



INSTITUTO UNIVERSITARIO AERONAUTICO

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

Carrera: Contador Público

PROYECTO

Trabajo Final de Grado

De la RT 41 a las NIIF para PyMES: El caso de
“Don Atilio”

Tutor: Cabrera Claudio Héctor

Alumnas:

Bonavía Valeria Evangelina

Daniele Marcela Elizabeth María



Indice

Contenido

Indice.....	2
Dedicatoria.....	5
Agradecimientos.....	6
INFORME DE ACEPTACIÓN del PROYECTO DE GRADO.....	7
Integrantes: Bonavía Valeria Evangelina/ Daniele Marcela Elizabeth María.....	7
Resumen.....	8
Glosario.....	10
Objetivos y alcance del Trabajo.....	12
Introducción.....	13
CAPITULO I: Marco Teórico.....	14
Nueva Normativa para la constitución de sociedades.....	14
1 Marco teórico.....	15
1.1 Sociedad Unipersonal y Sociedades no constituidas según los tipos de la LGS.....	16
1.2 Políticas Tributarias inherentes a Sociedades: Impacto de la Ley N° 26.994.....	17
1.3 Tipo de sociedad sugerida para el caso e inscripciones obligatorias.....	18
1.4 Argumentos.....	18
1.5 Régimen contable.....	19
1.6 Conclusión.....	19
CAPITULO II:.....	20
Marco Contable: NCP, NIC, NIIF.....	20
2 Marco Contable.....	21
2.1 Normas Contables Profesionales (NCP).....	21
2.2 Resolución Técnica 22.....	22
2.2.1 Alcance.....	22
2.2.2 Reconocimiento.....	22
2.2.3 Medición.....	23
2.2.4 Diferencias con las NIC.....	26
2.3 Resolución Técnica 41.....	27



2.4	Aplicación de esta Norma.....	29
2.4.1	Anexos:.....	29
2.5	Normas Contables Internacionales (NIC y NIIF).....	29
2.5.1	NIC Y NIIF aplicables e impacto sobre los estados contables.....	29
2.5.2	Aplicación obligatoria de las NIIF:.....	29
2.5.3	Aplicación opcional de las NIIF:.....	30
2.5.4	NIIF para PyMES.....	30
2.5.5	La transición a la NIIF para las PYMES.....	32
2.5.6	Impracticabilidad.....	37
2.5.7	Explicación de la transición a la NIIF para las PYMES.....	38
2.5.8	Diferencias entre las normas contables argentinas y la NIIF para las PYMES y su impacto en la transición a la NIIF.....	39
2.6	Conclusiones.....	48
CAPITULO III: Análisis del cambio de tipo societario.....		49
3	Relevamiento y diagnóstico.....	50
3.1	Presentación del Establecimiento “Don Atilio”.....	50
3.1.1	Breve Reseña Histórica.....	50
3.1.2	Descripción de la organización.....	51
3.1.3	Misión y Visión.....	52
3.1.4	Contexto Mercadológico.....	53
3.1.5	PRECIO.....	54
3.1.6	MODALIDAD DE DISTRIBUCIÓN Y PROMOCIÓN.....	55
3.1.7	CLIENTES.....	56
3.1.8	PROVEEDORES.....	56
3.1.9	COMPETENCIA.....	56
3.1.10	CONDICIONES ECONÓMICAS.....	56
3.1.11	POLÍTICA DE FINANCIACIÓN.....	57
3.2	Análisis DAFO.....	58
3.2.1	Debilidades.....	58
3.2.2	Amenazas.....	58
3.2.3	Fortalezas.....	58
3.2.4	Oportunidades.....	59



3.3	Necesidades detectadas.	59
3.4	Elección del nuevo tipo societario.	60
3.5	VENTAJAS DE LA SOCIEDAD ANONIMA.....	60
CAPITULO IV:.....		63
Proceso de conversión.		63
4	Propuesta.....	64
4.1	Inscripción en la Dirección General de Personas Jurídicas.	65
4.2	Inscripción en la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P).....	67
4.3	Inscripción en la Dirección General de Rentas (D.G.R.)	68
4.3.1	INSCRIPCIÓN	69
4.3.2	REQUISITOS.....	69
4.4	Inscripción en la municipalidad.....	70
4.4.1	REQUISITOS GENERALES	70
4.5	Sugerencias para llevar a cabo el proceso	72
4.6	Conclusiones del PG.....	72
CAPITULO V:.....		74
Práctico.		74
5	Información del caso.....	75
Bibliografía		91



Dedicatoria

A nuestras familias, esposo e hijos, por su apoyo incondicional y el amor que nos brindan día y día.

A nuestro tutor, Claudio Cabrera, a las coordinadoras del departamento de desarrollo, y personal de la universidad; a Liliana, Amalia, Rosana, Carolina y María Elena, y a todo el equipo de administrativos, docentes y profesionales del IUA.



Agradecimientos

Queremos agradecer a todas aquellas personas que nos acompañaron en este camino, a nuestras familias por apoyarnos y alentarnos una y otra vez a continuar y hacernos ver que se podía; gracias por confiar y creer en nosotras.

A todos nuestros tutores, por su dedicación y compromiso con la formación de profesionales y por ser guía y ejemplo a seguir para convertirnos en uno de ellos también; gracias por enseñarnos todo y compartir sabiduría y experiencias, haciendo posible que hoy lleguemos a cumplir nuestro sueño de ser Contadoras.

Marcela: Familia, solo uds. saben lo que ha costado este largo camino, primero me han acompañado papá, mamá y hermanas, en especial Claudia, mi hermana mayor que siempre ha sido como mi segunda mamá y luego de caídas he vuelto a ponerme de pie y continuar ya con el apoyo de Mauricio, mi esposo y mi gran sostén, y mis hijos Tomás y Simón, gracias al apoyo incondicional y al amor que me han brindado día a día, es que lo he logrado, gracias por hacer posible cerrar esta etapa tan importante. Los amo.

Valeria: Gracias a mi esposo Mauricio, por el respeto, empuje y apoyo incondicional durante toda la carrera, a mis hijos Trini y Alvaro, que miraban dibujitos en el tele, en silencio, esperaban con paciencia que mamá juntara los libros y preparara sus comidas, que me sacaban una sonrisa cada vez que me veían preocupada o nerviosa por un examen.

A mis padres, hermanos y suegros por formar parte también de este largo camino, siempre presentes; a mis amigas Marcela y Liliana por nunca soltarme la mano, todo fue más gratificante gracias a la hermosa amistad que construimos al día de hoy y que comenzó durante los años de estudio.

Gracias a Dios por permitirme tener y disfrutar a mi familia y gracias a mi familia por apoyarme en cada decisión y proyecto.



FORMULARIO C

Facultad de Ciencias de la Administración



I NSTITUTO
U NIVERSITARIO
A ERONAUTICO

Departamento Desarrollo Profesional

Lugar y Fecha: San Marcos Sud, 24 de
Abril de 2017.

INFORME DE ACEPTACIÓN del PROYECTO DE GRADO

De la RT 41 a las NIIF para PyMES: El caso de “Don Atilio”

Integrantes: Bonavía Valeria Evangelina/ Daniele Marcela Elizabeth María

Profesor Tutor del PG: CABRERA CLAUDIO HECTOR

Miembros del Tribunal Evaluador:

Presidente: Veteri , Liliana

Vocal 1: Khalil, Amalia

Vocal 2: Malaman, Rossana

Resolución del Tribunal Evaluador

- El P de G puede aceptarse en su forma actual sin modificaciones.
- El P de G puede aceptarse pero el/los alumno/s debería/n considerar las Observaciones sugeridas a continuación.
- Rechazar debido a las Observaciones formuladas a continuación.

Observaciones:



Resumen

El presente trabajo consistirá en analizar el proceso de transición que atraviesa una pequeña organización cuya norma contable de aplicación es la Resolución Técnica N° 41 y, que dada la apertura económica de sus actividades debe comenzar a aplicar las NIIF para Pymes. También se estudiará el impacto que dicho proceso tiene en la mencionada organización.

Para ello, en primer lugar, se realizará un estudio minucioso y específico del Establecimiento Don Atilio, una empresa dedicada a la actividad agropecuaria que se encuentra en plena expansión por lo que es necesario evaluar opciones respecto a su estructura organizativa, la conveniencia o no de reorganizarse, el tipo societario al que podría convertirse, ventajas y desventajas de adoptar uno u otro, para así sanear dudas sobre la conveniencia o no de constituir una sociedad, y a la vez, la elección del tipo societario que convendría constituir.

La primera parte de este proyecto de grado, hace referencia al marco legal y contable. Se estudian las disposiciones legales a tener en cuenta a fin de transformar una empresa unipersonal en una de tipo societario, haciendo hincapié en qué tipo de sociedad elegir, comparando y estudiando las principales similitudes y diferencias entre una Sociedad de Responsabilidad Limitada y una Sociedad Anónima como las principales. Por otro lado se estudia la Resolución Técnica 41 y su transición hacia las NIIF para PyMES, analizando los casos pertinentes.

La segunda parte, plantea cuáles son aquellas necesidades y en contraparte cuales son las posibilidades que tiene el establecimiento en estudio para llevar a cabo dicho cambio y sugerir el proceso de transformación, de la manera más prolija y acorde a las disposiciones legales y contables, previamente analizadas.



Concluiremos dicha investigación con la propuesta respecto del tipo de sociedad a elegir, teniendo en cuenta los aspectos contables, legales, impositivos y previsionales para que el Establecimiento Don Atilio pueda expandirse en el mercado y ser reconocido, siempre en cumplimiento de las normas que rigen su actividad y el proceso de reorganización.

El fin de nuestro trabajo de investigación consistirá en orientar a los directivos del Establecimiento a realizar la transformación de su empresa de manera ordenada, acorde a su tamaño y actividad potenciando sus oportunidades y fortalezas, y atenuando debilidades y amenazas; con vistas a lograr una eficaz gestión, maximizando sus utilidades.

Por otro lado, tiende a sentar un precedente para casos similares de pequeñas empresas en expansión.



Glosario

A.F.I.P.: Administración Federal de Ingresos Públicos, organismo nacional que recauda impuestos y fiscaliza el cumplimiento de la legislación impositiva.

ANALISIS DAFO: Análisis de Debilidades Amenazas Fortalezas y Oportunidades de una organización objeto de estudio.

CCC: Código Civil y Comercial, cuerpo de normas que rigen las relaciones civiles y las actividades comerciales.

CONTEXTO MERCADOLÓGICO: estudio de Mercado. Condiciones de mercado que posee el entorno de una organización.

CUIT: Código Único de Identificación Tributaria. Es la identificación de los sujetos pasivos de un impuesto ante la AFIP.

D.G.R.: Dirección General de Rentas. Organismo provincial que recauda tasas e impuestos y fiscaliza el cumplimiento del Código Tributario de la Provincia.

EP: Estados Proyectados. Estados Contables calculados en base a estimaciones futuras por lo general a 5 años.

FACPCE: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Organismo que nuclea los consejos profesionales de Ciencias económicas de todo el país.

FIFO: Gestión de inventario consistente en valorar la mercadería en existencia considerando que el primero en entrar es el primero en salir.

IASB: IASB - International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad): Organismo Internacional encargado de crear y regular las normas internacionales de contabilidad.



IVA: Impuesto al Valor Agregado, impuesto nacional.

LGS o LSC: Ley General de Sociedades N° 19.550, norma que rige a las sociedades comerciales.

LIFO: Gestión de inventario consistente en valuar la mercadería en existencia considerando que el último en entrar es el primero en salir

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad, cuerpo de normas de contabilidad de calidad internacional.

NIIF: Normas internacionales de Información Financiera, cuerpo de normas internacionales que establecen los requisitos para la información financiera.

NCP: Normas Contables Profesionales, cuerpo de normas contables que rigen para los estados contables nacionales.

PyMe: Pequeña y Mediana Empresa. Empresas que no superan los cuarenta (40) trabajadores y tienen una facturación anual inferior a la cantidad que para cada actividad o sector fije la Comisión Especial de Seguimiento del art. 104 de la Ley 24.467.

R.T: Resolución Técnica. Cuerpo de resoluciones para la aplicación de las normas contables nacionales.



Objetivos y alcance del Trabajo

Objetivo General

El objetivo general del trabajo es analizar la transición de la aplicación de las Resoluciones Técnicas N° 41 y N° 22 a las NIIF para Pymes y el impacto de dicho proceso en una pequeña organización.

Objetivos específicos

- ✓ Estudiar el proceso de reorganización de una empresa unipersonal que se convierte a una de tipo societario.
- ✓ Resaltar las ventajas devenidas de la conversión.
- ✓ Analizar las consecuencias de aplicar las NIIF para Pymes sobre sus estados contables, en lugar de la RT 41 y RT 22.
- ✓ Destacar beneficios en aspectos impositivos, contables, y de apertura comercial.

Alcance del trabajo

El desarrollo del presente trabajo se realizará estudiando el caso de “Establecimiento Don Atilio” situado en la localidad de San Marcos Sud, departamento Unión, provincia de Córdoba.

Las conclusiones arribadas tendrán efecto en los altos mandos de la organización ya que afectarán a decisiones estratégicas. Pero también, el caso puede sentar precedentes para otras organizaciones con similares características situadas en la provincia de Córdoba.

La información necesaria para la elaboración de este trabajo final de grado estará accesible dada la factibilidad de conseguirla teniendo contacto permanente con la organización.



Introducción

La importancia de la actividad agropecuaria, como generadora de divisas en las exportaciones de dichos productos y como base de las principales industrias alimenticias, es más que conocida.

Sin embargo, a pesar de la representatividad que tienen, apenas el 30 por ciento de las empresas agropecuarias supera el traspaso de primera a segunda generación pues la mayoría desaparecen, algunas pocas se venden y tan sólo el 7 por ciento logra llegar a la tercera generación, siendo esta empresa uno de ellos.

Esta elevada tasa de mortalidad obedece a distintas razones, entre las cuales pueden citarse, como algunas de las más importantes, las dificultades en la sucesión del mando y del patrimonio, insuficiencia de la riqueza empresarial como medio de vida para todos sus miembros y, particularmente, la adopción de una figura jurídica incorrecta, que en lugar de generar beneficios aporta complicaciones y eleva considerablemente el riesgo empresarial.

Desde sus inicios todas las organizaciones sufren transformaciones en su estructura y ello implica cambios en cuanto al marco legal y contable en la que quedan inmersas.

Las causas por las que una empresa unipersonal debe convertirse en una de tipo social pueden ser: legales, impositivas, organizacionales pero el proceso de transformación es único y progresivo. En el presente proyecto se hará una descripción detallada de dichas causas, el proceso de transformación y las consecuencias que éste trae en la organización objeto de análisis. Para tal fin se hará una indagación previa en la nueva normativa sobre Sociedades y sobre Normas Contables Profesionales (NCP), Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), a través de las cuales se pretende reflejar la imagen de la empresa, tanto en su aspecto operacional como financiero, además de dar un primer paso en la obtención de información globalizada respecto de normas contables internacionales.



CAPITULO I: Marco Teórico

Nueva Normativa para la constitución de sociedades.





1 Marco teórico

En el presente capítulo se estudiará el marco legal que rige actualmente en nuestro país para la constitución de una sociedad, pudiendo arribar así a los motivos por los cuales proponemos dicha transformación para el establecimiento “Don Atilio”.

La Ley 26.994 aprueba la modificación y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación, como así también la modificación de ciertas leyes, entre las cuales se encuentra comprendida la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 (“LSC”), la que resultará aplicable a las sociedades en general y, por ende, pasa a denominarse Ley General de Sociedades (“LGS”). (Perciavalle, M.L.: 2015).

El nuevo Código Civil y Comercial toma muchas normas del derecho societario, tales como el inicio de la persona jurídica, la inoponibilidad de la personalidad y la responsabilidad de los administradores, sumado a ello, las importantes modificaciones en la ley societaria, por ejemplo, la unipersonalidad, las nulidades societarias y la modificación de los artículos 21 a 26 LSC, donde se da cabida a más sociedades que a las irregulares y de hecho, denominadas ahora por la doctrina como “sociedades simples” o “residuales”.

La proyección de la ley 26.994 se verifica en torno a cuatro cambios significativos: una innovación, como lo es la incorporación de la sociedad unipersonal; la modificación sustancial del contenido de la Sección IV; el traslado de los contratos asociativos del texto de la ley 19.550 hacia el CCC, más específicamente en el Título V referido a los contratos en particular.



1.1 Sociedad Unipersonal y Sociedades no constituidas según los tipos de la LGS.

Sociedad Unipersonal. Reconociendo la tendencia internacional en materia de admisibilidad de sociedades unipersonales, la LGS las incorpora. Las sociedades unipersonales únicamente podrán constituirse como sociedades anónimas, se encuentran sujetas al régimen de fiscalización estatal permanente previsto en el artículo 299 y siguientes de la LSC, y no pueden constituir otra sociedad unipersonal.

Este tipo de sociedad es discutida por los especialistas porque requiere una inversión del 100% de los aportes al momento de constituirse, necesita de síndicos, lo que también implica gastos, y finalmente, en lo relacionado con ganancias y dividendos se deberá pagar la tasa del 35% sobre las ganancias determinadas impositivamente. (Paolina, Ricardo en Potocar. C: 2015)

Sociedades no constituidas según los tipos de la LGS. La LGS elimina la distinción y el régimen previsto para sociedades atípicas, irregulares y de hecho, para reemplazarlo por un único régimen que resulta aplicable, conforme lo dispuesto por el artículo 21 de la LGS, a todas las sociedades que (i) no se constituyan conforme alguno de los tipos previstos en la LGS, (ii) omitan requisitos esenciales, y (iii) incumplan con las formalidades requeridas por la LGS. Estas sociedades se encuentran reguladas en la Sección IV denominadas “Sociedades no constituidas según los tipos del Capítulo II y otros supuestos”. Esta nueva regulación prevé un marco favorable a los socios. Así, dentro de los cambios introducidos por la LGS, cabe mencionar el régimen de responsabilidad previsto para esta clase de sociedades, que pasa a ser mancomunado, salvo pacto en contrario. (Krischcautzky, D y otros: 2014)



1.2 Políticas Tributarias inherentes a Sociedades: Impacto de la Ley N° 26.994

Las leyes tributarias deberán adaptarse a cambios que introduce la mencionada ley, a saber:

–Modificación del régimen tributario aplicable en el impuesto sobre los bienes personales: el cambio tenderá a favorecer a los socios de las citadas sociedades, quienes pasarán a tributar a través del régimen de responsables sustitutos a la alícuota única del 0,5%. Esto es a causa de que las sociedades civiles existentes a la fecha (sea las legalmente constituidas o las de hecho de objeto civil, p.ej. en materia de servicios profesionales, actividad inmobiliaria, agropecuaria, etc.) se convertirán en **sociedades** (comerciales)

–Regulación en el impuesto a las ganancias, por transición del régimen anterior.

– En el caso de las nuevas **sociedades simples o libres**, la ley debería regular la cuestión de la personalidad física (al igual que en materia de sociedades anónimas unipersonales) y la transición desde el régimen anterior (sociedades de personas regidas por el art.49, inciso b) o art.79, inciso f) (en caso de profesiones u oficios) al régimen inherente al nuevo tipo societario, en caso de modificación en su tratamiento. Finalmente, es necesario regular el tratamiento de estas sociedades frente al Régimen Simplificado de Pequeños Contribuyentes (Monotributo), al igual que en materia de **sociedades anónimas unipersonales**.

Es necesario revisar el tratamiento contable que se le dará a la empresa a partir del nuevo tipo societario elegido para llevar en forma correcta la registración y administración contable, como así también los balances impositivos y la obligación o no de diarios e inventarios, de acuerdo con la nueva legislación vigente.



1.3 Tipo de sociedad sugerida para el caso e inscripciones obligatorias.

Como se indicó anteriormente, se sugiere para el Establecimiento Don Atilio, la conformación de una sociedad anónima, por ello a continuación se mencionan las inscripciones que le corresponderán realizar en los distintos organismos pero que serán desarrolladas en profundidad en el capítulo IV donde se despliega el plan de conversión.

Inscripciones a nivel nacional, provincial, y municipal

Una sociedad cuyo objeto es la actividad agropecuaria, debe cumplir con los siguientes pasos para obtener su inscripción fiscal como empresa responsable inscrita en AFIP, para obtener CUIT, se les efectúa el alta en los siguientes impuestos:

- a) Ganancias
- b) Bienes Personales Responsable Sustituto
- c) Autónomos – (Los directores titulares)
- d) IVA

También debe inscribirse en la Dirección General de Rentas y Secretaría de Agricultura y Ganadería Municipal.

1.4 Argumentos

Explicaciones sobre ventajas y desventajas vinculadas a:

- Naturaleza y constitución: concepto: caracterización
- Capital social: responsabilidad de los socios. Procedimiento constitutivo: inscripción
- Nombre o denominación. Objeto social. Constitución e inscripción. Principios generales. Administración y representación: gerencia



- Duración y prórroga.

1.5 Régimen contable

En materia contable, el tipo societario electo se registrará por el nuevo Código Civil y Comercial, y por la LGS, entre otros. Así mismo, en caso de concurso y quiebras, se aplicarán las disposiciones de la ley 24.522. Además de las disposiciones de los órganos de contralor (IGJ, AFIP, etc.) y las normas contables profesionales de la Federación Argentina de Consejos Profesionales y de los Consejos Jurisdiccionales propiamente dichos.

1.6 Conclusión

En conclusión, es necesario conocer el marco legal y contable que regirá la actividad y el tipo de sociedad a crear, para no caer en errores formales. Dado que en general, los empresarios y/o dueños de empresas, tienen escaso o nulo conocimiento de estos temas, la tarea le corresponde al profesional asesor contable que en conjunto con profesionales del derecho debe velar por el cumplimiento de las legislaciones y normas vigentes con el fin de proteger los intereses y el patrimonio de su cliente.



CAPITULO II:

Marco Contable: NCP, NIC, NIIF





2 Marco Contable

La economía fue creciendo a lo largo de los años a pasos agigantados, lo cual origina la necesidad de controlar el desenvolvimiento de las actividades financieras de las empresas, por este motivo se han diseñado una serie de normativas y procedimientos a seguir con la finalidad de velar por el correcto funcionamiento de las actividades económicas.

La globalización es un fenómeno que afectó la tecnología, la economía, la comunicación y en el caso de la contabilidad se vincula con la búsqueda de normas contables que estén armonizadas, para que los estados contables de los distintos países puedan ser comparables. Para que esto suceda los estados contables se deberían preparar utilizando las mismas normas contables. (Priotto, 2008, pág. 21).

Las normas internacionales de contabilidad, NIC como se las conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. (Priotto, 2008, pág. 31)

Las normas internacionales de informes financieros, NIIF, son las NIC a partir de la creación del IASB (Junta o consejo de NIC), un organismo internacional responsable de emitir las NIC, NIIF e interpretaciones.

2.1 Normas Contables Profesionales (NCP)

Las normas contables profesionales (NCP), son el conjunto de principios de contabilidad que establecen las bases para la preparación y presentación de los estados contables.

Las dos resoluciones técnicas más importantes para aplicar en el caso son la 22 y la 41, cuyos aspectos principales se desarrollan a continuación:



2.2 Resolución Técnica 22

La resolución técnica N° 22 tiene como objetivo definir los criterios de medición y pautas de exposición que deben ser aplicados a los rubros específicos de la actividad agropecuaria.

Para tal fin, define a la actividad agropecuaria como la producción de bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza que favorece la actividad biológica de plantas y animales, lo que incluye la reproducción, mejoramiento y/o crecimiento.

2.2.1 Alcance

Dado que tal como lo establece en su artículo 3, esta norma se aplica para activos biológicos, productos agropecuarios hasta su disposición como insumo y resultados atribuidos a la producción agropecuaria, alcanza la actividad desarrollada por el establecimiento Don Atilio.

Dentro de la misma norma, la actividad de este establecimiento estaría definida como la transformación biológica ya que comprende procesos de crecimiento y producción de vegetales, que son cultivos de maíz, trigo y soja.

2.2.2 Reconocimiento

Le corresponde al establecimiento Don Atilio reconocer la existencia de los activos biológicos o productos agropecuarios cuando los mismos tengan valor de cambio o valor de uso según lo establece la sección 4.1.1 de la RT 16.

Tienen valor de cambio cuando puede canjearlos por efectivo o por otro activo; puede utilizarlos para cancelar una obligación; o puede distribuirlos a los propietarios del ente. Por otro lado tienen valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En este caso, el valor de cambio de sus activos estará dado por el precio del mercado de cereales por tonelada de cada tipo de cultivo. Cuando los cultivos estén a disposición para ser comercializados, reconocerá los activos.



2.2.3 Medición

La norma establece los criterios de medición de acuerdo a la etapa de producción y la existencia o no de un mercado activo. Para el caso objeto de este trabajo se aplicarán las siguientes secciones:

2.2.3.1 Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad: *Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual:*

VALOR CONTABLE= VALOR NETO DE REALIZACIÓN

El Valor Neto de Realización según la sección 4.3.2. de la RT, está conformado por:

- a) los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;
- b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí (por ejemplo: un reembolso de exportación);
- c) los costos que serán ocasionados por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares)

Se aplica esta sección porque como se dijo en el punto anterior, los productos que elabora el establecimiento objeto de estudio, tienen un mercado activo en el cual se fija su precio y las condiciones de comercialización (Mercados de Cereales de Córdoba, de Rosario, etc.).

2.2.3.1.1 Exposición

En este punto, la norma establece las siguientes pautas de exposición para los rubros específicos de la actividad agropecuaria:



Esta do Contable		Exposición
De Situación Patrimonial	<p>Los activos biológicos se incluirán en la información complementaria de bienes de cambio separados de los restantes rubros. Se especificarán en categorías en función del grado de desarrollo del proceso: en desarrollo, terminados y en producción.</p> <p>A su vez, debe discriminarse entre corrientes y no corrientes según corresponda y complementar con información sobre la naturaleza de los rubros.</p>	
De Resultados	<p>La generación de ingresos está dada por la producción, que según esta resolución técnica está dada por el incremento del valor por cambios cuantitativos o cualitativos- volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.</p>	
De la producción Agropecuaria	<p>El resultado por la producción agropecuaria se expone en el cuerpo del estado en un rubro específico, entre el costo de los bienes vendidos y servicios prestados y el resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización. Si la actividad agropecuaria es predominante respecto del resto de actividades que realiza el establecimiento, éste debe ser el primer rubro del estado de resultados.</p>	



El resultado neto se compone de:

- a. el valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención (cosecha, tala, recolección, etc.), más
- b. la valorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos
- c. la desvalorización registrada por los activos biológicos durante el período, menos
- d. los costos devengados durante el período atribuible a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.

Establece también esta norma, que en la información complementaria se debe incluir la composición del cálculo del valor obtenido. Por otro lado, los costos incluidos en el cálculo –si corresponde– se referenciarán con el cuadro anexo que refleje la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su función. Los costos devengados correspondientes a los productos agropecuarios obtenidos detallados en el punto a. anterior, si son calculados al costo de reposición a dicha fecha, permiten determinar los resultados de tenencia generados por los activos representados por dichos costos aplicados, desde la fecha de adquisición por el ente hasta la fecha de la obtención de los productos agropecuarios. Si dichos costos devengados son determinados sobre la base de los costos históricos correspondientes, dicho resultado de tenencia quedará incluido en el resultado neto por la producción agropecuaria.

Los resultados generados por el cambio de valor de los productos agropecuarios con posterioridad al momento de su obtención, siendo éstos medidos contablemente a su valor neto de realización, serán expuestos como resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización, en el renglón correspondiente del estado de resultados. Si los productos agropecuarios son



medidos a costo de reposición, los resultados serán expuestos como resultados por tenencia. En la información complementaria deberá discriminarse la composición de estos resultados en función de la naturaleza de los productos que le dieron origen.

2.2.4 Diferencias con las NIC

Esta norma no tiene en cuenta algunos conceptos que se tratan en las NIC, a saber:

- Tratamiento de subsidios otorgados por el Gobierno a la producción agropecuaria;
- exposición de mediciones no financieras o estimaciones de las mismas relativas a cantidades físicas de activos biológicos al cierre de los estados contables y de la producción obtenida durante el período contable;
- exposición de las causas por las que no puede medirse en forma confiable y verificable el valor corriente del activo biológico cuando se utiliza como criterio de medición el costo menos depreciaciones acumuladas;
- exposición de la conciliación entre los saldos iniciales y finales de los activos biológicos del ente, con información diferenciada entre aquellos con medición a valor corriente y aquellos valuados a costo menos depreciaciones.

Por otro lado, los aspectos que se incluyen en esta resolución y no son tenidos en cuenta por las NIC, es que no distingue entre bienes destinados a la venta y bienes destinados a la utilización como factores de producción.

Las diferencias conceptuales en el tratamiento entre ambas normas son:

- Esta resolución técnica utiliza el concepto de Costo de reposición para la medición contable de los bienes utilizados como factor de producción para los que existe mercado en su condición actual, en lugar del concepto de Valor neto de realización que utiliza la NIC 41 para todos los activos biológicos, con prescindencia de su destino más probable.



➤ La NIC 41 no contempla la aplicación del valor límite que establece la RT17 en la valuación a V.N.R. de bienes destinados a la venta correspondiente a opciones lanzadas o adquiridas sin cotización.

2.3 Resolución Técnica 41

Esta norma trata de los aspectos de reconocimiento y medición para la preparación de estados contables de aquellos entes que califican como Entes pequeños (EP), con o sin fines de lucro y cualesquiera sean los períodos por ellos cubiertos.

Se consideran entes pequeños a aquellos que:

- a) no estén alcanzados por la Ley de Entidades Financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;
- b) no sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;
- c) no superen el monto de **ingresos en el ejercicio anual anterior** de quince millones de pesos (\$ 15.000.000). Este importe será **re expresado** tomando como base diciembre de 2014;
- d) no sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; y
- e) no se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.

En el caso de los EP que superen el importe mencionado en el inciso c) de esta sección durante el ejercicio anual actual y, en algunos casos, deban aplicar en el siguiente ejercicio otros criterios de reconocimiento y medición, informarán esta situación en nota a los **estados contables**.

La norma continúa su explicación en su:



Aspecto general:

- las premisas fundamentales,
- el reconocimiento de las variaciones patrimoniales,
- el momento en el que se darán de baja los activos y pasivos,
- la consistencia en la aplicación de aspectos alternativos,
- expresión en moneda homogénea,
- las mediciones en moneda extranjera,
- consideración de hechos contingentes,
- consideración de hechos posteriores a la fecha de los estados contables,
- modificaciones de los resultados de ejercicios anteriores,

Respecto de la presentación: Contenido, reglas a aplicar y forma de los estados contables.

Respecto de los criterios de medición contable de activos, pasivos y patrimonio neto y su cuantificación de resultados.

- Medición inicial: de bienes y servicios, de créditos, de pasivos.
- Medición periódica:
 - De activos (caja y bancos, inversiones, créditos por ventas, otros créditos, bienes de cambio, bienes de uso, propiedades de inversión, activos no corrientes que se mantienen para la venta, participaciones permanentes en otros entes, activos intangibles).
 - De pasivos (deudas en moneda, deudas no cancelables en moneda, prestamos, deudas por remuneraciones, cargas sociales y fiscales, anticipos de clientes, otras deudas y provisiones).
 - De Patrimonio Neto: aportes (capital suscrito, aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones de acciones, prima de emisión). Resultados acumulados (ganancias reservadas, resultados no asignados, aportes irrevocables para absorber pérdidas acumuladas, distribución a los propietarios, transferencia a



aportes de los propietarios, transferencias hacia y desde ganancias reservadas). Resultado del ejercicio (Ingresos, gastos, costo de venta, resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización, impuesto a las ganancias).

2.4 Aplicación de esta Norma.

2.4.1 Anexos:

- Anexo I “Conceptos y guías de aplicación” de los términos utilizados en forma reiterada en el cuerpo de la norma,
- Anexo II “Temas tratados en otra norma”,
- Anexo III “Aspectos de presentación para los EP”.

2.5 Normas Contables Internacionales (NIC y NIIF)

Las normas internacionales de contabilidad, NIC como se las conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. (Priotto, 2008, pág. 31)

Las normas internacionales de informes financieros, NIIF, son las NIC a partir de la creación del IASB (Junta o consejo de NIC), un organismo internacional responsable de emitir las NIC, NIIF e interpretaciones.

2.5.1 NIC Y NIIF aplicables e impacto sobre los estados contables.

En Argentina la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la Resolución Técnica (RT) 26 con fecha 20/03/2009. En dicha norma se estableció:

2.5.2 Aplicación obligatoria de las NIIF:

Las NIIF se aplican obligatoriamente a la preparación de estados contables (estados financieros) de las entidades incluidas en el régimen de oferta pública de la ley 17.811 sea por su capital; por sus obligaciones negociables; o que hayan solicitado autorización para estar incluidas en ese régimen.



El 3/12/2010 la FACPCE aprobó la RT 29, modificando la RT 26. Entre las modificaciones introducidas tenemos la incorporación de la opción de aplicar la NIIF para las PYMES. En efecto, el nuevo texto establece que para todas las entidades no alcanzadas por, o exceptuadas de, la utilización obligatoria de las NIIF, serán de:

2.5.3 Aplicación opcional de las NIIF:

Para todas las entidades no alcanzadas por, o exceptuadas de, la aplicación obligatoria de las NIIF, serán aplicables, opcionalmente:

- a) las NIIF; o
- b) las NCP Argentinas

2.5.4 NIIF para PyMES

Las NIIF para las PYMES son un conjunto de normas diseñadas para satisfacer las necesidades y capacidades de las pequeñas y medianas empresas (PYME), ya que establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos y condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. También pueden establecer estos requerimientos para transacciones, sucesos y condiciones que surgen principalmente en sectores industriales específicos. Las NIIF se basan en un Marco Conceptual, el cual se refiere a los conceptos presentados dentro de los estados financieros con propósito de información general. Para las Pymes es de gran importancia conocer sobre la aplicabilidad de las NIIF ya que:

- ✓ Son menos complejas para tratar ciertos eventos y transacciones en los Estados Financieros.
- ✓ Algunos temas han sido considerados no relevantes para las PYME y por tal razón se han omitido.
- ✓ Dónde las NIIF completas permiten opciones de políticas contables, las NIIF para PYME sólo permite la opción más fácil.



✓ Muchos de los principios de reconocimiento y valoración de los activos, pasivos, ingresos y gastos contemplados en las NIIF completas se han simplificado.

✓ La norma ha sido escrita en un lenguaje fácilmente entendible y claro.

✓ Para reducir aún más la carga para las PYME, las revisiones de las NIIF se limita a una vez cada tres años.

La única restricción de IASB (ente emisor de las normas) es que las sociedades cotizantes en los mercados de valores y las instituciones financieras no las deben utilizar.

Para ayudar en la aplicación, la Fundación IFRS y IASB han tomado una serie de pasos:

1. Las NIIF para las PYMES son de descarga gratuita - La norma y la guía de implementación son de descarga gratuita para uso personal, y no comercial. Las NIIF para las PYMES está disponible en armenio, chino (simplificado), Checo, Inglés, francés, italiano, macedonio, polaco, portugués, rumano, ruso, español y turco.

2. Guía de implementación - Las NIIF para las PYMES se acompaña de una guía de implementación que consiste en los estados financieros ilustrativos y una lista de verificación de presentación y revelación.

3. Material de capacitación - Para apoyar la aplicación de las NIIF para las PYMES la Fundación NIIF está desarrollando toda una serie de material de capacitación para descargarlo gratis; este material está disponible en árabe, inglés, ruso, español y turco.

4. Taxonomía IFRS - La taxonomía IFRS es una traducción de las NIIF - incluyendo las NIIF para las PYMES - XBRL (extensible Business Reporting Language). XBRL es un "lenguaje" utilizado para la información de comunicación entre empresas y otros usuarios de la información financiera.

5. Talleres - La Fundación IFRS está celebrando talleres regionales la celebración de "formación de formadores " en cooperación con las asociaciones regionales de profesionales y agencias de desarrollo del mundo, para construir la



capacidad para la aplicación de las NIIF para las PYMES, especialmente en economías emergentes y en vías de desarrollo.

6. **Boletín** - La Fundación IFRS publica un boletín mensual de actualización gratuito NIIF para las PYMES con noticias sobre las adopciones, los recursos y orientación para la implementación.

7. **PYME Grupo de Implementación** - Se ha designado un grupo de implementación para desarrollar orientaciones no obligatorias de aplicación en forma de Q&A (Questions and Answers).

8. **Presentaciones** - Algunos miembros de la Junta y del Staff están haciendo presentaciones de las NIIF para las PYMES que se encuentran disponibles para descarga gratuita.

9. **Q&A** - Q&A desarrollada por el Grupo de Implementación como guía de orientación en la aplicación de las NIIF para las PYMES.

2.5.5 La transición a la NIIF para las PYMES

La sección 35 de la NIIF para las PYMES aborda el tratamiento específico que debe adoptar una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES. Como el cambio desde las normas contables anteriores con la que venía preparando sus estados financieros hacia la aplicación de la NIIF para las PYMES puede representar para la entidad un cambio de política contable de magnitud, esta sección contempla algunas simplificaciones para facilitar el proceso de implementación.

A continuación consideramos los principales aspectos de dicha sección:

La adopción por primera vez solo puede darse en una única ocasión. La norma establece que una entidad solo puede adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES en una única ocasión. Por lo tanto si una entidad que la venía aplicando deja de usarla por uno o más períodos y luego vuelve a adoptarla, no le serán aplicables las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de la sección 35.



Primeros estados financieros preparados conforme a la NIIF para las PYMES. Son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento de la NIIF para las PYMES. Los estados financieros preparados de acuerdo con la NIIF son los primeros estados de una entidad si, por ejemplo, la misma: (a) no presentó estados financieros en períodos anteriores; (b) presentó estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de la NIIF para las PYMES; o (c) presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas.

Fecha de transición hacia la NIIF para las PYMES. Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un período comparable. La fecha de transición a la NIIF para las PYMES es el comienzo del primer período para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con la NIIF para las PYMES, en sus primeros estados financieros conforme a dicha norma.

Aplicación de la NIIF para las PYMES a la fecha de transición. Se establece la aplicación de la NIIF para las PYMES al estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición, que sería la fecha de comienzo del primer período presentado, salvo por algunas excepciones que veremos más adelante. Por lo tanto, los primeros estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES se presentan como si la entidad siempre hubiera aplicado la NIIF para las PYMES. Se establece que la entidad deberá: (a) reconocer los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES; (b) no reconocer partidas como activos o pasivos, si dicha norma no lo permite; (c) efectuar las reclasificaciones que correspondan con respecto a las partidas reconocidas como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio según su marco de información financiera anterior, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con la NIIF para las PYMES; y (d) aplicar la NIIF para las PYMES al medir todos los activos y pasivos reconocidos.



Cambios en las políticas contables en el estado de situación financiera de apertura. Los ajustes que pueden resultar de aplicar las políticas contables de la NIIF para las PYMES, al estado de situación financiera de apertura en comparación con dicho estado preparado de acuerdo a las políticas contables que aplicaba a la misma fecha bajo su marco de información financiera anterior, surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición la NIIF para las PYMES, por lo tanto dichos ajustes deben reconocerse directamente en las ganancias acumuladas o en su caso en otra categoría dentro del patrimonio.

Situaciones en las que no corresponde la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES. Se incluyen cinco situaciones en las que se considera que no puede llevarse a cabo una aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES, debiendo mantener los criterios aplicados de su marco de información financiera anterior. Se señala que para dichas situaciones no puede llevarse adelante la aplicación retroactiva con suficiente fiabilidad o que existe la posibilidad de abuso dado que una aplicación retroactiva exigiría juicios por parte de la administración acerca de condiciones pasadas después de que se conozca el resultado de una transacción particular. Por lo tanto, las excepciones a la aplicación retroactiva detalladas en el párrafo 35.9 son obligatorias para todas las entidades que adopten por primera vez la NIIF para las PYMES. Dichas situaciones son: (a) Los activos y pasivos financieros dados de baja según el marco de información financiera anterior antes de la fecha de transición no deberán reconocerse tras la adopción de la NIIF para las PYMES. En cambio, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja según la NIIF para las PYMES en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior, la entidad tendrá la opción de darlos de baja en el momento de adopción de la NIIF para las PYMES o seguir reconociéndolos hasta que se produzca su disposición o se liquiden. (b) Contabilidad de coberturas: No se cambiará la contabilidad de coberturas para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir antes de la fecha de transición. (c) Estimaciones contables. El motivo de contar con esta exención obligatoria es evitar que la entidad utilice el



beneficio de los ajustes retroactivos para ajustar las estimaciones contables sobre la base de información que no estaba disponible al momento en que se estimaron los importes por primera vez, de acuerdo con el marco de información financiera anterior. (d) Operaciones discontinuadas. (e) Medición de participaciones no controladoras. Los requerimientos de distribuir los resultados y el resultado integral total entre las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora se aplicarán en forma prospectiva desde la fecha de transición, salvo que decida aplicar la NIIF para las PYMES para re expresar las combinaciones de negocios a partir de una fecha anterior.

Exenciones optativas en la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES. La aplicación retroactiva de los requerimientos particulares en la NIIF para las PYMES podría exigir un costo o esfuerzo significativo, y en algunos casos, puede ser impracticable. Ello puede provocar que en algunos casos los costos de aplicar en forma retroactiva los requerimientos particulares de la NIIF para las PYMES en la fecha de transición puedan exceder a los beneficios de hacerlo. Se han establecido, en consecuencia, algunas exenciones opcionales del principio general de la aplicación retroactiva completa para las entidades que adopten por primera vez la NIIF para las PYMES. Las exenciones optativas están detalladas en la sección 35.10 de la NIIF para las PYMES y se refieren a:

- (a) Combinaciones de negocios.
- (b) Transacciones con pagos basados en acciones.

(c) Valor razonable como costo atribuido: una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipos, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición por su valor razonable y utilizar este valor razonable como el costo atribuido a dicha fecha. Esta exención implica poder obtener el valor razonable de los activos descritos, lo que en la práctica puede resultar muy difícil o costoso. Pero puede resultar un criterio muy valioso al permitir mejorar medición del patrimonio de la entidad a la fecha de transición, posibilidad que no se tendrá luego, ya que la NIIF



para las PYMES establece que las propiedades, planta y equipos y los activos intangibles deben medirse a su costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor. Y, a diferencia de la NIC 16, no admite la aplicación del modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipos. Con respecto a la aplicación de esta exención en la Argentina, puede ser que no sea viable por cuestiones de orden legal, dependiendo de la jurisdicción en donde tenga domicilio el ente. Existen jurisdicciones en las cuales los organismos de control de sociedades no admiten la contabilización de revalúos o son exigentes en materia de cumplimiento de ciertos requisitos.

(d) Revaluación como costo atribuido: Se indica que una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES puede optar por utilizar una revaluación según las normas contables anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipos, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de la revaluación

(e) Diferencias de conversión acumuladas.

(f) Estados financieros separados.

(g) Instrumentos financieros compuestos.

(h) Impuestos diferidos: No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES reconozca, en la fecha de transición, activos y pasivos por impuestos diferidos, relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros de activos o pasivos, cuyo reconocimiento conlleve un costo o esfuerzo desproporcionado. Con respecto a esta exención, es importante comentar que en Argentina los entes pequeños pueden optar por no reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos. En consecuencia, existe una cantidad significativa de entes que podrían optar por aplicar la NIIF para las PYMES, que no venían



reconociendo activos y pasivos por impuestos diferidos. Por lo tanto es de esperar que esta exención sea una de las utilizadas a la fecha de transición.

- (i) Acuerdos de concesión de servicios.
- (j) Actividades de extracción.
- (k) Acuerdos que contienen un arrendamiento.
- (l) Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipos.

Es importante que las entidades que han decidido migrar hacia la NIIF para las PYMES planifiquen dicha transición, y ello incluye comprender integralmente estas exenciones aplicables en el estado financiero de apertura y evaluar cuales aplicará teniendo en cuenta el equilibrio entre costos y beneficios.

2.5.6 Impracticabilidad.

Cuando sea impracticable para una entidad la re expresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes derivados de la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES, la entidad practicará dichos ajustes en el primer ejercicio para el que resulte practicable hacerlo, e identificará los datos presentados en períodos anteriores que no sean comparables con datos del período anterior en que prepara sus estados financieros conforme a la NIIF para las PYMES. La NIIF para las PYMES no define a la impracticabilidad, por lo que recurrimos a la definición de la NIC 8: la aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Esto es una prueba más estricta que la del “costo o esfuerzo desproporcionado”. La NIC 8 es más amplia y dice que para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una re expresión retroactiva para corregir un error si: (a) los efectos de la aplicación o de la re expresión retroactiva no son determinables; (b) la aplicación o la re expresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser



las intenciones de la gerencia en ese periodo; o (c) la aplicación o la re expresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y que sea imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron formulados de otro tipo de información.

2.5.7 Explicación de la transición a la NIIF para las PYMES.

La que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES debe explicar cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta NIIF a su situación financiera, al rendimiento financiero y a los flujos de efectivo presentados con anterioridad. Para ello, los primeros estados financieros preparados con la NIIF para las PYMES incluirán:

(a) Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable. En dicha descripción se informará para cada activo y pasivo modificado, la política contable de acuerdo al marco de información financiera anterior y la política de acuerdo a la NIIF, informando los efectos del cambio en la medición de cada activo, pasivo y el resultado.

(b) Conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con la NIIF para las PYMES, para cada una de las siguientes fechas:

I) la fecha de transición a la NIIF para las PYMES; y

II) el final del último período presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.



2.5.8 Diferencias entre las normas contables argentinas y la NIIF para las PYMES y su impacto en la transición a la NIIF.

Para poder evaluar las dificultades prácticas que pueden presentarse para una PYME argentina que decide pasar de aplicar las normas contables argentinas a aplicar la NIIF para las PYMES para la preparación de sus estados financieros, es necesario identificar y analizar las principales diferencias entre ambos juegos de normas contables. En esta sección presentaremos un listado de diferencias entre los criterios previstos en las normas contables argentinas y los de la NIIF para las PYMES. Las diferencias que se presentan no pretenden ser un listado taxativo, simplemente son las que nos ha parecido pertinente destacar, la mayoría por entender que se refieren a situaciones habituales en PYMES.

2.5.8.1 Unidad de medida.

De acuerdo a las normas contables argentinas, en un contexto de inflación o deflación, los estados contables deben expresarse en moneda homogénea de la fecha de cierre de ejercicio. La FACPCE es la encargada de declarar la existencia o no de un contexto de inestabilidad monetaria. La NIIF para las PYMES requiere que una entidad prepare los estados financieros ajustados por efectos de la hiperinflación. Establece una serie de indicadores para evaluar si existe esta situación, entre ellos, que la tasa acumulada de inflación a lo largo de tres años se aproxime o sobrepase el 100 por ciento. Debe mencionarse aquí que se encuentra en tratamiento en la FACPCE un proyecto de modificación de las normas contables argentinas que busca armonizar los criterios de las normas contables argentinas sobre este tema con los de las NIIF y la NIIF para las PYMES.

2.5.8.2 Reconocimiento de aportes de los propietarios.

Las normas contables argentinas consideran aportes al conjunto de los aportes de los propietarios, incluyendo tanto al capital suscrito (aportado o comprometido a aportar) como a los aportes no capitalizados. La NIIF para las PYMES establece que si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u otros recursos, la entidad presentará el importe por cobrar como una compensación al patrimonio en su estado de situación financiera,



no como un activo. El criterio de la NIIF para las PYMES es contrario al ordenamiento legal argentino. Cabe mencionar que la FACPCE al admitir la adopción voluntaria de la NIIF para las PYMES para ciertos entes, no ha contemplado ninguna excepción sobre esta cuestión. Consideramos que debería emitirse una norma local que establezca una excepción al criterio establecido por la NIIF para las PYMES. Así lo ha hecho por ejemplo la Comisión Nacional de Valores al requerir para los entes bajo su contralor que aplican NIIF completas que, aunque su moneda funcional sea una moneda extranjera, los estados financieros deben emitirse en moneda de curso legal.

2.5.8.3 Medición de cuentas a cobrar por venta de bienes y servicios.

Las normas contables argentinas establecen que para la medición de estos activos debe considerarse su destino probable. Los créditos destinados a negociación se deben medir a su valor neto de realización, siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones. En los restantes casos los créditos se medirán de acuerdo al método del costo amortizado considerando la medición original del activo, los intereses devengados en base a la tasa interna de retorno determinada en la medición original y las cobranzas efectuadas. Se establece que las diferencias entre los precios de venta a plazo y los correspondientes a operaciones de contado deben segregarse (componentes financieros implícitos- CFI) y tratarse como ingresos financieros. Cabe señalar que los entes pequeños pueden realizar la segregación de los componentes financieros implícitos únicamente sobre los saldos de activos y pasivos a la fecha de los estados contables. La NIIF para las PYMES indica que los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo u contraprestación que se espera recibir o pagar, a menos que constituyan una transacción de financiación, en cuyo caso se medirá el instrumento de deuda al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado. Se señala que una transacción de financiación puede tener lugar con respecto a la venta de bienes y servicios, por ejemplo, si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales o se financia a una tasa de interés que no es la de



mercado. Adicionalmente, para la medición de inventarios, propiedades, planta y equipos y activos intangibles, se indica que si se adquieren con pago aplazado, se deberán segregar los gastos por intereses si el acuerdo contiene un elemento de financiación implícito, indicando como ejemplo, una diferencia entre el precio de compra para condicionales normales de crédito y el importe del pago aplazado. Es decir que si precio a plazo estuviera dentro de las condiciones normales de crédito no había que segregar CFI. Zgaib ha señalado que “la ambigüedad de la regulación es evidente. Los términos normales del crédito no solo cambian según las características o naturaleza de los bienes o servicios intercambiados sino que también van mutando con el tiempo.”

La definición de las condiciones normales de crédito es una cuestión subjetiva, que debe analizarse para cada caso en particular. La NIIF para las PYMES no las define, pero aporta ejemplos orientativos, así un ejemplo dice que para bienes vendidos a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta a cobrar al importe sin descontar de la cuenta por cobrar, que suele ser el precio de la factura. El ejemplo siguiente indica que para una cuenta vendida a un cliente con un crédito a dos años sin intereses, se reconoce una cuenta por cobrar al precio de venta en efectivo actual para esa partida. Si no se conoce el precio de venta en efectivo actual, se puede estimar como el valor presente de la cuenta por cobrar en efectivo descontado utilizando la tasa de interés de mercado vigente.

De lo expresado en los párrafos anteriores de esta cuestión, se desprende que las normas de la NIIF para las PYMES son más laxas que las normas contables argentinas. Zgaib ha comentado sobre esta cuestión en el artículo antes citado que “las regulaciones sobre CFI contempladas en las NIIF presentan flancos débiles, conflictos internos e indefiniciones de diversa índole”.

Si las diferencias entre los precios a plazo y los precios al contado fueran significativas, la no segregación de los componentes financieros puede acarrear problemas significativos en la medición del patrimonio y resultados y en la exposición de las causas del mismo. Se tendrían sobrevaluaciones de créditos y



deudas, que incluirían resultados financieros no devengados. Por otra parte las ventas incluirían resultados financieros devengados y no devengados al igual que el consumo de bienes y servicios. Y en los resultados financieros solo se mostrarían resultados financieros explícitos.

Tomando el tema desde una faz práctica, y analizando la problemática de la aplicación retroactiva de la NIIF para las PYMES en la información comparativa, incluyendo el estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición hacia la NIIF para las PYMES, se podrían generar ajustes si el ente había segregado los CFI contenidos en los saldos de activos y pasivos corrientes que bajo la NIIF deben medirse a su importe no descontado de acuerdo a lo expresado en los párrafos anteriores. Debemos señalar que es habitual observar en los estados contables de PYMES argentinas que no se han segregado componentes financieros implícitos contenidos en saldos finales de activos, pasivos y resultados, en algunas ocasiones con el argumento de que no son significativos, en otras con el argumento de la impracticabilidad de dicha segregación. En estos casos, por lo tanto, no habrá diferencias con el criterio de la NIIF.

2.5.8.4 Medición de bienes de cambio excepto activos biológicos.

En las normas contables argentinas se establece la utilización de valores corrientes para la medición de los bienes de cambio, empleando valores netos de realización o costos de reproducción o reposición según el tipo de bien, excepto que la obtención del costo de reproducción o reposición fuera imposible o impracticable, en cuyo caso se admite la utilización del costo original. De acuerdo a la NIIF para las PYMES los inventarios deben medirse al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta. Para medir el costo se propone, en general, la utilización del método de primero entrado primero salido (FIFO) o costo promedio ponderado. El método de última entrado primera salido (LIFO) no está permitido. En la transición hacia la NIIF para las PYMES seguramente existirán ajustes que formular por las diferencias en los criterios de medición descriptos. Habrá que registrar disminuciones en los valores de los inventarios y en los estados de resultados comparativos de los ejercicios posteriores



al balance de apertura habrá que anular los resultados por tenencia que pudieran haber sido reconocidos bajo normas contables argentinas y recalcular el costo de los bienes vendidos. Si el ente PYME hubiera aplicado el criterio simplificado previsto en las normas contables argentinas para la medición del costo de los bienes vendidos (existencia inicial a costo de reposición de inicio más compras a costo de incorporación menos existencia final a costo de reposición del cierre) no habrá segregado resultados por tenencia, los que habrán quedado incluidos en la medición del costo de ventas, por lo que habrá menos ajustes que practicar en la transición a la NIIF para las PYMES.

2.5.8.5 Medición de bienes de uso.

Según las normas contables argentinas la medición de los bienes de uso puede efectuarse, optativamente, al costo menos depreciaciones acumuladas o de acuerdo al modelo de revaluación, siendo el valor revaluado el razonable al momento de la medición. Cabe señalar que el modelo de revaluación previsto en las normas contables argentinas está basado en el previsto en las NIIF completas. A diferencia de las NIIF completas, la NIIF para las PYMES no contempla la utilización del modelo de revaluación, estableciendo que una entidad medirá todos los elementos de propiedades, planta y equipo al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas. Cabe volver a mencionar aquí la exención optativa prevista para el estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, consistente en poder utilizar una revaluación según las normas contables anteriores en la fecha de transición o en una fecha anterior, como costo atribuido a la fecha de transición

2.5.8.6 Medición de pasivos por compra de bienes o servicios.

Las normas contables argentinas establecen que si el ente tiene la intención de cancelación anticipada y ello es factible, la medición se efectuará al valor descontado calculado con la tasa que el acreedor aceptaría para recibir su pago anticipado. En los restantes casos se medirán de acuerdo al método del costo amortizado considerando la medición original del pasivo, los intereses devengados en base a la tasa interna de retorno determinada en la medición original y los pagos



efectuados. Se establece que las diferencias entre los precios de compra a plazo y los correspondientes a operaciones de contado deben segregarse (componentes financieros implícitos) y tratarse como costos financieros.

Cabe señalar que los entes pequeños pueden realizar la segregación de los componentes financieros implícitos únicamente sobre los saldos de activos y pasivos a la fecha de los estados contables. Con relación a los criterios de la NIIF para las PYMES, remitimos a lo expresando en la sección de medición de cuentas por cobrar por ventas de bienes y servicios. Provisiones, provisiones y contingencias

Las normas contables argentinas contienen definiciones que difieren en materia terminológica en relación a las planteadas por la NIIF para las PYMES. Es así que bajo el término Provisiones la NIIF para las PYMES incluye obligaciones de vencimiento o cuantía inciertos que bajo normas contables argentinas se presentarían como Provisiones. Asimismo, en Argentina la expresión Provisiones es empleada habitualmente para referirse a determinados pasivos ciertos pendientes de formalización, por ejemplo la provisión de impuesto a las ganancias.

Finalmente, cabe mencionar que la NIIF para las PYMES utiliza la expresión pasivo contingente para referirse a una contingencia no reconocida contablemente por no cumplir con todas las condiciones necesarias para su reconocimiento. Sin embargo la mayor diferencia radica en que las normas contables argentinas requieren el reconocimiento de los efectos patrimoniales de situaciones contingentes cuando la probabilidad de que tales efectos se materialicen sea alta. La NIIF para las PYMES establece que se reconocerá una provisión cuando sea probable (mayor posibilidad de que ocurra de que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos para liquidar la obligación. Como puede apreciarse, esta sutil diferencia terminológica es de fondo, ya que el rango de probabilidad requerido para el reconocimiento de la obligación por parte de la normativa internacional es menos exigente que en las normas locales.



Atento lo anteriormente expuesto según sea la norma aplicada, es factible que se reconozcan cargos por contingencias diferentes, seguramente mayores en el caso de aplicar la NIIF para las PYMES.

2.5.8.7 Impuesto a las ganancias.

Las normas contables argentinas exigen la aplicación del método del impuesto diferido, por lo que deben reconocerse activos y pasivos por impuestos diferidos cuando existan diferencias temporarias entre las mediciones contables de activos y pasivos y sus bases impositivas, cuya reversión futura provoque disminuciones o aumentos en los impuestos determinados. Los activos y pasivos por impuestos diferidos pueden medirse por su valor nominal o por su valor descontado, no pudiendo cambiarse el criterio elegido en ejercicios siguientes. Se admite que los entes pequeños no apliquen el método del impuesto diferido. Esta dispensa ha sido fuertemente criticada por destacada doctrina, como Fowler Newton, que entre otras críticas, señala que “permite la ocultación de activos o pasivos que reúnen los requisitos para su reconocimiento contable ni siquiera puede justificarse por razones de costo, ya que la aplicación del método del impuesto diferido basado en el estado de situación patrimonial es sencilla porque los principales datos utilizados para determinar el activo o el pasivo por impuestos diferidos surgen del cálculo del pasivo por el impuesto corriente del período...”

La NIIF para las PYMES establece la utilización del método del impuesto diferido, sin excepciones. Se establece que no deberán descontarse los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos. Existen numerosas PYMES argentinas que no vienen reconociendo activos y pasivos por impuestos diferidos como consecuencia de la dispensa de la que gozan al respecto. En consecuencia, en la transición a la NIIF para las PYMES deberán practicar ajustes para reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos a partir del estado de situación financiera de apertura. Cabe mencionar aquí la exención optativa por la cual no se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES, reconozca, en la fecha de transición activos por impuesto diferidos ni pasivos por impuestos diferidos, cuyo reconocimiento conlleve un esfuerzo o costo desproporcionado.



Cabe comentar también que en la Revisión Integral de la NIIF para las PYMES una de las preguntas se refiere al enfoque para la contabilización de impuestos diferidos. Allí se consulta si las PYMES deberían reconocer impuestos diferidos y cómo deberían ser reconocidos.

2.5.8.8 Distinción entre partidas corrientes y no corrientes.

En las normas contables argentinas los activos y pasivos se clasifican en corrientes y no corrientes en base al plazo de un año, computado desde la fecha de cierre de los estados contables. Los activos se clasifican en corrientes si se espera que se conviertan en dinero o equivalente en el plazo de un año computado desde la fecha de cierre de los estados contables o si ya lo son a dicha fecha. Los pasivos corrientes son los exigibles a la fecha de cierre y aquellos cuya exigibilidad se producirá dentro de los doce meses posteriores al cierre. La NIIF para las PYMES, a efectos de clasificar las partidas en corrientes, considera tanto el plazo de doce meses como la duración del ciclo operativo, que en algunas actividades puede ser superior a los doce meses. Se aclara que cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que la duración es de doce meses.

2.5.8.9 Presentación del estado de resultados.

Según normas contables argentinas las causas del resultado atribuible al período deben informarse en el estado de resultados. Sin embargo no todos los resultados devengados en un período se informarán en el estado de resultados ya que de acuerdo a lo establecido por las normas algunos de ellos se imputan directamente al rubro resultados diferidos del estado de evolución del patrimonio neto, hasta que por la aplicación de las citadas disposiciones deban o puedan imputarse a resultados del ejercicio o a resultados no asignados, según lo dispuesto para cada caso. Como ejemplos de resultados diferidos previstos en las normas contables argentinas tenemos al aumento del valor de un bien de uso por su revaluación y a diferencias de cambio puestas en evidencia por la aplicación del método específico para la conversión de estados contables de entidades no integradas. La NIIF para las PYMES requiere que una entidad presente su resultado integral total para un período en un único estado del resultado integral o en dos



estados, un estado de resultados y un estado del resultado integral. Según el enfoque de un único estado, el estado del resultado integral incluirá todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un período. En el enfoque de dos estados, el estado de resultados presentará todas las partidas de ingreso y gasto, excepto las que estén reconocidas fuera del resultado como un tipo de otro resultado integral. El estado del resultado integral en este enfoque comenzará con el resultado proveniente del estado de resultados y luego presentará las partidas de otro resultado integral que no fueron incluidas en el estado de resultados. La NIIF para las PYMES reconoce tres tipos de otro resultado integral: algunas ganancias y pérdidas que surgen de la conversión de estados financieros de un negocio en el extranjero; algunas ganancias y pérdidas actuariales; y algunos cambios en los valores razonables de instrumentos de cobertura. Cabe comentar aquí que los otros resultados integrales no son resultados que se presentan habitualmente en las PYMES argentinas.

2.5.8.10 Resultados extraordinarios.

Según normas contables argentinas el rubro resultados extraordinarios comprende los resultados atípicos y excepcionales acaecidos durante el período, de suceso infrecuente en el pasado y de comportamiento similar esperado para el futuro, generados por factores ajenos a las decisiones propias del ente, tales como expropiaciones de activo y siniestros. De la definición presentada surge claramente que pocos resultados serán presentados como extraordinarios, pese a que pueden llegar a ser infrecuentes. La NIIF para las PYMES establece que una entidad no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias.



2.6 Conclusiones.

Hemos analizado los procedimientos específicos que la NIIF para las PYMES contempla para aquellos entes que la adoptan por primera vez para preparar sus estados financieros. El cambio de política contable que dicha adopción representa, implica aplicarla retroactivamente al inicio del período más antiguo que se presente como información comparativa. Sin embargo, la NIIF contempla criterios simplificados, situaciones en las cuales no corresponde la aplicación retroactiva, exenciones optativas y relevar determinada información sobre el proceso de transición.



CAPITULO III: Análisis del cambio de tipo societario.





3 Relevamiento y diagnóstico

Para poder realizar el análisis en el cambio de tipo societario es necesario previamente estudiar la situación actual de la firma objeto de estudio, con el fin de recopilar información de calidad (solida, eficiente, comprensible y útil) para así efectuar un análisis contable y legal tendiente a reducir el riesgo y que pueda convertirse en conocimiento aplicable al diseño de la toma de decisión conveniente.

En primer lugar, se revisará brevemente su historia para hacer un paneo sobre su evolución para luego ir indagando sobre su situación actual y el motivo por el cual debería reorganizarse.

3.1 Presentación del Establecimiento “Don Atilio”

3.1.1 Breve Reseña Histórica

Establecimiento *Don Atilio* es una empresa unipersonal dedicada a la explotación agropecuaria, situada en la localidad de San Marcos Sud, departamento Unión, provincia de Córdoba.

En el año 1925, aproximadamente, el Sr. Pedro Bonino adquiere 207 has de campo ubicadas a 3 km al sur de la localidad de San Marcos Sud.

Pedro tenía dos hijos varones; Francisco y Bautista quienes ayudaban en el manejo y administración del campo. En el año 1962 los hijos deciden dividir el campo correspondiendo 124 has. de este campo a Francisco y 83 a Bautista mas 66 has. que se encontraban en otro campo ubicado al norte de la localidad también propiedad de Don Pedro.

Bautista y su familia vivían en ese campo al norte, al poco tiempo en el año 1963 Bautista fallece pasando a heredar sus hijos; una hija mujer y dos hijos varones, Neldo y Atilio siendo estos dos los que siguen adelante con el trabajo de las tierras. En el año 1969 fallece Pedro. Mas tarde allá por el año 1975 Neldo y Atilio venden las 66 has. Situadas al norte de la localidad para comprar 41 has. al



sur que correspondía a uno de sus primos, hijo de Francisco. Las restantes 83 has. que correspondían a los primos, fueron vendidas también.

Las familias de Neldo y Atilio vienen a vivir al campo ubicado al sur de la localidad, Neldo fallece en el año 1975 quedando Atilio a cargo del campo, quien le arrienda a su cuñada y dos sobrinos la fracción correspondiente a su hermano, Atilio tiene dos hijos; una mujer y un varón. Mauricio (su hijo varón) comienza a trabajar en el campo junto a su padre en el año 1996.

En ese mismo año arriendan un total de 120 has. al norte de la localidad pertenecientes al señor Alberto Aimale.

En el año 2005 Atilio cede la titularidad de las tierras a su hijo varón, quien hoy en día lleva adelante el manejo de la empresa.

3.1.2 Descripción de la organización

La empresa agropecuaria se caracteriza por:

1. Proceso productivo es biológico-automático
2. La Tierra es un insumo productivo
3. La producción depende de las condiciones del medio ambiente

A continuación se ofrece una breve clasificación:

Según el origen del capital	⇒	privado - nacional
Según sus fines	⇒	con fines de lucro
Según el tipo de actividad	⇒	agropecuaria
Según la forma jurídica	⇒	unipersonal
Tamaño según capital	⇒	pequeña
Tamaño según empleados	⇒	pequeña empresa
Según el alcance geográfico	⇒	nacional
Según la cant. de propietarios	⇒	unipersonal
Según su duración	⇒	permanente



La empresa, según su alcance geográfico, es nacional, persigue fines de lucro y de duración permanente; se dedica exclusivamente a la actividad agropecuaria, trabajando alrededor de ochocientas cincuenta (850) hectáreas y comercializa los siguientes bienes:

Soja

Trigo

maíz

Se trata de una pequeña empresa ya que cuenta con seis empleados entre permanentes y no permanentes. Toda la maquinaria utilizada en la actividad es propia; por lo tanto, no contrata servicios de terceros.

La misión de la empresa es crecer en el mediano plazo para mejorar su capacidad productiva.

La empresa cuenta con una estructura organizacional bastante simple pero poco definida. Es el dueño quien cumple con la función de planificar, organizar, dirigir y controlar el correcto funcionamiento de todo el establecimiento.

Tiene un encargado en una zona alquilada denominada “Los Zorros”, dos puesteros, dos tractoristas y un empleado no permanente para la época de siembra y cosecha. Se evidencia que no tiene definidas las áreas de Administración, Contable, RRHH, Ventas, Compras, Producción, llogística entre otras.

Se trata de una firma que decidió invertir en herramientas de tecnología de punta a los fines de disminuir el costo de recursos humanos y conseguir los beneficios que brinda esta metodología: realizar el trabajo en menor tiempo y costo, menor cantidad de errores, etc.

3.1.3 Misión y Visión

La empresa tiene los siguientes objetivos:

- Renovación de las maquinarias de acuerdo a los avances tecnológicos.
- Constituir una reserva de granos para afrontar futuras contingencias.
- Adaptarse oportunamente a los cambios del entorno.



-
- Ampliar su estructura aumentando las hectáreas de tierras trabajadas.
 - Obtener beneficios económicos.
 - Apertura económica: ingresar al mercado exterior.

3.1.4 Contexto Mercadológico

3.1.4.1 PRODUCTO

Se siembran aproximadamente 850 has. por campaña, distribuidas entre soja, trigo y maíz. Las características propias de cada cultivo, en lo que respecta al tratamiento que reciben, se presentan a continuación:

Soja de primera: en la zona en la que se encuentra la empresa (Córdoba); se siembra en noviembre y se cosecha en marzo.

Soja de segunda: se siembra en diciembre, luego de cosecharse el trigo, para así aprovechar algunos beneficios como: hacer dos cosechas en el año (es una forma de hacer rendir las hectáreas arrendadas) y utilizar el abono que otorga el trigo.

Maíz: se siembra en septiembre y se cosecha en febrero-marzo

Trigo: se siembra en mayo-junio y se cosecha en diciembre-enero.

Si bien el éxito de una campaña depende de variables controlables

(Cumplimiento en tiempo y forma del procedimiento que demanda cada cultivo) e incontrolables (factores ambientales, legales, estatales, económicos, etc.), la empresa procura trabajar la tierra correctamente para evitar pérdidas en el rinde generado por la aplicación de técnicas inadecuadas. Los cultivos citados anteriormente requieren de ciertos cuidados o lineamientos a seguir: lo primero es preparar la tierra, es decir, fertilizarla; luego se fumiga contra ciertos insectos que puedan atacar la planta para, en una etapa posterior, proceder a sembrar; en lo que a siembra respecta, Don Atilio utiliza sembradora propia disponiendo de un equipo de siembra de última tecnología que permite llevar a cabo el trabajo en forma más rápida y con mejores resultados. El siguiente paso es volver a fumigar, ocasionalmente se terceriza tal servicio, cuando el desarrollo del cultivo es



avanzado se hacen aplicaciones con maquinaria terrestre motriz o avión para evitar daños en las plantas. El último paso es cosechar, utilizando para ello, maquinaria de la propia empresa.

Cuando se finaliza el trabajo de la empresa, ésta opera como contratista, es decir, realiza algunas actividades a terceros en lo que respecta a sembrar y cosechar.

La estrategia de la empresa, desde sus comienzos, ha sido ampliar la cantidad de hectáreas sembradas a fin de reducir los gastos de estructura, es decir, los costos fijos (personal permanente, seguros, luz, impuestos y otros), e incrementar la rentabilidad.

3.1.5 PRECIO

El precio que cobra el productor está dado por el precio del mercado internacional multiplicado por el dólar menos las retenciones, esto es, lo que se llama el tipo de cambio efectivo. El valor que finalmente cobra el productor está reflejado en el “tipo de cambio efectivo” menos los gastos de comercialización que cobra la cooperativa o acopiadora a la que se venda el grano.

Por tanto, éste está sujeto a diversos descuentos que se presentan a continuación:

*1.5% corresponde a la comisión de venta directa a puerto, por medio de un corredor.

*2.8% corresponde a la comisión de venta entregada en la Cooperativa Local.

* entre un 0,4 y 0,6 % por gastos de almacenamientos (se descuentan siempre y cuando pasen más de 90 días desde el cierre del certificado de entrega del cereal u oleaginoso a la cooperativa correspondiente).

*acondicionamiento del cereal (en caso que este húmedo o haya roturas del grano superiores a las establecidas).

*Flete (en caso de no utilizarse el propio camión para el traslado del grano).



Por todo lo enunciado anteriormente, el precio es una situación variable, pues tanto el precio del dólar como las retenciones y demás descuentos pueden variar por razones internas y externas.

Don Atilio es una empresa cuyas ventas, en general, son realizadas con mercadería efectiva o disponible, que es la operación más habitual, donde se pactan todas las condiciones. El pago se produce siete días hábiles posteriores a la entrega de granos.

Por otra parte y haciendo mención a otro ingreso que la empresa obtiene en forma paralela (servicio de flete prestado a una de las cooperativas), recibe entre \$200 y \$250 por tonelada transportada a puerto, pudiendo el camión soportar hasta 30 toneladas. Realiza un promedio de 35 viajes anuales, sin contar los que correspondan al traslado de granos que forman parte de su activo.

3.1.6 MODALIDAD DE DISTRIBUCIÓN Y PROMOCIÓN

La Distribución de granos que lleva a cabo la empresa es directa al puerto de Rosario adjudicado por la acopiadora, pudiendo darse dos casos: el primero es cuando el ente agropecuario vende a la cooperativa pero no traslada el grano a puerto, situación en la cual esta última descontará del precio pizarra todos los conceptos mencionados en el apartado anterior; el otro caso se da cuando la empresa traslada el cereal u oleaginosa (con transporte propio) del campo al puerto en forma directa, situación en la que sufre los descuentos enunciados precedentemente, excepto el gasto de flete.

De acuerdo al proceso de venta, una vez cosechado el grano, la empresa agropecuaria se comunica con alguna de las dos cooperativas con las que opera para informar la venta; las mismas se encargan de anunciarle al corredor y adquieren cupo en puerto para que de este modo se envíe el transporte (propio o tercerizado) hacia el puerto adjudicado.



3.1.7 CLIENTES

La empresa vende un producto (cereal y oleaginosa) y un servicio (flete), y opera básicamente con la cooperativa Unión de Justiniano Posse Ltda. Suc. San Marcos Sud.

3.1.8 PROVEEDORES

Los insumos, fertilizantes, herbicidas, líquidos de fumigación, repuestos de maquinarias y equipos, y demás materiales que se utilizan en el proceso productivo, se obtienen de proveedores con capacidad para suministrar el producto requerido, que ofrecen calidad, costos bajos, mínimo tiempo de entrega y las mejores condiciones de pago.

La selección del proveedor adecuado para cada transacción requiere de evaluación del desempeño histórico, su comportamiento en operaciones anteriores con la empresa, lo que sirve como guía para decidir respecto de operaciones futuras.

3.1.9 COMPETENCIA

La competencia entre empresas agropecuarias está dada básicamente por la rivalidad de alquilar campos, es decir, al ser tan amplia la demanda de tierra (principal factor de producción) los alquileres se incrementan en forma excesiva.

Los productores procuran arrendar mayor cantidad de parcelas a los fines de reducir los costos fijos y lograr una mayor rentabilidad. Para ello ofrecen importantes cantidades de dinero, empeorando la situación de productores pequeños que no cuentan con la posibilidad de pagar arrendamientos elevados. Don Atilio es una organización que conserva locadores tradicionales, para lo cual debió adaptarse a las exigencias de ellos.

3.1.10 CONDICIONES ECONÓMICAS

Las mismas están conformadas por las políticas macro y micro, que establecen normas generales como la propiedad y tenencia de la tierra y otros medios de producción, los precios de los productos y de los insumos, los impuestos



y subsidios del sector, las condiciones y barreras para la transferencia de bienes y servicios. Algunos puntos económicos que afectan a la empresa agropecuaria son:

La devaluación, la cual provocó un fuerte impacto en la empresa agropecuaria, beneficiándola con el aumento en el precio de granos. La caída de la convertibilidad también dejó huellas negativas en lo que respecta a la importación de insumos, como herbicidas o fertilizantes, ya que estos aumentaron más que proporcionalmente con respecto al incremento que experimentaron los granos.

La reciente reducción de las retenciones incrementó el ingreso al productor, otorgando una mayor rentabilidad.

Por otra parte y teniendo en cuenta el efecto de las condiciones económicas sobre la oferta y demanda de empleo, se puede decir que en periodos de recesión se reduce el empleo en las empresas, despidiendo personal para minimizar los costos fijos; en cambio en periodos de bonanza o crecimiento de la economía el empleo aumenta, aunque también se ve afectado el sector agropecuario por la inmigración de trabajadores del campo a la ciudad buscando mejores condiciones de vida.

3.1.11 POLÍTICA DE FINANCIACIÓN

Establecimiento Don Atilio se financia del siguiente modo:

*Compra de insumos (agroquímicos, semillas, herbicidas y demás insumos): se financia mediante canje futuro de cereales, ello consiste en que, una vez cosechado el cereal, se entrega y liquida para con su producido pagar los insumos. Tarjeta Agro; se financia sin interés por un plazo de 180 a 360 días.

*Compra de maquinarias: se financia hasta el 70% de la deuda con créditos prendarios que otorga la misma concesionaria que vende la herramienta o bien que otorga el Banco Nación (actúa como intermediario). El tiempo de endeudamiento para este tipo de operatorias es de entre 3 a 5 años, con una tasa de interés del 6.9% anual.

Con respecto a la forma en que la compañía cobra la venta de granos, ésta aguarda el cobro de lo vendido siete (7) días hábiles posteriores a la entrega del grano en puerto. El valor correspondiente es acreditado por la cooperativa (con la cual acordó la venta), en su caja de ahorro.



3.2 Análisis DAFO

3.2.1 Debilidades

- Pequeña estructura organizacional: todas las áreas y responsabilidades recaen en una sola persona
- Baja influencia en negociaciones con proveedores.
- Imagen débil en el mercado
- Altos costos de producción
- El sector privado y público no visualiza la importancia de la sanidad agropecuaria para el desarrollo económico del país.
- Escasa y deficiente implementación de Agencias y Oficinas Agrarias

3.2.2 Amenazas

- Políticas tributarias, legislación inestable.
- Políticas públicas cambiantes
- Falta de política prioritaria del estado en desarrollo agrícola
- Inclemencias climáticas
- Alta carga impositiva

3.2.3 Fortalezas

- Larga experiencia en la actividad
- Proceso productivo definido
- Amplitud de terreno para el trabajo
- Tierra bien catalogada
- Instituciones promotoras del desarrollo regional agrario



3.2.4 Oportunidades

- Planes de fomento al pequeño productor agropecuario
- Avances tecnológicos
- Mercados internacionales para productos de exportación
- Tendencia mundial dirigida a la conservación de recursos naturales y de medio ambiente
- Globalización de conocimiento para mejorar la agricultura
- Existencia de grupos de cambio Rural para generar valor Agregado

Existen una serie de leyes, decretos y resoluciones que deben cumplirse en el desarrollo de la actividad agropecuaria tales como: Ley 25.127 Sobre Agricultura Ecológica, Ley Nº 20.247 De Semillas Y Creaciones Fitogenéticas. Ley 27.118 De Agricultura Familiar, Ley 26.727 del Trabajo Agrario.

3.3 Necesidades detectadas.

Cabe destacar que cuando una organización de tipo unipersonal se desarrolla, se expande, su crecimiento hace inevitable la conversión a una de tipo societaria. Esto se debe a que las dificultades operativas y administrativas se acrecientan, lo que se hace casi imprescindible encuadrar la empresa bajo la forma de una sociedad comercial.

En el proceso de análisis del establecimiento estudiado se encontraron algunos motivos que llevan a la necesidad de convertir la empresa unipersonal en una social:

- Legales: el crecimiento de su capital y la participación de otras personas como socios activos, genera necesidades en cuanto a los derechos que éstos tienen de dar formalidad a esa participación.
 - Estructurales: su capacidad instalada está totalmente explotada y para poder ampliarla necesita la personería jurídica que le permita acceder a posibilidades de financiación. Por otro lado, en los aspectos contables y
-



administrativos y por lo expuesto en el punto anterior, es necesario un cambio en cuanto a la registración contable.

- Impositivo: para cumplir con las disposiciones impositivas actuales y aprovechar los regímenes de promoción o exenciones.
- Laboral: surge por la necesidad de incorporar personal e incluso regularizar las relaciones laborales con miembros de su familia.
- Necesidad de imposición de su imagen en el mercado que genere una sanación de poder o fortaleza, brindando mayor seguridad y confianza a los clientes, proveedores, acreedores, etc. de la empresa.

Todos estos factores deben ser tenidos en cuenta de manera conjunta. A su vez, es conveniente analizar las características del negocio, de la estructura con la que se dispone, los costos a afrontar, los riesgos ante terceros y principalmente el grado de confianza existente entre los socios.

3.4 Elección del nuevo tipo societario.

La correcta elección de forma societaria acorde, juega un papel decisivo en la vida de cualquier empresa incluso su existencia a futuro. En ese sentido la ley de sociedades comerciales 19.550 regula distintos tipos societario, la sociedad anónima y la de responsabilidad limitada son justamente algunos de los tipos societarios regulados en dicha norma y ambas son del género de las denominadas sociedades de Capital. En estas sociedades no se tiene en cuenta la calidad de los socios, sino la solvencia patrimonial de la sociedad. Se caracterizan por la preeminencia del factor capital y la limitación de la responsabilidad de los socios al capital aportado que se divide en cuotas partes o acciones.

3.5 VENTAJAS DE LA SOCIEDAD ANONIMA

✓ La libertad, rapidez y sencillez para transferir acciones, representa una característica destacable y a favor de la SA. Las acciones en las SA son títulos valores, fácilmente negociables sin mayores requisitos legales lo cual concede enormes ventajas a la hora de pensar en su transferencia y enajenación permitiendo



el ingreso o salida de socios sin mayores formalismos, con total libertad y con mucha rapidez.

En cambio, en la SRL como las cuotas partes no son títulos negociables, no gozan de los mismos caracteres de las acciones.

Si un socio de SRL decidiese transferir sus cuotas partes debería:

- Confeccionar contrato de Cesión de cuotas
- Publicación de la transferencia en el Boletín Oficial.
- Aguardar la aparición de eventuales oposiciones
- Obtener la conformidad del juez del Registro Público de Comercio
- Surte efectos a partir de su inscripción en el Registro Público de Comercio

En cambio un socio de SA que decida transferir sus acciones debería

- Confeccionar convenio de transferencia de Acciones.
- Notificación al Directorio de la Transferencia
- Surte efectos a partir de su inscripción en el Libro de Acciones de la sociedad

✓ Necesidad de incorporar inversionistas: en una Sociedad Anónima, y tal como ya lo analizamos en el punto anterior, la incorporación de terceros no exige mayores requisitos. En su caso el accionista vendedor de un paquete accionario puede actuar de la manera que les resulte más satisfactoria.

✓ Despersonalización del manejo societario: en la separación entre inversionista-capitalista y la administración de la sociedad es mucho más clara y operativa en la SA. Esta opción permite a los dueños ir separándose de la administración y pasar a cumplir un rol de meros inversores en el negocio delegando en terceros las responsabilidades propias del manejo del negocio guardándose amplias facultades de remoción en caso del no cumplimiento de las metas fijadas por los accionistas.



✓ Responsabilidad de los accionistas o socios: En principio la SA al igual que la SRL tienen personalidad independiente de sus socios. La reciente jurisprudencia sobre todo en materia laboral y también ahora comercial (Fallo Pardini de la Corte) es mucho más clara la limitación de la responsabilidad de los accionistas de la SA que la de los socios de una SRL.

✓ Aspectos impositivos y previsionales: Este punto no es incidente ya que, hoy, no existen mayores diferencias entre las SRL y las SA que son de hecho confundidas en un mismo tipo social dentro del art.69 del Imp. a las Ganancias, y sometidas a un tratamiento fiscal idéntico.



CAPITULO IV:

Proceso de conversión.



4 Propuesta

Por lo antedicho se sugiere a Establecimiento Don Atilio la conversión de empresa unipersonal a Sociedad Anónima. Es aquí donde puntalmente interviene el profesional asesor, acompañando el proceso en cumplimiento de las NCP y las NIIF, LSC, Código Civil, acompañará el proceso de conversión en las siguientes instancias:

El proceso de constitución de cualquier sociedad debe ser realizado conjuntamente con profesionales letrados tales como escribanos y abogados.

La voluntad social queda expresada mediante un documento privado o escritura pública, que dependiendo el tipo societario a constituir será uno u otro y tendrá diferentes requisitos formales:

CONTRATO SOCIAL	ACTA CONSTITUTIVA
<p>Los nombres, nacionalidad y domicilio de las personas humanas o jurídicas que constituyen la sociedad.</p> <ul style="list-style-type: none">La razón social.El objeto social.La duración.El domicilio social.El importe del capital social.La expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros bienes, el valor atribuido a éstos y el	<p>Nombre, domicilio y nacionalidad de las personas que constituyen la sociedad.</p> <p>Objeto de la sociedad, también denominado objeto social. Razón social. Es el nombre de una sociedad para las sociedades de personas (SRL, en comandita simple) Denominación social. Procede de las llamadas sociedades de capital, las cuales son la sociedad anónima y la sociedad en comandita por acciones. Duración de la sociedad. Domicilio social. Su importancia se justifica en virtud de que es donde el órgano de administración se reúne, y en términos legales es el domicilio autorizado para todo tipo de trámites. Aportes. Conforman el capital social pueden consistir en dinero o en especie. Formas de administración de la</p>



criterio seguido para su sociedad y facultades de los administradores. Las empresas deben optar por un administrador único o por un consejo de administración. **Nombramiento de los administradores y designación de autoridades. Forma de distribución de utilidades y pérdidas entre los socios. Reservas estatutarias. Casos de disolución y bases para liquidar la sociedad.**

4.1 Inscripción en la Dirección General de Personas Jurídicas.

El proceso se inicia con una nota de solicitud de inscripción de la sociedad, dirigida al director de la Dirección General de Personas Jurídicas de Córdoba.

El trámite puede ser efectuado por la persona interesada (presidente de la sociedad) o representante con poder especial.

Documentacion	Original	Copia	Cantidad
Acta Constitutiva	Muestra	Entrega	3
Acta de Directorio		Entrega	1
Aporte de fondo de comercio.		Entrega	1
Aporte de otros títulos valores.		Entrega	1



Aportes en especie con inmuebles (primer testimonio y copias certificadas)	Muestra	Entrega	3
Aportes en especie con pagaré		Entrega	1
Aportes en especie de bienes muebles no registrables, inventario.		Entrega	1
Asentimiento conyugal		Entrega	1
Boleta de depósito.	Muestra		
Estatuto Social	Muestra	Entrega	3
Nota Suscripta por el Presidente		Entrega	1
Personas autorizadas para el trámite		Entrega	1
Poder		Entrega	1
Título de propiedad de otros bienes registrables (copia).		Entrega	1

FUENTE: (GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE CORDOBA, 2015)



La aprobación u observaciones al trámite pueden seguirse por el mismo sitio web del gobierno mediante un nro. de trámite consignado en un sticker que entregan al interesado, con copia de la nota presentada.

4.2 Inscripción en la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P).

Las solicitudes de inscripción, se efectuarán mediante la transmisión electrónica de la declaración jurada generada con el aplicativo "Módulo de Inscripción de Personas Jurídicas" que la AFIP pone a disposición en su sitio web en la sección "aplicativos" y que requiere tener instalado previamente el sistema SIAp.

El aplicativo de MIPJ (Módulo de Inscripción de Personas Jurídicas) solicita información relacionada con:

- **Datos identificatorios**: denominación social, domicilio legal y otros datos vinculados.
- **Datos sobre los integrantes de la sociedad**: autoridades, participaciones o socios.
- **Datos de carácter comercial**: datos de interés fiscal, actividades y domicilio fiscal.

Luego de ingresados los datos requeridos por la aplicación se deberá generar el archivo para la transferencia electrónica de datos e imprimir del formulario N° 420/J.

El archivo generado por el aplicativo, deberá ser transferido a la AFIP por el solicitante con Clave Fiscal: utilizando el servicio "Presentación de Declaración juradas y Pagos" del sitio web de la AFIP de donde obtendrá el acuse de recibo (contiene el número verificador y el de transacción).

Las personas jurídicas que soliciten su número de CUIT deberán registrar, ante personal de la dependencia de AFIP correspondiente, los datos biométricos (firma, foto, y su huella dactilar) del administrador de la persona jurídica. Además se



efectuará el escaneo de su documento de identidad. Esta información que quedará reflejada en el sistema, para una identificación más segura con el objeto de evitar la utilización de documentación apócrifa y preservar la seguridad jurídica y patrimonial de las personas ajenas a la comisión de dichos fraudes.

En la dependencia de AFIP le entregarán el duplicado del F.420/J con su número de CUIT y la constancia de la tramitación de la Clave Fiscal del administrador de relaciones.

Posteriormente deberá confirmar los datos de Inscripción y envío de la restante información por Internet ingresando con Clave Fiscal al servicio Aceptación de datos biométricos, para confirmar la firma y foto.

Por último deberá ingresar al servicio "Sistema Registral", para efectuar las siguientes operaciones en nombre de la persona jurídica:

- ✓ Informar la/s actividad/es desarrollada/s: opción Registro Tributario - Actividades Económicas

- ✓ Efectuar el alta de impuestos y/o regímenes: opción Registro Tributario - 420/T Alta de Impuestos o Regímenes -y de corresponder la categorización como autónomo: opción Registro Tributario - Empadronamiento/ Categorización de Autónomos. De optar por el Régimen Simplificado Monotributo en reemplazo del alta de impuestos, deberá ingresar a la opción Registro Tributario - Monotributo para efectuar la adhesión.

4.3 Inscripción en la Dirección General de Rentas (D.G.R.)

Corresponde según el código tributario de la provincia de Córdoba, ley nro. 6006 artículo 173, por el ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, tributar el impuesto a los ingresos brutos.



4.3.1 INSCRIPCIÓN

Este trámite se realiza para solicitar la inscripción en Ingresos Brutos, por parte de contribuyentes locales, es decir, las personas humanas y/o jurídicas que ejercen una o varias actividades económicas en el territorio de la provincia de Córdoba. El trámite debe ser iniciado cada vez que la persona o sociedad contribuyente ha iniciado actividades económicas alcanzadas por este impuesto.

4.3.2 REQUISITOS

Documentación	Original	Copia	Cantidad
Constancia de CUIT O Constancia de CUIL en caso de corresponder	Muestra		
Recibos de Servicios Públicos (luz, gas, agua y telefonía fija), Resumen de Tarjetas de Créditos, Escritura, Boleto de Compra- Venta o Contrato de Alquiler donde conste el lugar de su residencia habitual.	Muestra	Entrega	

Formulario	Costo
F-300 Impuesto Sobre los Ingresos Brutos Alta, Bajas y Modificación (F-300)	Sin costo
F-315 Rev 00 Efectores Sociales_ Ingresos Brutos_Alta	Sin costo



F-316 Rev 00 Efectores Sociales_Conformidad Inscripción	Sin costo
F-900 Rev 01 Alta Baja y M Suj Pasivo	Sin costo

FUENTE: (GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE CORDOBA, 2015)

En el caso de que sea presentado por un tercero se requiere firma certificada por la Policía provincial, Escribano público, Banco provincial o Juez de paz.

4.4 Inscripción en la municipalidad.

La municipalidad de Córdoba requiere en cumplimiento de su código tributario que las empresas que realicen actos de comercios se inscriban ante la secretaría de recursos tributarios para contribuir con la tasa de comercio e industria.

4.4.1 REQUISITOS GENERALES

4.4.1.1 Autorización Ambiental

4.4.1.1.1 Requisitos para su obtención

Para el inicio del trámite de autorización, el interesado deberá iniciar un expediente en la Dirección de Impacto Ambiental (6º piso – Palacio Municipal), en una carpeta de cartulina tamaño OFICIO con broches NEPACO, conteniendo:

1) Nota solicitando la Autorización Ambiental, que contenga:

a. Datos del titular: nombre y apellido, DNI, Domicilio. Si es persona jurídica datos del representante.

b. Objeto de la presentación (inicio de actividad, cambio de domicilio o razón social, renovación de habilitación, etc.).

c. Si posee antecedentes en la Dirección, presentar copia de resolución obtenida y/o número de expediente.



d. Actividad que desarrolla.

e. Domicilio donde se desarrolla el emprendimiento, especificando si es propietario o locatario del inmueble/predio.

f. Listado de documentación que presenta.

g. Timbrado municipal.

2) Formulario Anexo I – Declaración Jurada de Empresas – Dto. 2621-12, original y copia, con firma certificada del titular o apoderado ante banco, escribano o policía, o en su defecto, ante agentes de esta Dirección al momento de presentarla, con documentación que acredite el carácter del firmante.

3) Copia de Formulario Único (FU) o Constancia de Inscripción Comercial en la Dirección Gral. De Recursos Tributarios – Comercio e Industria (acompañar con el original para su constatación).

4) Factibilidad de Localización de la Dirección de Obras Privadas y Uso del Suelo, y/o RESOLUCIÓN DE LOCALIZACIÓN otorgada por la misma Dirección.

5) Si es una Sociedad, deberá acreditarse la existencia de la misma, como así también el PODER LEGAL para la representación.

6) Si el trámite es gestionado por terceros (gestores, tramitadores, etc.) deberá acreditar mandato para tal fin emanado del titular del emprendimiento y con las formalidades de ley (por instrumento público, carta poder con firma certificada, o ante esta Dirección haciendo mención de la facultad que se le confiere).

7) Croquis de vista superior del local, prolijo y firmado por el titular, en el que se indiquen: áreas de trabajo, ubicación y tipo de máquinas utilizadas, área de acumulación de residuos cuando corresponda, y toda otra información pertinente (ubicación de hornos, cubas de inmersión, tanques, etc.). Acotar las dimensiones del local.



4.5 Sugerencias para llevar a cabo el proceso

Se debe dejar en claro cada paso del proceso y las sugerencias para que éste se lleve a cabo de manera organizada y prolija.

El trabajo debe realizarse de manera mancomunada entre los profesionales intervinientes y los interesados dueños de la empresa y miembros de la sociedad.

Se deben tener en cuenta los plazos legales y requisitos formales de cada trámite para evitar pérdidas innecesarias de tiempo que pueden conllevar a multas u otras sanciones pecuniarias.

4.6 Conclusiones del PG



En el transcurso de su funcionamiento, las organizaciones sufren transformaciones y como sistemas abiertos deben adaptarse a los factores externos. Otro motivo por el cual las organizaciones cambian, está dado por la definición de su visión en la cual queda especificado como quiere verse a futuro y ello implica necesariamente que se produzcan modificaciones en su estructura y operatoria. Un establecimiento agropecuario que tiene visión de crecimiento y expansión ha de tener en cuenta su entorno para planificar el proceso de transformación que lo llevará a cumplir sus objetivos.

Para el caso de una sociedad unipersonal, dedicada a la agricultura, no solo deberá adaptarse a las exigencias de la actividad propiamente dicha sino también al cambio en las normas contables que le corresponden antes, durante y después de su reorganización. Allí es donde entran en juego las normas contables profesionales, RT 22 y RT 41 principalmente, con el conjunto de normativas que el Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas establece para el tratamiento, elaboración y exposición del información contable y financiera. La aplicación de las



NIC y NIIF, corresponde cuando la entidad comienza a comercializar sus productos al exterior y entran en juego las normas contables y las variables financieras, internacionales. Esa transición entre normativa nacional e internacional tendrá un impacto a nivel organizacional en la empresa y debe preverse y planificarse con el fin de que dicho proceso se lleve a cabo con la mayor prolijidad posible para evitar errores formales.

Por todo ello, el proceso de transformación debe ser acompañado por profesionales en ciencias económicas que se apoyarán en otros profesionales de otras disciplinas (abogados y escribanos por ejemplo).

En síntesis, los dueños o propietarios de las empresas deben considerar que transformar una empresa unipersonal en una de tipo societario conlleva un proceso minucioso que si se hace de manera planificada y prolija puede finalizarse exitosamente y en un corto plazo y que lo mas importante es que pueden pasarse por alto las exigencias no solo legales si no tambien contables como el cambio en las normas aplicables y pertinentes para cada caso.

Como conclusión para el caso de “Don Atilio”, es sano recomendar en una primera instancia, la adopción de un tipo societario que se adapte a las necesidades de crecimiento planteadas, como lo es la figura de Sociedad Anónima, acompañado de un proceso de organización administrativa-contable que sustente ese cambio y el crecimiento, adoptando las normas contables profesionales argentinas RT 22 y RT 41; dejando para una segunda instancia, en la medida que el crecimiento de los negocios y su estructura empresarial lo ameriten, evaluar la conveniencia de adoptar las normas internacionales de información financiera (NIIF para PyMES), ya sea por incursión en mercados externos o para acceder a fuentes de financiación más complejas como lo podrían ser los mercados de capitales y valores y/o acceder fuentes de financiamientos de entidades financieras internacionales.



CAPITULO V:

Práctico.



5 Información del caso

- a. Establecimiento Don Atilio es una empresa dedicada a la agricultura, siendo su actividad principal la producción de soja. Durante el ejercicio iniciado el 1 de Junio de 2015 al 31 de Mayo de 2016, debe considerarse la siguiente información referida a esa actividad. Sabiendo que la empresa realiza la siembra a mediados del mes de Octubre y la cosecha en los primeros días del mes de Abril. Cabe aclarar que el caso práctico es ilustrativo, por ello los valores **son supuestos**.
- b. A la fecha de inicio del ejercicio indicado, se poseen los siguientes saldos:

Caja	490.000	
Fondo Fijo	50.000	
Bco. Nación Cta. Cte.	698.500	
Clientes	255.000	
Semillas	41.500	
Fertilizantes	36.000	
Combustibles	9.000	
Soja (1,500 qq)	103.000	
Rodados Prendados	580.000	
Proveedores		213.000
Acreedores Prendarios a pagar		30.000
Capital Suscripto		50.000
Resultado no Asignado - Ganancia		1.970.000
	2263.000	2.263.000

A la fecha de inicio no hay sementeras implantadas, por ende ningún cultivo pendiente de recolección.

La soja está valuada a su VNR.



- c. Durante el ejercicio actual se cultivan 1500 hectáreas de soja con los siguientes insumos y erogaciones:

Fecha: 01/10/2015

Semillas.....	\$ 22.500	
Fertilizantes.....	\$ 69.500	
Combustible.....	\$ 8.250	Total \$ 100.250

Fecha: 01/10/2015

Gastos relacionados con la siembra..... \$ 18.500

Fecha: 30/04/2016

Gastos relacionados con la trilla.....\$ 29.500
Servicios prestados por 3° para la trilla.....\$ 47.500
Total \$ 77.000

NOTA: La siembra es realizada totalmente por el establecimiento

d. 20/03/2016

En el mes de Marzo vende los 1500 qq de soja que posee en existencia. El valor de cotización de la misma es de \$ 55 el qq. El valor neto de realización alcanza los \$51,50 porque se consideran como gastos de comisiones \$ 2 y de fletes \$ 1,50 por qq respectivamente.



e. El rinde obtenido en el período en consideración es de 42 qq por hectárea, el valor neto de realización de la soja a la fecha de la cosecha es de \$ 45 el qq. El costo de reposición de la sementera al momento de la cosecha era de \$396.750.

f. 15/05/2016

Antes de finalizar el ejercicio adquiere Fertilizantes para la próxima campaña por \$46.500, dicho precio se mantiene a la fecha de cierre del ejercicio, en la citada fecha el valor neto de realización de la soja es de \$ 60.

g. A fecha de cierre posee en existencias:

Combustibles.....	\$ 1.500	
Fertilizantes.....	\$ 46.500	Total \$ 48.000
Soja.....	63.000 qq (1500 has 42qq)	

Solución propuesta

De acuerdo a lo que establece la Resolución Técnica nº 22 para los bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad de la empresa (Soja) y que cuentan con un mercado activo en su condición actual, por lo que su medición contable se efectuará a su valor neto de realización, conforme surge de la segunda parte sección 7.1.1. (7.1.1. Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual: su medición contable se efectuará a su valor neto de realización determinado de acuerdo con las normas de la sección 4.3.2. (Determinación de valores netos de realización) de la Resolución Técnica nº 17 (Normas Contables Profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general).

Asimismo aquellos bienes que sean utilizados en el proceso de producción se miden a su costo de reposición ya que estos revisten el carácter de bienes de cambio según lo establece la Resolución Técnica nº 17, segunda parte, sección 5.5.4.



Registraciones contables

<u>01/10/2015</u>			
Semillas	22.500		
Fertilizantes	69.500		
Combustible	8.250		
Gastos de siembra	18.500		
Bco. Nación cta. cte.		118.750	
Por las erogaciones efectuadas durante el Ejercicio, relacionados con la siembra.			
<u>01/10/2015</u>			
Sementera Soja	203.750		
Semillas		64.000	
Fertilizantes		105.500	
Combustible		15.750	
Gastos de siembra		18.500	
Por el cargo a la sementera al momento de la Siembra y tareas posteriores			
<u>28/03/16</u>			
Bco. Nación cta. cte.	77.250		→ CALCULO 1
Gtos. Comercialización	5.250		
Venta de Soja		82.500	
Por venta de 1500 qq de soja			
<u>28/03/16</u>			
Costo de venta	77.250		→ CALCULO 2
Soja		77.250	
<u>28/03/16</u>			
Rdo. Por Tenencia soja	25.750		→ CALCULO 3
Soja		25.750	
Por diferencia del VNR entre la EI y la fecha de vta.			
<u>30/04/16</u>			
Gastos de trilla	29.500		
Ss. De 3º por la trilla	47.500		
Bco. Nación cta. cte.		77.000	
Por gastos efectuados para la cosecha			
<u>30/04/16</u>			
Sementera Soja	77.000		
Gastos de trilla		29.500	
Ss. De 3º por la trilla		47.500	
Gastos realizados durante la trilla			



Sementera Soja	116.000		
Rdo. x Tenencia		116.000	→ CALCULO 4
Por el Rdo. que se produce por la tenencia de la sementera hasta la cosecha			
<u>30/04/16</u>			
Soja	2.835.000		→ CALCULO 5
Producción de Soja		2.835.000	
Por la cosecha de la soja			
<u>30/04/16</u>			
Costo de Producción Soja	396.750		→ CALCULO 6
Sementera Soja		396.750	
Por el costo de producción de la sementera			
<u>15/05/16</u>			
Fertilizantes	46.500		
Caja		46.500	
Por la compra de fertilizantes			
<u>31/05/16</u>			
Soja	945.000		→ CALCULO 3
Rdo. X Tenencia. Soja		945.000	
Por diferencia del VNR entre la fecha de cosecha y la de cierre			

Cálculo 1: Resultado de venta de la soja

Para el cálculo de este resultado debemos tener en cuenta que la Resolución Técnica nº 22 no establece nada al respecto. El resultado de venta determina en primer término la ganancia bruta sobre ventas, que surge por la diferencia entre el precio de venta antes de deducir los gastos directos de la operación y su costo, medido sobre la base del valor neto de realización de la soja vendida, calculado luego de la deducción.

Por lo tanto, esa ganancia bruta es coincidente con los mencionados gastos directos, los que son expuestos en el Estado de Resultados dentro de "Gastos de Comercialización."



En definitiva, el resultado de la venta en esta actividad es nulo, pero sus distintos componentes deben ser expuestos en dicho estado y sus anexos; según lo establece el Informe 25 del Área de Contabilidad dictado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) por cuestiones de índole legal establecidos en la ley 19550.

Venta 1500 qq a \$ 55 =	\$ 82.500
Costo de venta 1500 qq a \$ 51,50 =	<u>(\$ 77.250)</u>
Ganancia bruta	\$ 5.250
Gastos de comercialización	(\$ 5.250)
Comisiones (1500qq x \$ 2 = 3.000)	
Fletes (1500qq x \$ 1,50 = 2.250)	<u> </u>
Resultado Neto	\$ 0

Cálculo 2: Costo de venta

+ EI (medida a VNR al inicio)	\$ 103.000
+ Producción (1500 ha x 42qq) x \$ 45	\$ 2.835.000
+ Resultados x tenencia	\$ 919.250
- EF (valuada a VNR al cierre)	<u>\$ 3.780.000</u> (1500 ha x 42qq) x \$ 60
Costo de venta	\$ 77.250

Cálculo 3: Resultado por Tenencia

- Por la venta de la soja (1500qq)

Valor de la soja al inicio	(\$ 103.000)
Valor neto a Marzo (1500 qq x \$ 51,50)	<u>\$ 77.250</u>
Resultado por tenencia	(\$ 25.750)



- Por tenencia de soja (1500 ha x 42qq)

Valor de la soja a cosecha	(\$ 2.835.000)	(1500 ha x 42 qq) x \$ 45
Valor de la soja al cierre	<u>\$ 3.780.000</u>	(1500 ha x 42 qq) x \$ 60
Resultado por tenencia	\$ 945.000	

Cálculo 4: Resultado por Tenencia de Producción (sementera soja)

Este resultado de tenencia se considera antes de la cosecha de soja, disminuyendo el resultado de producción que se reconoce al momento de la recolección de la misma.

Costo de producción (a su costo original)	\$ 280.750	(EI 86500 + Comp.242250 – EF 48000)
Costo de reposición a la fecha de cosecha	<u>\$ 396.750</u>	
Resultado por tenencia	\$ 116.000	

Cálculo 5: Resultado de producción.

Se obtiene por diferencia entre el VNR a la fecha de cosecha del cereal y el costo de producción que surge de la acumulación de valores en la cuenta sementeras. Además se incluye en el mismo el costo de las maquinarias utilizadas en la producción.

Producción (1500 ha x 42qq) x \$ 45	\$ 2.835.000
Costo de producción a fecha de cosecha	<u>(\$ 396.750)</u>
Resultado de producción	\$ 2.438.250



Cálculo 6: Costo de producción

+ EI (bs a ser consumidos en el proceso)	\$	86.500	
+ Compras de bs a ser consumidos	\$	146.750	(100250 + 46500)
+ Gastos directos de producción	\$	95.500	(18500 + 29500 + 47500)
+ Resultados x tenencia (por sementera)	\$	116.000	
- EF (bs a ser consumidos en el proceso)	(\$	48.000)	
Costo de producción del ejercicio	\$	396.750	



Mayorización

Semillas		Fertilizantes		Combustible	
41.500		36.000		9.000	
22.500		69.500		8.250	
	64.000		105.500		15.750
64.000	64.000	46.500		17.250	15.750
		152.000	105.500	1.500	
		46.500			

Bco. Nación cta. Cte		Caja		Producción de Soja	
698.500		490.000			2.835.000
	118.750		46.500		
	77.000	490.000	46.500		
77.250		443.500			
775.750	195.750				
580.000					

Sementera Soja		Gastos de Siembra		Costos de Comerc.	
203.750		18.500		5.250	
77.000					
116.000					
	396.750				
396.750	396.750				

Venta de Soja		Costo de venta		Costo de Producción Soja	
	82.500	77.250		396.750	

Soja		Rdo. Por Tenencia Soja		Gastos de Trilla	
103.000		25.750	945.000	29.500	29.500
	77.250		919.250		
	25.750				
2.835.000					
945.000					
3.883.000	103.000				
3.780.000					

Rdo. p/ tenencia Sementera		Ss. De 3º por la trilla	
	116.000	47.500	47.500



Balance de sumas y saldos

Cuentas	Sumas		Saldos	
	Debe	Haber	Debe	Haber
Caja	490.000	46.500	443.500	
Fondo Fijo	50.000		50.000	
Bco. Nación Cta. Cte. Saldo Deudor	775.750	195.750	580.000	
Clientes	255.000		255.000	
Semillas	64000	64000		
Fertilizantes	152.000	105.500	46.500	
Combustibles	17.250	15.750	1.500	
Soja (1,500 qq)	3.883.000	103.000	3.780.000	
Sementera Soja	396.750	396.750		
Rodados Prendados	587.000		587.000	
Proveedores		213.000		213.000
Acreedores Prendarios a Pagar		30.000		30.000
Capital Suscripto		50.000		50.000
Resultados No Asignados- Gananc.		1.970.000		1.970.000
Venta de Soja		82.500		82.500
Rdo. Por Tenencia Soja	25.750	945.000		919.250
Rdo. p/ tenencia Sementera		116.000		116.000
Producción de Soja		2.835.000		2.835.000
Gastos de Siembra	18.500	18.500		
Castos de Comerc.	5.250		5.250	
Costo de venta	77.250		77.250	
Gastos de Trilla	29.500	29.500		
Ss. De 3º por la trilla	47.500	47.500		
Costo de Producción Soja	396.750		396.750	
Totales	7.264.250	7.264.250	6.222.750	6.222.750



Exposición

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL Ejercicio N° xxx finalizado el 31/05/2016

ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL			
ACTIVO		PASIVO	
ACTIVO CORRIENTE		PASIVO CORRIENTE	
Caja Y Bancos (Nota 1)	1.073.500	Deudas comerciales (Nota 4)	220.000
Créditos (Nota 2)	255.000	Deudas Financieras (Nota 5)	30.000
Bienes de Cambio (Nota 3)	3.828.000		
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	5.156.500	TOTAL PASIVO CORRIENTE	250.000
ACTIVO NO CORRIENTE		PASIVO NO CORRIENTE	
Bienes de Uso (s/anexo)	587.000		
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	587.000	TOTAL PASIVO	250.000
		PATRIMONIO NETO (s/est de evol PN)	5.493.500
TOTAL ACTIVO	5.743.500	TOTAL PN + PASIVO	5.743.500

ESTADO DE RESULTADOS Ejercicio N° xxx finalizado el 31/05/2016

Resultado producción agropecuaria (Nota 6)		2.438.250
Venta de soja	82.500	
-Costo de venta soja (Anexo 1)	<u>(77.250)</u>	5.250
Ganancia bruta ventas		
Resultado Tenencia por Producción		116.000
Gastos		
-Gastos de comercialización (Anexo 2)		(5.250)
Resultados Financieros y por Tenencia (Nota 7)		<u>919.250</u>
Resultado del ejercicio		3.473.500



INSTITUTO UNIVERSITARIO AERONÁUTICO – De la RT 41 a las NIIF para PyMES: El caso de "Don Atilio"

ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PN Ejercicio N° xxx finalizado el 31/05/2016

	Aporte Socios					Reservas Acumuladas			TOTAL PN
	capital Suscripto	Ajuste Capital	Aportes Irrevocables	Prima de Emisión	TOTAL	Reserva Legal	Otras Reservas	RNA	
SALDO INICIAL	50.000				50.000			1.970.000	2.020.000
Dividendos en Efectivo									
RNA a Reserva Legal									
Resultado del Ejercicio								3.473.500	3.473.500
Saldos al Cierre	50.000				50.000			5.443.500	5.493.500



NOTAS A LOS ESTADOS CONTABLES

NOTA N°1	
CAJA Y BANCOS	
Caja	443.500
Fondo Fijo	50.000
Bco. Nación Cta. Cte.	580.000
TOTAL CAJA Y BANCOS	1.073.500

NOTA N°2	
CREDITOS POR VENTAS (A CTE)	
Clientes	255.000
TOTAL CREDITOS POR VENTAS	255.000

NOTA N° 3	
<u>Detalle de bienes de Cambio</u>	
Productos Agropecuarios (medidos a VNR)	
Soja (63000 qq x \$ 60)	3.780.000
Bienes destinados a ser consumidos en el proceso de producción (medidos a costo de reposición)	
Fertilizantes	46.500
Combustibles	<u>1.500</u>
Total	3.828.000

NOTA N°4	
DEUDAS COMERCIALES	
Proveedores	220.000
TOTAL DEUDAS COMERCIALES	220.000



NOTA N°5	
DEUDAS FINANCIERAS	
Acreed. Prendarios a pagar	30.000
TOTAL DEUDAS FINANCIERAS	30.000

NOTA 6: RESULTADOS DE PRODUCCIÓN

Producción	2.835.000
-Costo de producción a fecha de cosecha (Anexo 3)	<u>(396.750)</u>
Resultado de producción	2.438.250

NOTA 7: RUDOS FINANCIEROS Y POR TENENCIA

<u>Generados por activos</u>	
Resultados por tenencia de soja	(25.750)
Resultado por tenencia de Soja	945.000
<u>Generados por Pasivos</u>	
-----	<u>0</u>
Total	919.250

ANEXO 1: COSTO DE VENTA SOJA

El Soja	103.000
Producción (1500 ha x 42 qq) x \$ 45	2.835.000
Resultado por tenencia	919.250
EF (1500 ha x 42 qq) x \$ 60	<u>(3.780.000)</u>
Costo de venta	77.250

ANEXO 2: GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN

Comisiones	3.000
Fletes	<u>2.250</u>
Total	5.250



ANEXO 3: GASTOS

El bs a ser consumidos en el proceso productivo	86.500
Compras de bs a ser consumidos en el proceso (100250 + 46500)	146.750
Gastos (18500 + 29500 + 47500)	95.500
Resultados de producción	116.000
EF bs a ser consumidos en el proceso (46500 + 1500)	<u>(48.000)</u>
Costo de producción del ejercicio	396.750

Se aclara que la empresa no posee gastos de administración.

Conclusiones

En el caso visto no se tiene en cuenta el ahorro de costos producido por realización por cuenta propia de las actividades relacionadas con la siembra y la cosecha. La opinión del Cr. Carlos Torres¹ es que, computar este ahorro por separado, brinda una mejor discriminación de la composición de éstos.

Si se considera una actividad en donde el productor agropecuario produce 400 ha., la siembra la realiza él mismo y en la cosecha contrata a un tercero para 200 ha.

Para el caso en cuestión el resultado sería el siguiente:

- En la siembra no habría ninguna posibilidad debido a que el propio productor es el que la realiza.
- En el caso de la cosecha, se pueden calcular dicho resultado considerando los siguientes datos:

¹ MARCHESE, Domingo; TORRES, Carlos Federico. “Informe 25 del área de contabilidad: Casos prácticos sobre la Resolución Técnica nº 22: Actividad agropecuaria.” Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT).



Jornales y Cargas Sociales	\$ 4.000
Labranza y cosecha	<u>\$ 11.000</u>
	\$ 15.000
Servicios prestados por terceros	\$ 22.000

El resultado es de \$ 7.000 (22.000 – 15.000) y de ser contabilizado, absorbería en ese importe al resultado por tenencia que se determinará luego a fecha de la cosecha.

En cuanto al Estado de Resultados se observa que el modelo tradicional expone el resultado por transacciones dado por ventas menos el costo de la misma (definido por la Resolución Técnica N° 9). En las empresas agropecuarias sus bienes se comercializan generalmente en mercados transparentes, amplios y que no requieren esfuerzos significativos de ventas, por lo tanto, el resultado por transacciones no resulta tan relevante como en otras actividades, tomando relevancia el resultado por producción incorporado por la Resolución Técnica N° 22, el mismo resulta de la diferencia entre el valor de la producción obtenida en el ejercicio (de aquellos bienes con crecimiento vegetativo) y los costos incurridos para lograrla.

Tomando el práctico desarrollado el resultado de venta determina en primer lugar la ganancia bruta sobre ventas, surgida por diferencia entre el precio de venta antes de deducir los gastos directos de la operación, y su costo medido sobre la base del valor neto de realización de la soja vendida, calculado luego de dicha deducción. Por lo tanto, esa ganancia bruta coincidente con los mencionados gastos directos, éstos últimos son expuestos en el estado de resultados dentro de los gastos de comercialización.

En las empresas agropecuarias el resultado por la venta es nulo pero por cuestiones de índole legal (ley 19550) se incorpora el mismo como un rubro más del estado de resultado.



Bibliografía

- Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPE). (s.f.). *Resoluciones Técnicas y pronunciamientos*.
- Fowler Newton, E. (2013). *Contabilidad Superior*. Buenos Aires.
- Fowler Newton, E. (2013). *Resoluciones técnicas y otros pronunciamientos de la FACPE sobre contabilidad, auditoría y sindicatura*. Buenos Aires: La Ley.
- IASB. (2009). *NIIF para PyMes*.
- IASB. (2012). *Revisión Integral de la NIIF para las PYMES*.
- IASB. (s.f.). *Normas internacionales de información financiera*.
- Marchese, Domingo y Verón, Carmen. (2012). *Propuesta de Norma Contable Profesional para Pequeñas Entidades (PES), 19º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas*. Mendoza.
- Priotto, H. C. (2008). *Contabilidad Superior II*. Córdoba: IUA.
- Zgaib, A. (s.f.). Componentes financieros implícitos en las normas nacionales e internacionales. *Enfoques C*.