiera.-

CONSIDERANDO: I) que resulta conveniente mantener actualizadas las normas contables adecuadas de aplicación en el país, teniendo en cuenta el proceso de integración, la globalización de las economías y el alto grado de aceptación internacional de las mismas.-

II) que dichas normas, cuya traducción al español fue revisada y autorizada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) constan en publicaciones internacionales especializadas de amplia difusión y acceso a todos los operadores públicos y privados relacionados con su aplicación. Por lo tanto resulta innecesaria la publicación impresa de las NIC y las NIIF, teniendo en cuenta que ellas son de carácter eminentemente técnico.-

ATENTO: a lo informado favorablemente por la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, asesora del Poder Ejecutivo, creada por Resolución N° 90/991, de 27 de febrero de 1991.-

**EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
DECRETA:**

ARTICULO 1°.- Apruébanse como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria, las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board -IASB) a la fecha de publicación del presente decreto, traducidas al idioma español según autorización del referido Consejo y publicadas en la página Web de la Auditoría Interna de la Nación.-

Las normas referidas comprenden:

- a) Las Normas Internacionales de Información Financiera.-
- b) Las Normas Internacionales de Contabilidad.-
- c) Las interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera o el anterior Comité de Interpretaciones.-

Será de aplicación en lo pertinente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros adoptado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.-

ARTICULO 2°.- A efectos de la presentación de los estados contables se seguirá utilizando la estructura básica del anexo y los modelos de estados contables del Decreto N° 103/991, de 27 de febrero de 1991, adaptando los mismos a la presentación de información comparativa requerida por las normas referidas en el artículo 1° del presente decreto.-

Los estados contables básicos comprenden:

- a) Estado de situación patrimonial.-
- b) Estado de resultados.-
- c) Estado de origen y aplicación de fondos.-
- d) Estado de evolución del patrimonio.-
- e) Notas a los estados contables.-

A los efectos de la elaboración del estado de origen y aplicación de fondos se deberá aplicar lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 7 - Estado de Flujo de Efectivo.-

Las notas a los estados contables deberán contener, además de las revelaciones requeridas por el Decreto N° 103/991, de 27 de febrero de 1991, la información requerida por las normas referidas en el artículo 1° del presente decreto.-

ARTICULO 3°.- Las normas referidas en los artículos anteriores serán obligatorias para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2009.-
Para los ejercicios en curso a la fecha de publicación del presente decreto, así como para aquellos que se inicien entre esta fecha y el 31 de diciembre de 2008, se podrá optar entre la aplicación de las normas del artículo 1° en su totalidad o del cuerpo normativo contenido en los Decretos Nros. 162/004, de 12 de mayo de 2004; 222/004, de 30 de junio de 2004 y 90/005, de 25 de febrero de 2005.-

ARTICULO 4°.- Comuníquese, publíquese e insértese el texto de las normas referidas en el artículo 1º, en la página Web de la Auditoría Interna de la Nación.-

Decreto N° 135/09

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS

Montevideo, 19 de marzo de 2009

VISTO: el artículo 91 de la Ley N° 16.060, de 4 de setiembre de 1989.-

RESULTANDO: I) que durante el año 2001 se creó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB -International Accounting Standards Board), el que prosiguió la labor de la IASC cambiando la denominación a las futuras normas por la de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la Fundación de la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF -International Accounting Standards Committee Foundation), la que se encarga de fomentar la aplicación universal de las NIC y NIIF.-

II) que por Decreto 266/007 de 31 de julio de 2007, las normas contables adecuadas de aplicación obligatoria para los ejercicios iniciados a partir del 1o de enero de 2009, para las sociedades comerciales, son las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board -IASB) a la fecha de publicación de ese Decreto, traducidas al idioma español según autorización del referido Consejo y publicadas en la página Web de la Auditoría Interna de la Nación.-

III) que en el Registro de Estados Contables creado por el artículo 97 (bis) de la Ley N° 16.060 en la redacción dada por el artículo 61 de la Ley N° 17.243 de 29 de junio de 2000, y en la nueva redacción dada por el artículo 500 de la Ley N° 18.362 de 6 de octubre de 2008, cualquier interesado puede acceder a estados contables de las sociedades comerciales que cumplan determinados requerimientos.-

IV) que el Poder Ejecutivo ha fijado como objetivo apoyar la implementación de un plan de mejora de la transparencia informativa de los mercados a través de la existencia de un proceso sostenido y efectivo de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.-

CONSIDERANDO: I) la conveniencia de la presentación de estados contables uniformes ante el Registro de Estados Contables u otros interesados en la información, que faciliten su control, registro y análisis.-

II) que resulta conveniente establecer criterios diferenciales para sociedades de menor importancia relativa.-

ATENTO: a lo informado favorablemente por la Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas, asesora del Poder Ejecutivo, creada por Resolución N° 90/991, de 27 de febrero de 1991 y sus modificativas N° 580/007 y 166/008, de 10 de setiembre de 2007 y 11 de marzo de 2008 respectivamente.-

**EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
DECRETA:**

ARTICULO 1°.- Se entenderá que constituyen emisores de estados contables de menor importancia relativa aquellas entidades que no cumplan con una o más de las siguientes características:

- 1) Sean emisores de valores de oferta pública.-
- 2) Sus activos o ingresos operativos netos anuales cumplan los requerimientos que determinan la obligación de registrar los estados contables ante el Registro de Estados Contables.-
- 3) Su endeudamiento total con entidades controladas por el Banco Central del Uruguay, en cualquier momento del ejercicio, exceda al 5% de la Responsabilidad Patrimonial Básica para Bancos.-
- 4) Sean sociedades con participación estatal (artículo 25 de la Ley N° 17.555 de 18 de setiembre de 2002).-
- 5) Sean controlantes de, o controladas por, entidades comprendidas en los numerales anteriores.-

ARTICULO 2°.- Las entidades comprendidas en artículo 1° del presente decreto deberán adoptar como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria, las Normas Internacionales de Información Financiera establecidas como tales en el artículo 1o del Decreto N° 266/007 de 31 de julio de 2007 y que se enumeran a continuación:

- NIC 1 - Presentación de estados financieros
- NIC 2 - Inventarios
- NIC 7 - Estado de flujos de efectivo
- NIC 8 - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
- NIC 10 - Hechos ocurridos después de la fecha de balance
- NIC 16 - Propiedades, planta y equipo
- NIC 18 - Ingresos ordinarios
- NIC 21 - Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de Moneda Extranjera
- NIC 27 - Estados financieros consolidados y separados
- NIC 28 - Inversiones en asociadas
- NIC 36 - Deterioro del valor de los activos
- NIC 37 - Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
- NIC 41 - Agricultura
- NIIF I- Adopción por primera vez de las Normas internacionales de información financiera

Los bienes de cambio podrán ser valuados aplicando los criterios establecidos en el NIC 2 Inventarios o al precio de la última compra.-

Deberán reconocerse los pasivos por impuestos del ejercicio con cargo a resultados.-

Será de aplicación en lo pertinente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.-

El emisor revelará en las notas a los estados contables, que éstos han sido preparados de acuerdo con "normas contables simplificadas", entendiéndose como tales las enunciadas en el presente decreto.-

ARTICULO 3°.- En aquellas situaciones no comprendidas dentro de las normas contables de aplicación obligatoria establecidas en el artículo 2° del presente decreto, los emisores de estados contables de menor importancia relativa tendrán como referencia el cuerpo normativo del Decreto N° 266/007 de 31 de julio de 2007 y la doctrina más recibida. Se deberán aplicar los criterios contables que sean de uso más generalizado y mejor se adecuen a las circunstancias particulares del caso considerado.-

Los criterios contables utilizados en el marco de lo dispuesto en el párrafo anterior deberán ser revelados en notas a los estados contables.-

ARTICULO 4°.- A efectos de la presentación de los estados contables, los emisores de menor importancia relativa deberán aplicar lo establecido en el artículo 2o del Decreto 266/007 de 31 de julio de 2007.-

ARTICULO 5°.- Lo establecido en el presente decreto tendrá vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1o de enero de 2009. Se permite la adopción anticipada de la presente normativa.-

ARTICULO 6°.- Comuníquese, publíquese y archívese.-

Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas

Norma Internacional de Contabilidad N° 41 (NIC 41) Agricultura

Contenido

OBJETIVO

CONTENIDO

ALCANCE

DEFINICIONES

Agricultura - Definiciones relacionadas

Definiciones generales

RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN

Ganancias y pérdidas

Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable

SUBVENCIONES DEL GOBIERNO

PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR

Presentación

Información a revelar

General

Revelaciones adicionales para activos biológicos cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad

Subvenciones del gobierno

FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

La Norma Internacional de Contabilidad 41 Agricultura (NIC 41) está contenida en los párrafos 1 a 59 y en el Apéndice A. Todos Los párrafos tienen igual valor normativo, si bien la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el 1ASB. La NIC 41 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y los Fundamentos de las conclusiones, del Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera y del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros. En los mismos se suministran las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con directrices específicas.

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

Alcance

1. Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:

(a) activos biológicos;

(b) productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección; y

(c) subvenciones del gobierno comprendidas en los párrafos 34 y 35.

2. Esta Norma no es de aplicación a:

(a) los terrenos relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, así como la NIC 40 *Propiedades de Inversión*); y

(b) los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola (véase la NIC 38 *Activos Intangibles*).

3. Esta Norma se aplica a los productos agrícolas, que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la empresa, pero sólo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces son de aplicación la NIC 2 *Inventarios*, o las otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos. De acuerdo con ello, esta Norma no trata del procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección; por ejemplo, el que tiene lugar con las uvas para su transformación en vino por parte del viticultor que las ha cultivado. Aunque tal procesamiento pueda constituir una extensión lógica y natural de la actividad agrícola, y los eventos que tienen lugar guardan alguna similitud con la transformación biológica, tales procesamientos no están incluidos en la definición de actividad agrícola manejada por esta Norma.

4. La tabla siguiente suministra ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección:

Activos biológicos	Productos agrícolas	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovejas	Lana	Hilo de lana, alfombras
Árboles de una plantación forestal	Troncos cortados	Madera
Plantas	Algodón	Hilo de algodón, vestidos
	Caña cortada	Azúcar
Ganado lechero	Leche	Queso
Cerdos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Arbustos	Hojas	Té, tabaco curado
Vides	Uvas	Vino
Árboles frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada

Definiciones

Agricultura - Definiciones relacionadas

5. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.

Un activo biológico es un animal vivo o una planta.

La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Un grupo de activos biológicos es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.

La cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

6. La actividad agrícola cubre una gama de actividades diversas: por ejemplo el engorde del ganado, la silvicultura, los cultivos de plantas anuales o perennes, el cultivo en huertos y plantaciones, la floricultura y la acuicultura (incluyendo las piscifactorías). Entre esta diversidad se pueden encontrar ciertas características comunes:

(a) *Capacidad de cambio.* Tanto las plantas como los animales vivos son capaces de experimentar transformaciones biológicas.

(b) *Gestión de cambio.* La gerencia facilita las transformaciones biológicas promoviendo, o al menos estabulando, las condiciones necesarias para que el proceso tenga lugar (por ejemplo, niveles de nutrición, humedad, temperatura, fertilidad y luminosidad). Tal gestión distingue a la actividad agrícola de otras actividades. Por ejemplo, no constituye actividad agrícola la cosecha o recolección de recursos no gestionados previamente (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales).

(c) *Medición del cambio.* Tanto el cambio cualitativo (por ejemplo adecuación genética, densidad, maduración, cobertura grasa, contenido proteínico y fortaleza de la fibra) como el cuantitativo (por ejemplo, número de crías, peso, metros cúbicos, longitud o diámetro de la fibra y número de brotes) conseguido por la transformación biológica, es objeto de medición y control como una función rutinaria de la gerencia.

7. La transformación biológica da lugar a los siguientes tipos de resultados:

(a) cambios en los activos, a través de (i) crecimiento (un incremento en la cantidad o una mejora en la calidad de cierto animal o planta); (ii) degradación (un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad del animal o planta), o bien (iii) procreación (obtención de plantas o animales vivos adicionales); o bien

(b) obtención de productos agrícolas, tal como el látex, la hoja de té, la lana y la leche.

Definiciones generales

8. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

- (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;**
- (b) se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y**
- (c) los precios están disponibles para el público.**

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo en el balance.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.

Subvenciones del gobierno son las definidas en la NIC 20 Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales.

9. El valor razonable de un activo se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual. Como consecuencia de ello, por ejemplo, el valor razonable del ganado vacuno en una granja es el precio del mismo en el mercado correspondiente, menos el costo del transporte y otros costos de llevar las reses a ese mercado.

Reconocimiento y medición

10. La empresa debe proceder a reconocer un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:

- (a) la empresa controla el activo como resultado de sucesos pasados;**
- (b) es probable que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros asociados con el activo; y**
- (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.**

11. En la actividad agrícola, el control puede ponerse en evidencia mediante, por ejemplo, la propiedad legal del ganado vacuno y el marcado con hierro o por otro medio de las reses en el momento de la adquisición, el nacimiento o el destete. Los beneficios futuros se evalúan, normalmente, por medición de los atributos físicos significativos.

12. Un activo biológico debe ser medido, tanto en el momento de su reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, excepto en el caso, descrito en el párrafo 30, de que el valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad.

13. Las productos agrícolas cosechados o recolectados de los activos biológicos de una empresa deben ser medidos, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la NIC 2 Inventarios, u otra Norma Internacional de Contabilidad que sea de aplicación.

14. Los costos hasta el punto de venta incluyen 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 que recaen sobre las transferencias. En los costos hasta el punto de venta se excluyen los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado.

15. La determinación del valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede verse facilitada al agrupar los activos biológicos o los productos agrícolas de acuerdo con sus atributos más significativos, como por ejemplo, la edad o la calidad. La empresa seleccionará los atributos que se correspondan con los usados en el mercado como base para la fijación de los precios.

16. A menudo, las empresas realizan contratos para vender sus activos biológicos o productos agrícolas en una fecha futura. Los precios de estos contratos no son necesariamente relevantes a la hora de determinar el valor razonable, puesto que este tipo de valor pretende reflejar el mercado corriente, en el que un comprador y un vendedor que lo desearan podrían acordar una transacción. Como consecuencia de lo anterior, no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato del tipo descrito. En algunos casos, el contrato para la venta de un activo biológico, o de un producto agrícola, puede ser un contrato oneroso, según se ha definido en la NIC 37 *Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes*. La citada NIC 37 es de aplicación para los contratos onerosos.

17. Si existiera un mercado activo para un determinado activo biológico o para un producto agrícola, el precio de cotización en tal mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable del activo en cuestión. Si la empresa tuviera acceso a diferentes mercados activos, usará el más relevante. Por ejemplo, si la empresa tiene acceso a dos mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.

18. Si no existiera un mercado activo, la empresa utilizará uno o más de los siguientes datos para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:

(a) el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no ha habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la del balance;

(b) los precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes; y

(c) las referencias del sector, tales como el valor de los cultivos de un huerto expresado en función de la superficie en fanegas o hectáreas; o de la producción en términos de envases estándar para exportación u otra unidad de capacidad; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.

19. En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en la lista del párrafo 13 pueden llevar a diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. La empresa tendrá que considerar las razones de tales diferencias, a fin de llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.

20. En algunas circunstancias, pueden no estar disponibles precios, determinados por el mercado, para un activo biológico en su condición actual. En tales casos, la empresa usará, para determinar el valor razonable, el valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa antes de impuestos definida por el mercado.

21. El objetivo del cálculo del valor presente de los flujos netos de efectivo esperados es determinar el valor razonable del activo biológico, en su ubicación y condición actuales. La empresa considerará esto al determinar tanto los flujos de efectivo estimados, como la tasa de descuento adecuada que vaya a utilizar. La condición actual de un activo biológico excluye cualesquiera incrementos en el valor por causa de su transformación biológica adicional, así como por actividades futuras de la empresa, tales como las relacionadas con el mejoramiento de la transformación biológica futura, con la cosecha o recolección, o con la venta.

22. La empresa no incluirá flujos de efectivo destinados a la financiación de los activos, ni flujos por impuestos o para restablecer los activos biológicos tras la cosecha o recolección (por ejemplo, los costos de replantar los árboles, en una plantación forestal, después de la tala de los mismos).

23. Al acordar el precio de una transacción libre, los vendedores y compradores interesados y debidamente informados que quieran realizarla, consideran la posibilidad de variación en los flujos de efectivo. De ello se sigue que el valor razonable refleja la posibilidad de que se produzcan tales variaciones. De acuerdo con esto, la empresa incorpora las expectativas de posibles variaciones en los flujos de efectivo sobre los propios flujos de efectivo esperados, sobre las tasas de descuento o sobre alguna combinación de ambos. Al determinar la tasa de descuento, la empresa utilizará hipótesis coherentes con las que ha empleado en la estimación de los flujos de efectivo esperados, con el fin de evitar el efecto de que algunas hipótesis se cuenten doblemente o se ignoren.

24. Los costos pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:

(a) haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron los primeros costos (por ejemplo, para semillas de árboles frutales plantadas inmediatamente antes de la fecha del balance); o

(b) no se espera que sea importante el impacto de la transformación biológica en el precio (por ejemplo, para las fases iniciales de crecimiento de los pinos en una plantación con un ciclo de producción de 30 años).

25. Los activos biológicos están, a menudo, físicamente adheridos a la tierra (por ejemplo los árboles de una plantación forestal). Pudiera no existir un mercado separado para los activos plantados en la tierra, pero haber un mercado activo para activos combinados, esto es, para el paquete compuesto por los activos biológicos, los

terrenos no preparados y las mejoras efectuadas en dichos terrenos. Al determinar el valor razonable de los activos biológicos, la empresa puede usar la información relativa a este tipo de activos combinados. Por ejemplo, se puede llegar al valor razonable de los activos biológicos restando, del valor razonable que corresponda a los activos combinados, el valor razonable de los terrenos sin preparar y de las mejoras efectuadas en dichos terrenos.

Ganancias y pérdidas

26. Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, así como las surgidas por todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de su venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en que aparezcan.

27. Puede aparecer una pérdida, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo a causa de que es preciso deducir los costos estimados hasta el punto de venta, al determinar el monto del valor razonable menos estos costos para el activo en cuestión. Puede aparecer una ganancia, tras el reconocimiento inicial de un activo biológico, por ejemplo, a causa del nacimiento de un becerro.

28. Las ganancias o pérdidas surgidas por causa del reconocimiento inicial de un producto agrícola, que se lleva al valor razonable menos los costos estimados hasta punto de venta, deben incluirse en la ganancia o pérdida neta del periodo en el que éstas aparezcan.

29. Puede aparecer una ganancia o una pérdida, tras el reconocimiento inicial del producto agrícola, por ejemplo, como consecuencia de la cosecha o recolección.

Imposibilidad de medir de forma fiable el valor razonable

30. Se presume que el valor razonable de cualquier activo biológico puede medirse de forma fiable. No obstante, esta presunción puede ser refutada, en el momento del reconocimiento inicial, solamente en el caso de los activos biológicos para los que no estén disponibles precios o valores fijados por el mercado, para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. En tal caso, estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor. Una vez que el valor razonable de tales activos biológicos se pueda medir con fiabilidad, la empresa debe proceder a medirlos al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta.

31. La presunción del párrafo 30 sólo puede ser rechazada en el momento del reconocimiento inicial. La empresa que hubiera medido previamente el activo biológico a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, continuará haciéndolo así hasta el momento de la desapropiación.

32. En todos los casos, la empresa medirá el producto agrícola, en el punto de cosecha o recolección, a su valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta. Esta Norma refleja el punto de vista de que el valor razonable del

producto agrícola, en el punto de su cosecha o recolección, puede medirse siempre de forma fiable.

33. Al determinar el costo, la depreciación acumulada y las pérdidas acumuladas por deterioro del valor, la empresa considerará la NIC 2 *Inventarios*, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, y la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Subvenciones del gobierno

34. *Las subvenciones incondicionales del gobierno, relacionadas con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.*

35. *Si la subvención del gobierno, relacionada con un activo biológico que se mide al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la empresa no emprenda determinadas actividades agrícolas, la empresa debe reconocer la subvención del gobierno cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.*

36. Los plazos y las condiciones de las subvenciones del gobierno pueden ser muy variadas. Por ejemplo, una determinada subvención del gobierno puede exigir a la empresa trabajar la tierra en una ubicación determinada por espacio de cinco años, de forma que tenga que devolver toda la subvención recibida si trabaja la tierra por un periodo menor de cinco años. En este caso, la subvención del gobierno no se reconocerá como ingreso hasta que hayan pasado los cinco años. No obstante, si la subvención del gobierno permitiera retener parte de la subvención a medida que transcurriese el tiempo, la empresa reconocería como ingreso la subvención del gobierno en proporción al tiempo transcurrido.

37. Si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico, que se mide al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), resulta de aplicación la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*.

38. Esta Norma exige un tratamiento diferente del previsto en la NIC 20 si la subvención del gobierno se relaciona con un activo biológico medido al valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, o bien si la subvención exige que la empresa no realice una actividad agrícola específica. La NIC 20 es de aplicación sólo a las subvenciones del gobierno relacionadas con los activos biológicos que se midan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Presentación e información a revelar

Presentación

39. *La empresa debe presentar el importe en libros de sus activos biológicos por separado, en el cuerpo principal del balance.*

Información a revelar

General

40. La empresa debe revelar la ganancia o pérdida total surgida durante el período corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta de los activos biológicos.

41. La empresa debe presentar una descripción de cada grupo de activos biológicos.

42. La revelación exigida en el párrafo 41 puede tomar la forma de una descripción narrativa o cuantitativa.

43. Se aconseja a las empresas presentar una descripción cuantitativa de cada grupo de activos biológicos, distinguiendo, cuando ello resulte adecuado, entre los que se tienen para consumo y los que se tienen para producir frutos, o bien entre los maduros y los que están por madurar. Por ejemplo, la empresa puede revelar el importe en libros de los activos biológicos consumibles y de los que se tienen para producir frutos, por grupo de activos. La empresa puede, además, dividir esos valores en libros entre los activos maduros y los que están por madurar. Tales distinciones suministran información que puede ser de ayuda al evaluar el calendario de los flujos de efectivo futuros. La empresa revelará las bases que haya empleado para hacer tales distinciones.

44. Son activos biológicos consumibles los que van a ser recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Son ejemplos de activos biológicos consumibles las cabezas de ganado de las que se obtiene la carne, o las que se tienen para vender, así como el pescado en las piscifactorías, los cultivos, tales como el maíz o el trigo, y los árboles que se tienen en crecimiento para producir madera. Son activos biológicos para producir frutos todos los que sean distintos a los de tipo consumible; por ejemplo el ganado para la producción de leche, las cepas de vid, los árboles frutales y los árboles de los que se cortan ramas para leña, mientras que el tronco permanece. Los activos biológicos para producir frutos no son productos agrícolas, sino que se consideran como auto-regenerativos.

45. Los activos biológicos pueden ser clasificados como maduros o por madurar. Los activos biológicos maduros son aquellos que han alcanzado las condiciones para su cosecha o recolección (en el caso de activos biológicos consumibles), o son capaces de mantener la producción, cosechas o recolecciones de forma regular (en el caso de los activos biológicos para producir frutos).

46. Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, la empresa debe describir:

- (a) la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológico;**
- y**
- (b) las mediciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de:**
 - (i) cada grupo de activos biológicos al final del período; y**
 - (ii) la producción agrícola del período.**

47. La empresa debe revelar los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada grupo de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección, así como de cada grupo de activos biológicos.

48. La empresa debe revelar el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, de los productos agrícolas cosechados o recolectados durante el periodo, determinando el mismo en el punto de recolección.

49. La empresa debe revelar:

(a) la existencia y importe en libros de los activos biológicos sobre cuya titularidad tenga alguna restricción, así como el importe en libros de los activos biológicos pignorados como garantía de deudas;

(b) la cuantía de los compromisos para desarrollar o adquirir activos biológico;
y

(c) las estrategias de gestión del riesgo financiero relacionado con la actividad agrícola,

50. La empresa debe presentar una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. No se exige dar información comparativa. La conciliación debe incluir:

(a) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta;

(b) los incrementos debidos a compras;

(c) los decrementos debidos a ventas;

(d) los decrementos debidos a la cosecha o recolección;

(e) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;

(f) las diferencias de cambio netas que procedan de la conversión de estados financieros de una entidad extranjera, y

(g) otros cambios.

51. El valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, para los activos biológicos, puede variar por causa de cambios físicos, así como por causa de cambios en los precios de mercado. La revelación por separado de los cambios físicos y de los cambios en los precios, es útil en la evaluación del rendimiento del periodo corriente y al hacer proyecciones futuras, en particular cuando el ciclo productivo se extiende más allá de un año. En tales casos, se aconseja a la empresa que revele, por grupos o de otra manera, la cuantía del cambio en el valor razonable menos los costos estimados hasta el punto de venta, que se ha incluido en la ganancia o la pérdida neta del periodo y que es debido tanto a los cambios físicos como a los cambios en los precios. Esta información es, por lo general, menos útil cuando el ciclo de producción es menor de un año (por ejemplo, cuando la actividad consiste en el engorde de pollos o el cultivo de cereales).

52. La transformación biológica produce una variedad de cambios de tipo físico - crecimiento, degradación, producción y procreación -, cada una de las cuales es observable y mensurable. Cada uno de esos cambios físicos tiene una relación directa con los beneficios económicos futuros. El cambio en el valor razonable de un activo biológico debido a la cosecha o recolección, es también un cambio de tipo físico.

53. La actividad agrícola está, a menudo, expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. En el caso de que ocurra un suceso que, por causa de su magnitud, naturaleza o incidencia, sea relevante para entender el desempeño de la empresa durante el periodo, la naturaleza y cuantía de las partidas de ingresos y gastos, que se relacionen con el mismo, serán reveladas según lo establecido en la NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Período, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*. Entre los ejemplos de estos sucesos están la declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.

Revelaciones adicionales para activos biológicos

cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad

54. Si la empresa mide, al final del periodo, los activos biológicos a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar en relación con tales activos biológicos:

- (a) una descripción de los activos biológicos;**
- (b) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;**
- (c) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;**
- (d) el método de depreciación utilizado;**
- (e) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y**
- (f) el valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del periodo.**

55. Si la empresa, durante el periodo corriente, mide los activos biológicos por su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar cualquier ganancia o pérdida que haya reconocido por causa de la desapropiación de tales activos biológicos y, en la conciliación exigida por el párrafo 50, debe revelar por separado las cuantías relacionadas con esos activos biológicos. Además, la conciliación debe incluir las siguientes cuantías que, relacionadas con tales activos biológicos, se hayan incluido en la ganancia o la pérdida neta:

- (a) pérdidas por deterioro del valor;**
- (b) reversiones de las pérdidas por deterioro del valor; y**
- (c) depreciación.**

56. Si, durante el periodo corriente, la empresa ha podido medir con fiabilidad el valor razonable de activos biológicos que, con anterioridad, había medido a su costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, debe revelar, en relación con tales elementos:

- (a) una descripción de los activos biológicos;**
- (b) una explicación de las razones por las que el valor razonable se ha vuelto mensurable con fiabilidad; y**
- (c) el efecto del cambio.**

Subvenciones del gobierno

57. La empresa debe revelar la siguiente información, relacionada con la actividad agrícola cubierta por esta Norma:

- (a) la naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros;**
- (b) las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones del gobierno; y**
- (c) los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones del gobierno.**

Fecha de vigencia y transición

58. Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2003. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una empresa aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2003, debe revelar este hecho.

59. En esta Norma no se establecen disposiciones transitorias. La adopción de esta Norma se contabilizará de acuerdo con la NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*.

BIBLIOGRAFIA

- Trabajo monográfico: “Análisis Crítico de la Normativa Contable Aplicable a Empresas Apícolas”.
Angelina García Martínez, Ximena Fernández De Armas
- Trabajo monográfico: “Las Opciones Planteadas por las NIC’s y sus Efectos en los Estados Contables”.
María Rosana Vieta, Daniela Hermida, Patricia Ugartemendia
- Trabajo monográfico: “NIC 41 sobre Agricultura y su Posible Aplicación en el Área Ganadera Uruguaya”.
Cecilia Coll, Patricia Mercant
- Trabajo monográfico: “NIC 41 - Agricultura - su Posible Aplicación en el Área Forestal”.
Ricardo Blanco, Domingo Mazzoli, Hugo Riva
- Trabajo monográfico: “Un Modelo Contable para la agricultura”.
Mariana Casterán, Ramiro Fernández
- Trabajo monográfico: “Empresas Arroceras: Análisis Conceptual y Realidad Uruguaya sobre Problemas de Valuación Contable y Revelaciones Especiales sobre la NIC 41”.
Andrea Sacia, Claudia Rodríguez, Alice Fuentes
- Trabajo monográfico: “Determinación del Valor Razonable de los Principales Productos del Sector Agropecuario del Uruguay”.
Rossina Morales, Mauro Sanguinetti

- Trabajo monográfico: “Modelos Contables y Valuación de Bienes de Cambio en la Industria Vitivinícola”.
Analia Corral, Neffer Andrade
- Modelo Contable para las Explotaciones Agropecuarias.
Miguel Larrimbe, Alfredo Pignata
- Modelo Contable para el Sector Agropecuario.
Blanca Emmi, Luis Baraibar
- Formulación de un Concepto de Ganancia.
Carlos Bueno, Alfredo Pignatta, Walter Rossi
- Propuesta para la Contabilidad Agropecuaria. 1er Jornada Sector Agropecuario Durazno 1999
Cr. Mario Díaz
- Contabilidad e Inflación (4ª edición)
Miguel Larrimbe, Alfredo Pignata, Walter Rossi
- Radiografía del Agronegocio Sojero
Gabriel Oyhantcabal, Ignacio Narbono
- Soja Transgénica y sus Impactos en Uruguay
Alfredo Blum, Ignacio Narbono, Gabriel Oyhantcabal, Diego Sancho
- Decretos 103/991, 249/000, 162/004, 37/007, 266/007, 353/08, 135/009
- Ley 16060 de Sociedades Comerciales
- Normas Internacionales de Contabilidad

- Marco Conceptual para la Presentación de Estados Contables
- Anuario 2009 OPYPA (Oficina de Programación y Política Agropecuaria)/MGAP
- Anuario Estadístico Agropecuario 2009 - DIEA (Departamento de Investigaciones y Estadísticas Agropecuarias)/MGAP
- Encuestas Agrícolas DIEA/MGAP
- Diario “El País” - Revistas “ El País Agropecuario”

Páginas Web consultadas

- Ministerio de Ganadería y Agricultura y Pesca: www.mgap.gub.uy
- Monografías: www.monografias.com
- Facultad de Agronomía: www.fagro.edu.uy
- Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura: www.iica.org.uy
- Food and Agriculture Organization: www.fao.org
- Enciclopedia Libre: www.wikipedia.org
- Auditoría Interna de la Nación: www.ain.gub.uy
- Información Agropecuaria en General: www.infoagro.com