

TÍTULO:
LA ACTIVIDAD APÍCOLA EN EL MARCO DE LAS NORMAS CONTABLES VIGENTES

AUTORES:
GUSTAVO SIMARO
VALERIA TORCHELLI

I. INTRODUCCIÓN

La Resolución Técnica 22 de la F.A.C.P.C.E (Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria), define la actividad agropecuaria como aquella que “consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento”. Encuadrada dentro de esta conceptualización a la actividad apícola, surge entonces la obligación de aplicar los criterios de medición y las pautas de exposición contenidos en la norma mencionada en la preparación de estados financieros de empresas que desarrollen en forma exclusiva o no la actividad apícola.

Recordemos que, de acuerdo a lo establecido en el Marco Conceptual de la Resolución Técnica 16 de la F.A.C.P.C.E, los estados financieros son los informes contables preparados para uso de terceros ajenos al ente que los emite (usuarios externos).

II. LA ACTIVIDAD APÍCOLA

1. Descripción de las tareas relacionadas con la producción primaria de la miel

A continuación se describirán resumidamente las actividades de la producción primaria de miel en la región pampeana en colmenares establecidas en zonas destinadas a la cría de ganado vacuno.

Visto en función del ciclo productivo

Invernada					Primavera Apícola			Mielada			
								15/12			
Abril	May	Jun	Jul	Ag.	Sep.	Oct.	Nov.	Dic.	Enero	Feb.	Mar

El desarrollo de las colonias está directamente relacionado con las condiciones ambientales. Por tal motivo en los meses invernales las tareas de campo se reducen a monitorear las reservas de miel, mantenimiento del entorno del apiario, etc. Asimismo se realizan tareas de preparación y mantenimiento del material inerte a incorporar, los elementos de logística y las maquinarias y herramientas en general.

Luego del receso invernal, en septiembre y, dependiendo de las condiciones del clima, las colonias comienzan su desarrollo aumentando el área de cría y su población. Se debe tener en cuenta que debido a los cambios en el manejo de las explotaciones agropecuarias (intensificación en el uso de herbicida, disminución de las actividades ganaderas, etc.), se evidencia una sensible baja de las floraciones tempranas que facilitaban el manejo de las colmenas en el inicio de la primavera.

Por tal motivo la alimentación artificial (utilización de jarabes de azúcares suministrados en recipientes denominados alimentadores), juega un rol importante para ajustar el desarrollo deseado en el momento del pico de la floración de cada zona. La frecuencia de la alimentación estará determinada por varios factores, como son: el nivel de reservas energéticas invernales (miel), objetivo productivo, alimentadores utilizados, etc. Es de esperar visitas a los apiarios para alimentación y otras tareas, al menos, en forma quincenal.

Una vez alcanzado cierto desarrollo de las colmenas, se realizará la inspección sanitaria en la totalidad de los apiarios. En invierno no se realiza o se hace con menor frecuencia para evitar un descenso brusco de la temperatura al abrir la colmena. De la misma surgirá un diagnóstico de las enfermedades de mayor importancia y, en caso de considerarse necesario, se adoptarán medidas correctivas al manejo suministrado.

En el transcurso de la temporada apícola y en particular en el periodo invernal, se producirán pérdidas de colonias. Con un manejo aceptable, la misma no debería superar del 7 al 10%. De cualquier manera y con el objetivo de mantener el número constante de colmenas en producción, se repondrán esas colonias mediante distintos métodos (paquetes de abejas, nucleado, división de colonias, etc.).

Periodo de mielada

En la zona de la pradera de la provincia de Buenos Aires y en campos mayoritariamente ganaderos, es de esperar que la mielada se inicie a partir del 15 de diciembre y se extienda hasta marzo, siendo básicamente la época en que hay un mayor aporte de néctar a la colmena.

Cosecha de miel

Para proceder a la extracción de la miel, debemos esperar que los panales estén en su mayor parte operculados (75%), ya que de no ser así, la miel cosechada podría tener un grado de humedad superior al adecuado, pudiendo producirse la fermentación con el consiguiente deterioro del producto.

La cosecha se podría dividir en dos fases:

1°) Retiro de las alzas melarias de las colmenas y traslado a la sala de extracción de miel:

Si bien se pueden emplear distintas metodologías, todas tienen por objetivo el retiro de las alzas melarias con la “miel madura” de las colmenas, desabejarlas y estibarlas en un medio de transporte adecuado para tal fin. Una vez cubiertas de forma tal que se impida la contaminación en el viaje, se trasladarán a la sala de extracción de miel.

2°) Tareas en la sala de extracción

Las alzas con miel son recepcionadas en la sala para su extracción. La separación de la miel de los panales se realiza por medio de fuerza centrífuga, previo desoperculado de los panales. Una vez obtenida la miel se deja decantar para luego ser envasada en los tambores correspondientes.

La cera de mayor calidad es obtenida con posterioridad al desoperculado (retiro de la delgada capa de cera que sella las celdas con miel madura de los panales de las alzas melarias). Esta cera es sometida a centrifugado o decantado para separar restos de miel.

Una vez extractada la miel en los establecimientos destinados a tal fin¹, la misma es envasada en tambores de 335 kg y depositados en galpones acordes. Desde allí la miel puede seguir distintos recorridos de acuerdo al destino elegido (mercado interno o externo). En definitiva, terminará como producto fraccionado o como parte de otros alimentos.

Finalizada la cosecha, las colmenas se preparan para afrontar la invernada en la cámara de cría. En este momento se deberá garantizar que la cantidad de reservas energéticas (miel) sea la apropiada. En caso contrario en el mes de marzo y/o abril se ajustarán suministrando jarabe de azúcar. Asimismo se monitorea y controla la población de *Varroa destructor* (parásito externo de la abeja) empleando productos acaricidas de uso en apicultura.

También es importante verificar que las colmenas estén adecuadamente levantadas y aisladas del suelo para asegurarnos que la humedad no sea absorbida por la colmena. Téngase en cuenta que la humedad es una de las causas que más inciden en el estado sanitario de la colmena, ya que facilita la proliferación de hongos de todo tipo.

Entre las labores de mantenimiento a realizar durante el invierno, merecen destacarse: fundido de panales viejos y obtención de cera, limpieza, desinfección y alambrado de cuadros, montaje de láminas de cera, pintado y reparación de alzas, techos y pisos.

¹ Resolución SAPyA 870/2006

Con el fin de contar con la trazabilidad de la producción, deberán llevarse registros de todas las operaciones que se realizan sobre las colmenas.

Calendario tentativo de tareas para la zona de estudio

Estadio	Mielada				Invernada					Primavera Apícola		
Mes	Dic	Ener	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Julio	Agos	Sep	Oct	Nov
Tareas												
Alimentación												
Revisación sanitaria												
Control varroa												
Multipliación												
Colocación de alzas												
Cosecha												
Preparación para la invernada												
Control invernada												

III. LA ACTIVIDAD APICOLA EN LA CONCEPTUALIZACIÓN DE LA RESOLUCION TECNICA N° 22

1. Consideraciones generales

En virtud de que los aspectos climáticos en las distintas regiones repercutirán en la floración y consecuentemente sobre la producción apícola, abordaremos el tema bajo el tratamiento de un caso que permita fijar parámetros temporales y que luego, adaptado a las distintas realidades regionales y variados cierres de ejercicio, pueda servir de base para su aplicación en cualquier escenario.

Como decíamos en la introducción al presente trabajo, la Resolución Técnica N° 22 de la F.A.C.P.C.E, define la actividad agropecuaria como aquella que “consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento.”

También vale recordar que cuando dicha resolución define “Ámbito de aplicación” dice textualmente: “las normas contenidas en esta resolución técnica son aplicables a todos los entes que desarrollen actividad agropecuaria, incluyendo aquellos que producen bienes con crecimiento vegetativo aplicando tecnologías que hacen un uso menor o nulo de la tierra”.

Así como lo prevé la Resolución Técnica N° 22 en su punto 3, el presente trabajo no incluye el tratamiento del procesamiento de los productos agropecuarios posteriores a la obtención.

Se mencionan y se definen a continuación vocablos y expresiones, trazando un paralelo entre las definiciones dadas en el punto 5 de la RT 22 y la actividad:

- Activos biológicos: es lo que se denomina “material vivo”. Esto es la colonia de abejas (grupo de abejas obreras, una reina fecundada y algunos zánganos).
- Activos biológicos en desarrollo: cuando las colonias no han completado aún su proceso de desarrollo hasta el nivel de ser consideradas en producción.
- Activos biológicos en producción: cuando las colonias, en virtud de su proceso de desarrollo, está en condiciones de producir sus frutos.
- Activos biológicos terminados: si la empresa se dedicara a producir material vivo, nos encontraremos con activos biológicos terminados (reinas, núcleos, paquetes).
- Obtención del producto agropecuario: estará dada por la separación de los frutos del activo biológico, denominado en esta actividad como cosecha. Este proceso, descrito en párrafos anteriores, comprende la separación del cajón o alza melaria de la colmena y su traslado a la sala de extracción donde se procede a la separación de la miel.
- Productos agropecuarios: miel, cera, polen, propóleos, jalea real, apitoxina. Todos como el producido de la acción descrita en el punto anterior (obtención de productos agropecuarios).

2. Tratamiento contable: medición

a. Medición de los productos agropecuarios

Definidos los productos obtenidos de la actividad apícola, y a efectos de su medición, debemos definir si existe para éstos un mercado activo. Para ello recordamos que para considerar la existencia de un mercado activo la RT 22 entiende que:

- Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos;
- Deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a las mediciones contables; y
- Los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.

Siendo la miel un bien destinado a la venta en el curso normal de la actividad y, en virtud de la definición expuesta sobre mercado activo, para la medición contable de ese producto agropecuario debe emplearse el criterio de medición expuesto en el punto 7.1.1 de la RT 22: “Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual”. Por lo tanto su medición contable se efectuará a su Valor Neto de Realización.

Respecto a la cera, si la consideramos un bien que está destinado a la venta en el curso normal de la actividad, con mercado activo en su condición actual, su medición contable se efectuará también a su Valor Neto de Realización.

Sin embargo, bajo ciertas condiciones, la fluidez del mercado se puede ver alterada por falta de transacciones o baja frecuencia y dificultarse así su comercialización. En este caso su medición se realizará de acuerdo al punto 7.1.3.: “Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, ni con un proceso más avanzado o completado”.

Cuando nos detenemos en la lectura y análisis de este punto del texto de la resolución, no podemos dejar de observar que el mismo se refiere específicamente a activos biológicos, no estando contemplado el tratamiento contable a dar a los productos agropecuarios destinados a la venta sin mercado activo.

Ante el vacío de la norma, consideramos que deben medirse de igual manera que lo indicado para los activos biológicos, es decir, a valores de mercado en la fecha de medición contable o en fechas cercanas a ella, siempre que esta medición represente razonablemente los valores a los que pueden ser comercializados tales bienes.

Las normas internacionales (NIC 41) establecen que los valores razonables de los productos agrícolas pueden ser medidos de una manera fiable **en todos los casos**.

Recordamos que para las normas internacionales el valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados que realizan una transacción no forzada².

b. Medición de material vivo

Tal como ya lo expresáramos, el material vivo conformado por la colonia de abejas, constituye en los términos de la RT 22 un activo biológico, pues es un animal viviente utilizado en la actividad agropecuaria.

En la actividad apícola nos encontraremos, como veremos párrafos más adelante, con material vivo en crecimiento o en producción según el momento del ciclo productivo que se esté transitando.

En virtud de considerar al material vivo como un factor de la producción necesario para la obtención del producto agropecuario, la medición de estos activos biológicos se realizará de acuerdo con las normas comprendidas en la sección 7.2. de la RT 22: Bienes no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad.

Ahora bien, nuevamente aquí debemos definir si para ellos existe o no un mercado activo en los términos del punto 5 (Definiciones) de la RT 22. Consideramos que no existe mercado activo para estos bienes y por lo tanto se medirán de acuerdo al punto 7.2.2. “Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual”. Este grupo incluye bienes para los cuales no es posible o económicamente factible sin un inapropiado costo o esfuerzo, la determinación del costo de reposición directo de un bien similar.

Si el cierre de ejercicio ocurriera en los meses de abril a noviembre inclusive, las colmenas se encontrarán transitando el periodo de invernada o primavera apícola, según corresponda. Durante este periodo se realizarán tareas relacionadas con el control sanitario, el monitoreo de las reservas de miel, alimentación, mantenimiento del entorno del apiario y, más adelante la reposición de las colonias; es decir, todas actividades preparatorias para dejar las colmenas en condiciones futuras de producir miel en volumen y calidad comercial.

Esto significa que si los cierres de ejercicio estuvieran comprendidos entre los meses citados en el párrafo anterior, los activos biológicos (material vivo) se medirán, tal como lo expresa el punto 7.2.2.1 de la RT 22, al costo de reposición de bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar, definido por la RT 17. Esta última establece en su punto 4.3.3, que los costos de reposición deben determinarse acumulando todos los conceptos que integran su costo original, expresados cada uno de ellos en términos de su reposición a la fecha de su medición.

El costo de reposición entonces, resultaría de la sumatoria del precio de contado de paquetes de abejas, alimentación, sanidad, arrendamiento, cera estampada, costos laborales, movilidad, honorarios técnicos, etc.

Si el cierre de ejercicio nos encontrara con colonias en producción en condiciones de lograr volúmenes y calidad comercial (diciembre, enero, febrero, marzo), la medición de las colonias se realizará a costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. (Punto 7.2.2.3)

² Enrique Fowler Newton. Normas Internacionales de Información Financiera. 1º Edición. Ed. La Ley

La resolución en este punto deja incluir solo costos atribuibles al mantenimiento del activo biológico en producción, mientras que los restantes costos los asigna a la obtención del activo biológico destinado a la venta. Solamente cuando la empresa críe y comercialice reinas, paquetes y/o núcleos, tendrá activos biológicos destinados a la venta. Por lo tanto cuando solo comercialice productos agropecuarios (miel, cera, etc), la totalidad de los costos se asignarán al activo biológico en producción (material vivo).

Dadas las características de la actividad, el periodo que podría identificarse con el punto 7.2.2.2 de la RT 22 (Inicio de la producción hasta que se logra un producción en volúmenes y calidad comercial), es prácticamente inexistente.

En la práctica, podrá observar el lector, que si bien nos encontramos en diferentes estadios del proceso productivo, por las características de la actividad no existirá diferencias en la medición del material vivo cualquiera sea el mes de cierre de ejercicio.

Cuando la empresa también produzca material vivo para su comercialización, tal activo biológico se medirá a su valor neto de realización, en virtud de la existencia de un mercado activo en su condición actual.

La NIC 41 establece una presunción general que el valor razonable de un activo biológico puede ser determinado de una manera fiable, en cuyo caso debe medírsele por ese valor menos los costos estimados en el punto de venta. Esto debería producir una medición contable similar al valor neto de realización de los bienes, porque al determinar el valor razonable ya debieron restarse otros gastos directos³.

Multiplicación

El proceso de multiplicación, cuyo funcionamiento explicáramos párrafos más arriba⁴, podrá tener como objetivo mantener el número de colmenas en producción o bien aportar el material vivo necesario para el crecimiento de las unidades productivas. Cuando esto suceda, estaremos frente a una producción de material vivo, que en términos contables significa el incremento de valor por cambios cuantitativos en los bienes con crecimiento vegetativo (desarrollo de la colonia).

Depreciación

El proceso biológico hace que la vida de la abeja obrera se extienda solo a 30 días en proceso de mielada mientras que en la invernada alcanza una vida de aproximadamente 180 días. Pero es el mismo proceso quien la sustituye por nuevas vidas, lo que se denomina “reposición natural”. No obstante ello, la colonia no se repone en forma completa. Se hace necesario entonces una reposición externa de aproximadamente el 10% a partir de nuevos paquetes, núcleos o divisiones de colmenas.

En virtud de ello no hablaremos de vida útil de la colonia y por lo tanto de depreciación⁵, sino de un bien necesario para mantener el factor de producción (colonia).

La vida de una reina puede ser de hasta 5 años, aunque normalmente se sustituyen de forma natural a los dos o tres años. Cuando se vuelve improductiva o vieja, la propia colonia la reemplaza criando su propia reina en celdas reales mediante una alimentación especial (jalea real). Aún así, para mantener los niveles productivos y si se aplican adecuadas técnicas de manejo, los técnicos aconsejan una reposición sistemática y periódica de las reinas cada 2 años a través de la adquisición a terceros de celdas reales.

³ Enrique Fowler Newton. Normas Internacionales de Información Financiera. 1º Edición. Ed. La Ley

⁴ Ver “Descripción de las tareas relacionadas con la producción primaria de la miel”

⁵ “Depreciación: Pérdida de valor que sufren la inversión de bienes percederos por causas de los años de servicio” Kester, Roy. Contabilidad Teoría y Práctica.

Si bien la RT 22 en su punto 7.2.3 calcula la depreciación acumulada midiendo la vida útil en función de la producción total del bien (obtenida más esperada), en virtud de las particulares características biológicas de la reina, consideramos que la depreciación de las mismas debe determinarse considerando la vida útil medida en años.

c. Medición de Material Inerte

En esta instancia no podemos dejar de mencionar que el proceso productivo se lleva a cabo dentro de un lugar físico denominado “colmena”, siendo esta unidad de producción la suma de material vivo (ya conceptualizado y tratada su medición) y material inerte.

La denominación de material inerte es propia de la actividad apícola y más precisamente es una terminología relacionada con la colmena.

Este material inerte compuesto por cajones, piso y techo, alimentadores, alzas melarias, marcos, panales, recibirá el tratamiento contable de bien de uso y su medición por lo tanto se realizará en los términos de la Resolución Técnica 17, punto 5.11. Esto significa que se valorarán al costo original menos la depreciación acumulada.

Depreciación

Para el cálculo de la depreciación la vida útil se medirá en años, variando en función del tipo de madera con la que han sido fabricadas, su conservación y resguardo. Esto lleva a que la vida útil de dicho material varíe entre 10 y 20 años, existiendo indicadores y tablas de referencia de la SAGPyA⁶.

3. Valor Recuperable

El valor recuperable no está expresamente tratado por la norma para la actividad agropecuaria y por lo tanto deberá ser analizado siguiendo los lineamientos expuestos por la Resolución Técnica 17.

La misma expresa que ningún activo podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre el valor neto de realización y el valor de uso.

Las comparaciones deberán hacerse cada vez que se preparen estados contables en el caso de los productos agropecuarios y activos biológicos destinados a la venta, mientras que para los bienes de uso se realizarán cada vez que exista algún indicio (interno o externo) de desvalorización o de que una desvalorización anterior se haya revertido. En la actividad apícola igual tratamiento que los bienes de uso recibirán los activos biológicos no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad.

Constituyen indicios de origen externo para la actividad, entre otros, cambios en el mercado por precios y/o requerimientos de calidad, cambios en las condiciones climáticas. Asimismo entre los indicios de origen interno podemos mencionar la mortandad por encima de los niveles habituales.

4. Exposición

Estado de Situación Patrimonial

En la actividad apícola nos encontramos con la necesidad de exponer en el Estado de Situación Patrimonial activos con características particulares. Específicamente tendremos

⁶ CFI - SAGPyA . “Programa de Asistencia a la Producción Regional Exportable A.B.JA 3.1, 2006.

activos biológicos destinados a ser usados como factor de producción, activos biológicos destinados a la venta (material vivo y reinas para la venta) y productos agropecuarios.

En el cuerpo del Estado de Situación Patrimonial se incluirá dentro de bienes de cambio a los productos agropecuarios (miel, cera, propóleos, etc) y a los activos biológicos destinados a la venta (reinas, núcleos, etc.). En nota a los estados contables se expondrán dichos activos en forma analítica.

La Resolución Técnica 22 también aquí omite la expresión productos agropecuarios, refiriéndose solo a activos biológicos. En nuestra consideración dichos productos agropecuarios deberían ser expresamente mencionados como tales.

En principio, la totalidad de los activos biológicos destinados a la venta y productos agropecuarios reunirán las características de activos corrientes.

Respecto al rubro que representa los activos biológicos no destinados a la venta, es nuestra postura que deberá tener una denominación particular distinta a la de bienes de uso; por ejemplo “Activos Biológicos Productivos”, encontrándose algunos en desarrollo y otros en producción. Hemos elegido la expresión “Colonias en desarrollo” y “Colonias en Producción”, para referirnos a aquellos activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de producción en el curso normal de la actividad.

Estado de Resultados

Como primer rubro del Estado de Resultados se expondrá el resultado neto por la producción agropecuaria que estará compuesto por:

- el valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de la cosecha, más/menos
- la valorización (desvalorización) registrada por los activos biológicos durante el periodo, menos
- los costos devengados durante el periodo atribuibles a la transformación biológica de los activos biológicos y a la cosecha y adecuación de los productos agropecuarios hasta que se encuentren en condiciones de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.

La medición de los costos devengados al costo de reposición al momento de la cosecha, determinará resultados por tenencia generados por activos.

Se expondrá como “Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización”, los resultados generados por el cambio de valor de los productos agropecuarios (miel, cera, propóleos, etc.), posterior a la cosecha.

Finalmente, habiendo adoptado un criterio distinto del sugerido por la norma para el cálculo de la depreciación de los activos biológicos, deberá exponerse tal situación en la información complementaria, describiendo el criterio alternativo utilizado.