

Normas contables para la actividad agropecuaria en el ámbito nacional e internacional

Torres, Carlos F.

Abstract: En el artículo se analiza el tratamiento contable de la actividad agropecuaria, tanto bajo normas contables locales como internacionales.

I. Introducción

La nueva versión de la res. técnica N° 22 ("Normas contables para la actividad agropecuaria", en adelante, la RT N° 22) surgida de los cambios introducidos por la res. técnica N° 46 de la FACPCE (en adelante la RT N° 46) fue promulgada por su Junta de Gobierno el 1° de diciembre de 2017 (1).

Oportunamente nos hemos referido a esta nueva versión de la RT N° 22 (2). Retomamos ahora el tema con el fin de analizar la nueva normativa con la vigente en la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 - "Agricultura" (en adelante la NIC 41). Cabe destacar, con relación en este título que este refiere a su acepción en inglés, dado que traducida la expresión al idioma castellano debe ser interpretado como "Actividad agropecuaria" (3).

Conforme a la referencia indicada en la nota al pie 1, hemos realizado el estudio de las normas contables vigentes para la actividad sobre la base de la nueva versión de la RT N° 22, En consecuencia, en este artículo lo desarrollaremos a partir de las disposiciones de la NIC 41 con la finalidad de confrontarlas con las aplicables en el ámbito nacional.

A efectos de no extendernos excesivamente en el desarrollo de este trabajo, no abordaremos los aspectos relacionados con las subvenciones recibidas por el ente.

II. Aspectos destacables en la NIC 41

II.1. La producción agropecuaria y los fundamentos de su medición contable

Este es, sin dudas, el concepto básico de la actividad y consiguientemente, de la rama de la contabilidad que a ella refiere. Reconociéndosele ese carácter, la NIC 41 en su párr. 5° la define como una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, debido a que la inversión realizada desencadena un proceso de acrecentamiento basado en la transformación biológica, no siendo, por lo tanto, el costo incurrido representativo del valor del bien. En términos matemáticos, este concepto encierra la siguiente desigualdad:

$$\Sigma \text{Costos incurridos} \neq \text{Producción obtenida}$$

De esta definición y de la desigualdad que deriva de ella surge la asignación de un valor de salida del patrimonio como criterio básico de medición de la producción obtenida dada la carencia de representatividad de los costos acumulados para medir el valor alcanzado.

La RT N° 22 a su vez identifica a la producción, como "el incremento de valor en los activos biológicos, por cambios cuantitativos o cualitativos —volumen físico y/o calidad— como consecuencia de su transformación biológica" (4).

Sin dudas, la definición consignada por la NIC 41, cuya fuente es una de las obras del profesor norteamericano William Paton, reconocido como uno de los impulsores del desarrollo de la contabilidad agropecuaria, es mucho más completa dado que por sí sola fundamenta el empleo valores de salida del patrimonio, como criterio básico para la medición de la producción agropecuaria.

Paton justificó este criterio exponiendo los siguientes argumentos:

1. La venta de la producción agropecuaria no requiere esfuerzos significativos.
2. La producción y no la venta es la actividad principal, por lo que el rendimiento debe medirse en ciclos de producción y no en ciclos de mercado.
3. El mercado de venta y el de compra en el que actúa el productor es sustancialmente este, por lo que la valoración a precio de salida implica asignar a los bienes una medición menor al costo efectivo de reposición.
4. Los costos de producción en esta actividad no tienen relación con sus valores de mercado (5).

En cierto modo, estos fundamentos se encuentran implícitos en la definición provista por la RT N° 22, pero la que brinda la NIC 41 los expone de modo más claro y directo.

II.2. Criterio básico de medición

Como consecuencia, de lo expuesto en el apartado anterior, la medición de la producción obtenida se basa en un valor de salida, adoptando a tal fin como punto de partida el concepto de valor razonable definido por la NIC 41 en el párr. 8° como "el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición".

A partir de este concepto el párr. 12 establece como criterio básico de medición de un activo biológico, tanto al momento de su reconocimiento inicial como al final del período sobre el que se informa a su valor razonable menos los costos de venta. Este criterio se enuncia sin especificar los posibles destinos del activo biológico a medir, es decir, su venta o su afectación a la producción de bienes destinados a la venta.

Esta medición no es la que sustentaba la RT N° 22 en su versión original, en la que con los mismos fundamentos detallados en el apartado anterior disponía el empleo del valor neto de realización (concepto ampliamente conocido por su sigla de VNR).

En su versión actual la RT N° 22 se ha adaptado como criterio básico de medición el de valor razonable neto de los gastos estimados en el punto de venta, aunque de todos modos cabe señalar que la diferencia resultante con el VNR es en la mayoría de los casos es muy poco significativa (6).

Una interpretación que en el referenciado artículo hiciéramos y que nos interesa recordar ahora es que en nuestra opinión el criterio básico aludido debe utilizarse contemplando las siguientes situaciones:

Ocasión en la que se asigna la medición	Criterio aplicable en el marco de la RT 22
Para reconocer la producción	Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta
A fecha de cierre de un período contable	Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta
Al practicarse una venta	VNR efectivamente obtenido, dado que concretada la venta ya no existen gastos cuya cuantía deba ser estimada.

II.3. Situaciones en las que se plantea la inexistencia de mercado activo en el estado en el que se encuentran los activos biológicos a medir contablemente

El párr. 20 de la versión original de la NIC 41 disponía que en los casos en los que no se encuentren disponibles precios determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual, para la determinación del valor razonable se debía utilizar el valor actual de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a un tipo antes de impuestos definido por el mercado (el destacado en negrita es nuestro).

La referencia a la condición actual constituía un aspecto fundamental a considerar para el empleo de este procedimiento y se identificaba con las siguientes situaciones:

1. Activos biológicos para los que no existe mercado activo en su condición actual pero sí existe para los que poseen un grado de desarrollo avanzado o completo.
2. Activos biológicos para los que no existe mercado activo en su condición actual pero sí cuando se encuentran al inicio de su etapa de producción.

Nuestra interpretación con relación a las dos situaciones descritas era que ellas debían evaluarse en función del destino asignado estos bienes: la primera, refería al caso en el que ellos estén destinados a la venta y la segunda, al supuesto que estuviesen destinados a ser utilizados como factor de la producción.

Si bien nos referiremos en futuros apartados a estas mediciones, ya puede anticiparse que en el caso de los activos biológicos destinados a la venta para los que no existe mercado activo en su condición actual era asimilable a la planteada en la sección 7.1.3 de la RT N° 22. Por su parte, la situación referida a los activos biológicos para los que no existe mercado activo en su condición actual pero sí cuando se encuentran al inicio de su etapa de producción refería particularmente a animales destinados a la producción o a la reproducción, la que tiene en la norma argentina un tratamiento totalmente disímil dado que se basa en la asignación del costo de reposición vigente en el mercado a la fecha de la valuación.

Con relación al empleo en estos casos del valor actual de los flujos futuros de efectivo, Fowler Newton

ha comentado que esta medición genera una suerte de círculo vicioso, conforme al siguiente razonamiento:

1. Su empleo intenta obtener un valor razonable sucedáneo del que surgiría de un valor directo de mercado.

2. Para atribuir esa medición a esos activos es necesario conocer antes el valor recuperable, pero si este es conocido, entonces, no sería necesaria esta estimación.

Por lo tanto, concluye este autor, no cree posible que la técnica del valor descontado sea útil para determinar el valor razonable de un activo biológico (7). Por nuestra parte coincidimos con esta conclusión, pero sobre la base otros fundamentos, los que ya expusieramos en un libro de reciente publicación (8):

1. En su etapa inicial de desarrollo biológico, la medición se realiza al costo de reposición de los insumos incurridos para su obtención. Se admite como sucedáneo el empleo del costo original de esos insumos cuando la obtención del costo de reposición fuese imposible o muy costosa (9).

2. De encontrarse ese desarrollo en etapa avanzada, en la nueva versión de la RT N° 22 el criterio del valor descontado de los ingresos netos futuros esperados ya no es el que sustenta como preferible, habiéndosele otorgado tal carácter al valor razonable neto de los gastos estimados en el punto de venta. Si este valor no fuera directamente observable, lo que tratándose de mercados activos difícilmente sucederá, entonces, si la RT prevé los siguientes sucedáneos:

a) El valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valoración que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (p. ej., flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos). Por lo tanto, este criterio que era el que se aplicaba en la versión original, ahora es el que pasa a ser el primero de los sucedáneos.

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

El criterio principal en la versión anterior que ahora ha sido relegado a un segundo término era en nuestro criterio poco lógico y así lo habíamos expresado con anterioridad al texto que estamos referenciando (10). En efecto, ya habíamos escrito al respecto que:

1. La determinación de ese valor descontado requiere la realización de estimaciones que le quitan confiabilidad a la medición obtenida.

2. De encontrarse los activos biológicos en una etapa de medición avanzada a fecha de cierre de un período contable —tal como se requiere para asignarles un valor que permite reconocer un ingreso por producción— seguramente a la fecha en la que deben emitirse los estados contables correspondientes a ese período ya se cuenta con datos ciertos acerca de la producción obtenida, por lo que bastaría con estimar con elementos que ofrezcan con un buen grado de precisión la proporción de esta producción total que ya había sido alcanzada a aquella fecha de medición. Se aplicaría de este modo la norma general de la RT N° 17 referidas a los hechos posteriores a la fecha de cierre del período contable que permiten mejorar las estimaciones a esta fecha (11).

Completamos nuestro razonamiento señalando que, de no contarse con el dato cierto de la producción a la fecha de emisión de los estados contables, seguramente, a la fecha de la medición esa producción se encontraba en una etapa inicial y, por lo tanto, correspondía asignarle el costo de reposición de los insumos incurridos para su obtención o en su defecto, el costo original de esos insumos.

Consignamos finalmente que en nuestra interpretación de esta norma de la RT N° 22 la asignación del valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta debe practicarse proporcionando la producción ya alcanzada a fecha de la medición a la producción total obtenida luego en el nuevo período contable. Es asimilable al VNR proporcional al que hace referencia la RT N° 41 para mediciones en situaciones similares.

Retornando a la consideración de la versión original con los que comenzáramos este apart. 3°, es preciso señalar que el párr. 18 en el que se refería a la inexistencia de mercado activo en el estado en el estado actual de los bienes a medir ha sido eliminado de la versión actual de la NIC 41, por lo que en nuestro país solo se cuenta ahora con las disposiciones que al respecto se encuentran en la RT N° 22.

II.4. Medición sustitutiva aplicable para el caso de activos biológicos que carecen de mercado activo en

cualquier etapa de su desarrollo biológico

Para estas situaciones la RT N° 22 dispone en su sección 7.1.4 que si el ente puede obtener valores de mercado en la fecha de la medición contable o en fechas cercanas a ellas y estos valores representan razonablemente a los que pueden ser comercializados, deberá utilizarlos como base para la valuación a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, tanto para valuar, la producción como los bienes en existencia, según corresponda. En caso contrario, se medirán al costo original. Entendemos que esta última medición refiere al costo original de los insumos incurridos en la producción de esos bienes o al de su adquisición, conforme sea el origen de ellos.

La NIC 41 contemplaba esta situación también en el párr. 18, el que como señaláramos ha sido eliminado de su versión actual.

Esta disposición claramente procuraba, al igual que en la primera parte de la aludida norma 7.1.4 de la RT N° 22, mantener la medición dentro del criterio del valor razonable, recurriendo solo a la asignación de un valor de entrada cuando aquella medición resulta imposible o excesivamente dificultosa. Su empleo en el marco de la NIC 41 luego de esta eliminación se limita a los supuestos previstos en su párr. 30 al que nos referiremos a continuación.

II.5. Asignación del costo como criterio de medición

El empleo de esta medición en la NIC 41 tiene dos categorizaciones distintas, conforme lo describimos seguidamente:

Párrafo de la norma	Carácter que se asigna al costo	Situaciones en las que se la aplica
24	Estimación del valor razonable	<p>Cuando al momento de la medición haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurriera en los primeros costos. Obsérvese que coincide con el criterio empleado por la RT 22 para activos biológicos destinados a la venta que se encuentran en su primera etapa de desarrollo. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que mientras que en la RT 22 el valor asignado es el costo de reposición de los insumos recurridos hasta el momento de la medición y solo se asigna el costo original cuando aquel es de dificultosa determinación, en la NIC 41 el valor de costo que se asigna es siempre este último, recordando que en las NIIF no es aplicable el empleo del costo calculado a precios actuales.</p> <p>Cuando no se espera otra incidencia de relevancia en el precio que la propia transformación biológica. Refiere a la transformación biológica pendiente es muy importante respecto a la obtenida a la fecha de la medición y por lo tanto constituye el factor casi exclusivo de las futuras valuaciones. Es el caso de árboles en una plantación con un ciclo de producción muy extenso en años que se encuentran en la fase inicial del crecimiento</p>
30	Sucedáneo de ese valor	Si bien el criterio general es que se presume que el valor razonable de un activo biológico puede determinarse de forma fiable, se

	admite que esta presunción puede ser refutada. De todos modos, esta admisión se limita solo al momento del reconocimiento inicial de un activo biológico para el que no estén disponibles precios fijados por el mercado y no resultan fiables otras estimaciones alternativas del valor razonable. Se establece además la transitoriedad de esta medición, debiendo asignarse a estos activos su valor razonable ni bien éste pueda determinarse con fiabilidad.
--	---

Respecto a esta última categorización del empleo del costo, el párr. 30 dispone que ante la imposibilidad de obtener un valor razonable que sirva de base para la medición, "estos activos biológicos deben ser medidos a su costo menos la amortización acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor".

Esta disposición en nuestro criterio adolece de dos aspectos que deben ser mencionados:

1. Si su aplicación se encuentra circunscripta a la medición inicial de estos activos biológicos, no es explicable que deba deducírseles amortizaciones acumuladas.

2. Por otra parte, la norma no contempla el caso de aquellos activos biológicos que no se originan en adquisiciones sino en la producción del ente. Entendemos que en este caso debe recurrirse a los precios actuales vigentes para un activo similar en el mercado.

II.6. Activos y resultados alcanzados por la NIC 41

Los bienes que puntualmente reconoce esta norma son los activos biológicos destinados a la venta o a ser utilizados como factor de la producción y los productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección.

El destacado que hemos realizado señala una diferencia fundamental con la RT N° 22. En efecto, mientras que en esta los productos agropecuarios están bajo el alcance de la norma hasta su baja por venta o utilización, como materia prima de un proceso industrial integrado al ente que desarrolla la actividad agropecuaria, en la NIC 41 ese alcance termina al momento de su cosecha o recolección.

Este acotamiento surge de su párr. 3°, en el que se dispone que a partir de ese punto será de aplicación la NIC 2 - Existencias, o bien la NIIF que se encuentre relacionada con los productos obtenidos en la respectiva actividad (12).

En consecuencia, la NIC 41 no incluye el tratamiento contable de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección, por lo que los resultados alcanzados por sus disposiciones se limitan a los que se indican, a continuación:

Activos de los que proviene el resultado	Oportunidad del reconocimiento	Medición del resultado
Activos biológicos	Al producirse su ingreso al patrimonio	Por la diferencia que pudiese existir entre el valor razonable neto de costo de venta y el costo al que se encontraba registrado. [13]
	Al practicarse mediciones posteriores	Por la diferencia que pudiese existir entre el valor razonable neto de costo de venta y el costo al que se encontraba registrado. [14]
Productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección	Al incorporarse en ese punto los productos.	Por la diferencia existente entre la medición inicial a valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta y la medición anterior basada en la acumulación de los costos incurridos en su obtención

(13) (14)

A estos resultados en el marco de la RT N° 22 corresponde agregar los provenientes de los cambios de precio de los productos agropecuarios desde su cosecha o recolección y hasta su disposición final, conforme al alcance que para ellos se establece en esta RT.

Las implicancias de esta importante diferencia varían según se trate de procesos productivos terminales o continuos. En efecto:

1. Es en los primeros en los que esta limitación del alcance en la NIC 41 se plasma efectivamente. En el caso práctico que propondremos al final de este trabajo explicitaremos su aplicación.

2. Por el contrario, dado que esa limitación refiere a los productos agrícolas, en los procesos productivos continuos, como es el caso de la ganadería, ella carece de efecto alguno.

II.7. Mediciones de acuerdo con el destino de los bienes

Otra importante diferencia entre las normas que estamos analizando se relaciona con la medición que corresponde emplear para los activos biológicos poseedores de mercado activo, según se encuentren destinados a la venta o a la producción.

Si bien este aspecto se encuentra implícitamente considerado en los apartados anteriores, es conveniente destacarlo como lo hacemos a continuación:

Norma	Destino de los bienes	Medición aplicable
RT 22	Venta	Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta
	Producción	Costo de reposición directo o indirecto de mercado
NIC 41	Venta o producción	Valor razonable neto de costo de ventas

Como puede observarse, los activos biológicos destinados a la producción en la RT N° 22 son medidos sobre la base de valores de entrada mientras que por el contrario en la NIC 41 les es asignada la misma medición que a los destinados a la venta.

Más allá de la incongruencia en la que incurre esta última al asignar un valor de venta a bienes que no tienen ese destino, la justificación se encuentra considerando que la NIC 41 como ocurre en la generalidad de las NIIF no contempla la asignación de valores de entrada basados en precios actuales vigentes en el respectivo mercado, siendo solo el costo original el único valor de esa categoría que reconoce.

Interpretamos, entonces, que con la finalidad de evitar la utilización de valores históricos en activos específicos de una actividad en la que prevalece el criterio de medirlos de acuerdo con valores actuales en el mercado, se ha preferido establecer para ellos esa medición.

En definitiva, en la NIC 41 esta medición es aplicable a la totalidad de los activos específicos de la actividad agropecuaria, esto es a los destinados a la venta como a los destinados a la producción, y entre estos últimos no solo a los animales reproductores o productores destinados a la producción de bienes para la venta, tales como la leche o la lana, sino también a los árboles frutales y florales y a las praderas perennes.

Por el contrario, los árboles frutales y florales y las praderas perennes son categorizados por la RT N° 22, como carentes de mercado activo y su medición se basa en el costo original de los insumos incurridos en su obtención neto de depreciaciones acumuladas, criterio que en nuestra opinión es más adecuado que el previsto por la NIC 41.

II.8. Clasificación de los activos biológicos

En el párr. 44, enmarcado dentro de las cuestiones de exposición que aborda a partir del párr. 40, la NIC introduce la siguiente clasificación de estos activos:

1. Activos biológicos consumibles, los que serán recolectados como productos agrícolas o vendidos como activos biológicos. Los ejemplos de esta categoría de activos biológicos son fácilmente identificables con lo que la RT N° 22 califica como los destinados a la venta o a ser utilizados, como materias primas en un proceso industrial integrado en la misma entidad:

- a) El ganado destinado a la producción de carne o a la venta en pie.
- b) Los peces en piscifactorías.
- c) Los cultivos, es decir, las sementeras en crecimiento en la actividad agrícola, los frutos obtenidos de

plantas productoras en la fruticultura y los árboles destinados a la producción de madera en la actividad forestal.

2. Los activos biológicos productores, tales como el ganado destinado a producir leche o los árboles frutales. Claramente estos se identifican con las dos categorías que al respecto consigna la RT N° 22: los poseedores de mercado activo y los que carecen de él, es decir, el ganado destinado a la producción y los árboles frutales, respectivamente.

Al igual que en la NIC 41, también la RT N° 22 no reconoce como producción a sus transformaciones biológicas de los activos productores. En esta última el revalúo del ganado destinado a la producción es imputado a resultados por tenencia y en el caso de los árboles frutales su versión actual no reconoce resultado alguno debido a que su medición se basa en el costo original de los insumos incurridos para obtenerlos.

La imputación de los revalúos en la NIC 41 surge a su vez de su párr. 40 y abarca, en cambio, a la totalidad de los activos específicos alcanzados por sus disposiciones, En efecto, de acuerdo con lo expresado en ese párrafo, se deberán exponer la ganancia o pérdida total surgida de:

1. El reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas.
2. Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta de los activos biológicos (15).

II.9. Aspectos destacables en materia de exposición

Además de la cuestión de exposición considerada en el apartado anterior, surgen de la NIC 41 otras cuestiones relativas a la presentación en los estados financieros de los activos y los resultados específicos de la actividad agropecuaria que analizaremos a continuación.

II.9.a. En el estado de situación financiera

El párr. 41 requiere una descripción de cada grupo de activos biológicos por separado.

En relación con esta descripción, el párr. 42 brinda las siguientes alternativas:

Tipo de descripción	Contenido
Narrativa	Detalle de los distintos activos biológicos y sus importes sin realizar ninguna clasificación.
Cuantitativa (a la que el párrafo 43 asigna el carácter de preferible)	Conforme al aludido párrafo 43, puede optarse por alguna de estas clasificaciones: Separando los destinados a la venta o disposición de los que se destinan a producción Separando activos maduros (terminados o en producción, según su destino) de los a madurar (o en desarrollo) Combinando ambas clasificaciones, separando los activos biológicos y productos agrícolas destinados a la venta o disposición de los destinados a producir y dividiendo además esos importes entre los activos maduros y a madurar.

Este juego de opciones no está contemplado en la RT N° 22. Las normas que rigen en esta son posibilidades alternativas, que indicamos a continuación:

Rubros contemplados	Contenido	
Activos biológicos	Destinados a la venta	En desarrollo Terminados
	Destinados a la producción	En desarrollo En producción
Bienes de cambio	Productos agropecuarios	
Bienes de uso	Plantas productoras [16]	

(16)

II.9.b. En el estado de resultados o del resultado integral

En el párr. 51 la NIC 41 se refiere a la presentación por separado de los resultados originados en cambios físicos y los provenientes de la evolución de los precios en el mercado en los siguientes términos:

1. Considera aconsejable para ciclos productivos continuos, como la ganadería o bien terminales que excedan del año, como la actividad forestal.

2. En cambio, se considera menos útil para ciclos productivos terminales menores al año, como la agricultura, fruticultura o avicultura. Recuérdese de todos modos que los resultados por tenencia de estos productos se determinan en el marco de la NIC 2 - Existencias.

De todos modos, de las expresiones transcriptas surge que la separación reviste el carácter de aconsejable, por lo que en definitiva y a diferencia de lo prescripto por la RT N° 22, no existe ninguna norma de aplicación obligatoria al respecto.

De aceptarse el consejo indicado en el punto 1, la separación coincidirá con las previsiones de la RT N° 22. A su vez, en relación con las actividades cuyos ciclos productivos terminales son menores al año, a falta de otras precisiones por parte de la NIC 41 esquematizamos, a continuación, nuestra interpretación:

Estado de resultados único	
Resultados calculados en el marco de la NIC 41: Ingresos y costos provenientes de la producción	Resultados calculados en el marco de la NIC 2: Resultados por tenencia y por la venta de productos agrícolas
Estos resultados pueden presentarse por separado o bien en una cifra única	

II.9.c. Otras informaciones requeridas por la NIC 41 que no forman parte de las que se solicitan en las normas vigentes en la RT N° 22, sección 9 y en resolución técnica N° 9 (17)

Nos parecen especialmente destacables las que detallamos, a continuación:

Párrafo	Información requerida
46	En tanto no hayan sido expuestas en otra parte de los estados financieros, se informa Cada grupo de activos biológicos al final del ejercicio y La producción agrícola obtenida durante el mismo.
50	Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos al inicio del ejercicio Resultados generados por cambios en el valor razonable menos costos estimados en el ejercicio Incrementos debidos a compras; Disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos Decrementos debidos a la cosecha o recolección (caso de sementeras y de frutos en cosecha) Incrementos que procedan de combinaciones de negocios Las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros Otros cambios.
54	Información requerida para activos biológicos valuados al costo menos la amortización acumulada Descripción de los activos biológicos; Explicación de la razón que impide determinar con fiabilidad el valor razonable; Si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable; Método de depreciación utilizado; Vida útil o tipos de amortización utilizados; y Valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por depreciación) Para brindar esta última información habitualmente se recurre al clásico anexo de depreciación.
55	En relación con los resultados provenientes de los activos biológicos valuados al costo Origen del resultado Por enajenación Por deterioro del valor (o reversiones) Por depreciaciones
56	Si, durante el ejercicio el ente ha podido determinar con fiabilidad el valor razonable de los activos biológicos Descripción de esos activos biológicos; Explicación de las razones por las que el valor razonable se ha vuelto determinable con fiabilidad El efecto del cambio, el que ha sido contabilizado como un resultado por tenencia.

Las restantes informaciones requeridas por la NIC 41 son coincidentes con las disposiciones de la RT N° 9.

II.10. Caso práctico de aplicación

En el caso propuesto a continuación, se considera la incidencia de algunos de los aspectos detallados a lo largo de este artículo. Se dispone de los siguientes datos:

- Existencia inicial de trigo: 300 toneladas. valor razonable neto de costos de venta: \$890 la tonelada.
- Producción obtenida en el ejercicio: 900 toneladas cuyo valor razonable neto de costos de venta al momento de la obtención era de \$920.
- Los costos incurridos en la producción alcanzan a un total de \$143.000 e incluyen los siguientes

conceptos:

a) Depreciación de equipos afectados a la producción por \$40.000.

b) Bienes destinados a ser consumidos en la producción, adquiridos en su totalidad durante el ejercicio al contado y en efectivo por \$50.000.

c) Mano de obra y otros servicios por \$53.000, también pagados al contado y en efectivo.

Recuérdese que las disposiciones de a NIC 41 no admiten su revaluación a precios de la fecha de la cosecha. La suma de estos precios, que pueden ser computados, en cambio, en el marco de las disposiciones de la RT N° 22, alcanza a \$164.000.

4. Se efectuó una compra de 600 toneladas de trigo a un costo de \$940 la tonelada.

5. Se concretó la venta de 1.600 toneladas de acuerdo con las siguientes condiciones:

a) Precio de cotización en el mercado: \$985.

b) Menos: Gastos de venta: \$20 por tonelada.

c) VNR de la venta: \$965. La asignación del VNR para la medición de ventas se encuentra fundamentada en el cuadro N° 1.

6. Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta vigente en el mercado a fecha de cierre de ejercicio (FCE): \$1.000.

Producto de estas operaciones, esta empresa agropecuaria ha practicado las siguientes registraciones contables:

Sementeras	143.000.-	
a Efectivo		103.000.-
a Depreciación acumulada de equipamiento agropecuario		40.000.-
Insumos incurridos en sementeras		
Trigo	828.000.-	
a Producción trigo		828.000.-
Producción obtenida (900 toneladas x \$ 920)		
Costo producción trigo	143.000.-	
a Sementeras		143.000.-
Baja de las sementeras con motivo de la cosecha		
Trigo	564.000.-	
a Efectivo		564.000.-
Compra de trigo		
Efectivo (1.600 x \$ 965.-)	1.544.000.-	
Gastos de venta (1.600 x \$ 20.-)	32.000.-	
a Ventas trigo (1.600 x \$ 985.-)		1.576.000.-
Venta de trigo		
Costo de ventas trigo	1.544.000.-	
a Trigo		1.544.000.-
Costo de la venta anterior medido a VNR		
Trigo	85.000.-	
a Resultado por tenencia trigo		85.000.-
Revalúo de la existencia final y del trigo vendido en el ejercicio.		

Los asientos practicados en letra normal se enmarcan en la NIC 41 mientras que los agregados en letra cursiva lo hacen en la NIC 2.

De realizarse la tarea sobre la base de las normas de la RT N° 22 a los asientos anteriores cabe agregar el siguiente:

Costo producción trigo	21.000.-	
a Ganancia por tenencia de sementeras		21.000.-
Por el revalúo de las sementeras y su consiguiente imputación al costo de producción.		

El resultado por tenencia contabilizado responde al siguiente cálculo:

Conceptos	Mediciones originales	Medición a valor razonable a FCE (\$ 1.000 la tonelada)	Resultado por tenencia
Existencia inicial (300 x \$ 890)	267.000	300.000	33.000
Producción (900 x \$ 920)	828.000	900.000	72.000
Compras (600 x \$ 940)	564.000	600.000	36.000
Ventas (1.600 x \$ 965)	-1.544.000	-1.600.000	-56.000
Subtotal (1ª columna: valor en libros)	115.000	200.000	85.000
EF real (200 tt. x \$ 1.000)	200.000		
Resultado por tenencia	85.000		

Nuestra propuesta para la presentación del estado de resultados, adoptando la alternativa de separar el resultado de la producción del trigo de su resultado por cambios de precio, es la siguiente:

Conceptos	NIF			RT 22
	NIC 41	NIC 2	Totales	
Producción de trigo	828.000.-		828.000.-	828.000.-
Costo de producción	-143.000.-		-143.000.-	-164.000.-
Resultado de producción trigo	685.000.-		685.000.-	664.000.-
Ventas de trigo		1.576.000.-	1.576.000.-	1.576.000.-
Costo de trigo vendido		-1.544.000.-	-1.544.000.-	-1.544.000.-
Resultado de ventas de trigo		32.000.-	32.000.-	32.000.-
Resultado por revalúo de trigo		85.000.-	85.000.-	85.000.-
Gastos:				
Directos de venta trigo		-32.000.-	-32.000.-	-32.000.-
Resultados financieros y por tenencia:				
Ganancia por tenencia de sementeras				21.000.-
Ganancia neta	685.000.-	85.000.-	770.000.-	770.000.-

VI. Resumen final y conclusiones

El cotejo de normas de la NIC 41 y la RT N° 22 analizado a lo largo de este trabajo permite realizar el siguiente cuadro comparativo:

Cuestiones contempladas	Tratamiento en el NIC 41	Tratamiento en la RT 22
Criterio básico de medición	Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta	Coincidente
Activos alcanzados	Activos biológicos y productos agrícolas, estos últimos en el punto de cosecha o recolección.	Activos biológicos y productos agropecuarios hasta su venta o disposición final.
Resultados alcanzados	Los provenientes de los activos biológicos por producción y por tenencia y los originados por la incorporación de los productos agrícolas al cosecharlos o recolectarlos.	A estos resultados se agrega los provenientes de los cambios de precio de los productos agropecuarios luego de su incorporación y hasta su venta o disposición.
Medición de activos destinados a la venta con mercado activo en su condición actual	Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta	Coincidente
Medición de activos destinados a la venta sin mercado activo en su condición actual pero que sí lo poseen cuando tiene un grado avanzado de desarrollo	Estimación del valor razonable sobre la base del costo original de insumos incurridos aplicable en el caso de existir a la fecha de la medición escasa transformación biológica. (Párrafo 24)	Si aún hay poca transformación biológica: Costo de reposición u original en ese orden de prelación Si ya la hay: Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta proporcionado al avance de ese desarrollo

Medición de activos destinados a la venta sin mercado activo en ninguna etapa de desarrollo	Estimación del valor razonable surgido de: 1. Transacciones cercanas a la fecha de la medición.. 2. Costo original como sucedáneo del valor razonable (Párrafo 30)	Se establece el siguiente orden de prelación: 1. Estimación del valor razonable surgido de transacciones cercanas a la fecha de medición. 2. Costo original.
Medición de activos destinados a la producción con mercado activo en su condición actual	Valor razonable neto de costos de venta. No existe por lo tanto diferencias en la medición en función del destino de los activos biológicos.	Costo de reposición directo de mercado
Medición de activos destinados a la producción sin mercado activo en su condición actual pero que si lo poseen cuando están al inicio de su etapa productiva	Corresponde aplicar las mismas normas incluidas en este cuadro para la medición de activos destinados a la venta sin mercado activo en su condición actual pero que si lo poseen cuando tiene un grado avanzado de desarrollo	Costo estimado sobre la base del costo directo de mercado.
Medición de activos destinados a la producción sin mercado activo en ninguna de sus etapas de desarrollo biológicos	Valor razonable neto de costos de venta. Esta medición da lugar al reconocimiento de resultados por tenencia provenientes de bienes cuyos riesgos asociados futuros son aún de difícil estimación.	Costo original neto de depreciaciones acumuladas, evitando reconocer esos resultados.
Exposición de los activos biológicos en el estado de situación financiera	Se brindan diversas alternativas que incluyen desde una exposición sin clasificación alguna hasta la más completa, basada en una doble clasificación según su destino y su grado de desarrollo.	Admite solo la clasificación basada en el destino y el grado de desarrollo.
Exposición de resultados	Para el caso de procesos productivos terminales de menos de un año de duración admite presentar los resultados por producción y por tenencia en una única cifra.	Esos resultados deben ser presentados por separado en todos los casos.

Esta confrontación de normas contables para la actividad agropecuaria permite concluir, en nuestra opinión, en la mayor calidad de las previstas por la RT N° 22, en tanto:

1. Mantiene dentro de sus normas a los productos agropecuarios mientras ellos permanezcan en el establecimiento agropecuario.

2. Asigna mediciones basadas en el destino de los activos biológicos, evitando emplear valores de venta para aquellos que no tienen esta finalidad.

3. Valúa los activos destinados a la producción sin mercado activo en ninguna de sus etapas de desarrollo biológico a costo original neto de depreciaciones evitando que las diferencias provenientes de revalúos pasen a formar parte de los resultados cuando probablemente exista una cantidad importante de ejercicios de afectación con sus consiguientes riesgos asociados.

4. Evita brindar alternativas de exposición que reducen la calidad y la cantidad de información brindada en los estados de situación financiera y de resultados.

(1) A lo largo de este trabajo toda mención que realicemos a la RT N° 22 debe entenderse referida a la versión modificada por la RT N° 46.

(2) TORRES, Carlos F., "Nueva versión de la resolución Técnica N° 22 a partir de las modificaciones previstas por la resolución Técnica N° 46 de la FACPCE", artículo publicado en la Revista Enfoques, 3, Ed. La Ley, marzo de 2018, ps. 5 a 21.

(3) FOWLER NEWTON, Enrique, "Normas Internacionales de Información Financiera", Ed. La Ley, Buenos Aires, año 2006, 1ª ed., p. 328.

(4) RT N° 46, sección 5, "Definiciones".

(5) PATON, William, "Manual del Contador", Ed. Uteha, México, año 1947. El profesor Paton había nacido en Michigan en el año 1889 y falleció en ese mismo estado norteamericano en 1991, a los 102 años

de edad.

(6) Nos hemos referido ampliamente a estos dos conceptos en el artículo titulado "Nueva versión de la resolución Técnica N° 22 a partir de las modificaciones previstas por la resolución Técnica N° 46 de la FACPCE", publicado en la Revista Enfoques, 3, Ed. La Ley, marzo de 2018, ps. 5 a 21.

(7) FOWLER NEWTON, Enrique, ob. cit. en nota 3, p. 332.

(8) TORRES, Carlos F. — SUBELET, Carlos J., "Resolución Técnica N° 46 - Nueva norma contable para la actividad agropecuaria", Osmar D. Buyatti Librería y Editorial, Buenos Aires, junio de 2020, ps. 77 y 78.

(9) Esta posibilidad fue incorporada luego formalmente a las normas contables profesionales mediante la emisión de la RT N° 28, la que precisó diversas situaciones en las que es aplicable el criterio de "impracticabilidad".

(10) TORRES, Carlos F., "Normas contables para la actividad agropecuaria", Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires, año 2013, ps. 74 y ss.

(11) RT N° 17, sección 4.9.

(12) FOWLER NEWTON, Enrique, ob. cit. en nota 3, página 329, justifica esta disposición indicando que el IASB procura evitar las dificultades que se presentarían para distinguir el origen de resultados en casos en los que luego de producida la cosecha siga produciéndose transformación biológica, como es la transformación de la uva en vino y el de la leche en queso. No compartimos esta apreciación dado que los mencionados son claramente procesos industriales que se desarrollan en establecimientos de esa índole, fuera de los límites del respectivo establecimiento agropecuario.

(13) Es el caso de animales nonatos en la actividad tampera a los que se venía valuando al costo de los insumos incurridos en el mantenimiento de la vaca preñada. De obtenerse un ternero macho y por lo tanto destinado a la venta, surge una diferencia imputable a un ingreso por producción entre esa medición y el valor razonable neto de gastos de venta que se ahora se le asigna.

(14) En la misma actividad, es el caso de haberse obtenido una ternera hembra a la que se asigna el valor razonable más de gastos de compra, dado su futuro destino a la producción.

(15) Recuérdese con relación a los productos agrícolas que en la NIC 41 su alcance se limita a su reconocimiento inicial.

(16) Hemos desarrollado las normas de exposición contenidas en la RT N° 22 en el artículo referenciado en la nota 2.

(17) FACPCE, res. técnica N° 9: "Normas particulares de exposición contable para entes industriales, comerciales y de servicios" (en adelante RT N° 9).

© Thomson Reuters