

ACTIVIDAD AGROPECUARIA EN LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD



¿Es útil? (1) (0)

Silvina B. Marcolini  03/06/2025

SUMARIO:

La RT 54/2022 de la FACPCE reemplaza múltiples normas anteriores y será aplicable a partir de 2025. Su capítulo 10 unifica el tratamiento contable de la actividad agropecuaria, estableciendo criterios para el reconocimiento, la medición y la presentación de activos biológicos y productos agropecuarios. Introduce diferencias respecto a la RT 22/2004, como el enfoque limitado al momento de cosecha, y cambios en definiciones y opciones de medición para entidades pequeñas y medianas. Estas opciones implican una pérdida significativa de información contable.

Esta doctrina fue publicada en:

- Consultor Agropecuario

I - INTRODUCCIÓN

La resolución técnica (RT) 54/2022, "Normas contables profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad", de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), como su mismo texto lo dice, deja sin efecto las RT 6/1984, 8/1987, 9/1987, 11/1993, 14/1997, 17/2000, 18/2000, 21/2002, 22/2004, 23/2005, 41/2015, 42/2015 y 48/2018, así como varias interpretaciones y resoluciones de la Junta de Gobierno y modifica otras. Esta norma tiene vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2025, sujeta a la aprobación de cada Consejo Profesional.

El Capítulo 10 de la mencionada norma se refiere íntegramente a la actividad agropecuaria y su párrafo 1021 plantea como objetivo "***...prescribir las normas de reconocimiento, medición, presentación, e información a revelar en notas, aplicables a las siguientes partidas:***

a) Activos biológicos.

b) Productos agropecuarios en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena.

c) Resultados atribuidos a la producción agropecuaria, cuyos componentes principales son los resultados generados por la transformación biológica".

De acuerdo con el objetivo planteado, el tratamiento contable -y la presentación y revelación de información referida a los activos específicos de la actividad y sus resultados vinculados- corresponde al Capítulo 10 de la norma.

La actividad agropecuaria estaba contenida en la RT 22/2004 y aunque la RT 54/2022, en su parte pertinente, tiene muchas similitudes, también incluye algunos cambios, introduce temas no considerados y elimina otros. Por ejemplo, el párrafo 1021 pone de manifiesto la primera diferencia, cuando se refiere a los productos agropecuarios solo en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena.

El objetivo de este trabajo es identificar las principales diferencias entre la RT 22/2004 y el Capítulo 10 de la RT 54/2022, así como aquellas cuestiones incluidas en cada una. Para ello se presenta a continuación una revisión de las definiciones, cuestiones de medición y presentación relacionadas con los productos agropecuarios y activos biológicos, y algunos comentarios finales.

II - DEFINICIONES

La RT 22/2004 definía a los activos biológicos como una planta o animal vivo utilizado en la actividad agropecuaria que podía estar en desarrollo, en producción o terminados.

Por su parte, la RT 54/2022 incluye para los activos biológicos las definiciones que se transcriben a continuación:

- **Activos biológicos:** *plantas y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Excluye a los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones.*
- **Activos biológicos en desarrollo:** *activos biológicos que no completaron su proceso de desarrollo y no pueden ser considerados como “en producción, consumibles o terminados” (por ejemplo: bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc., cuyo proceso biológico de crecimiento no concluyó, aunque se puedan obtener de los mismos bienes secundarios comercializables).*
- **Activos biológicos producidos o terminados:** *activos biológicos que concluyeron su proceso de desarrollo y están en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos (plantines para su venta como tales, novillos terminados, frutos maduros, bosques aptos para la tala, etc.). Ciertos activos pueden calificar como “activos biológicos en desarrollo” en una actividad y como “activos biológicos producidos o terminados” en otra, según la extensión del ciclo biológico. Por ejemplo, los plantines pueden destinarse a la venta o utilizarse en explotaciones de bosques.*
- **Activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones:** *activos biológicos que cumplen la definición de “plantas productoras”, “animales productores” o “animales reproductores”.*

La definición de activos biológicos plantea la exclusión de aquellos activos utilizados como factor de producción. Si bien la norma deriva la medición posterior de estos activos a bienes de uso, no consideramos pertinente que la exclusión se manifieste en la definición de activos biológicos ya que, de hecho, se trata de plantas y animales vivientes.

Respecto a las definiciones posteriores, resulta importante la distinción planteada entre aquellos activos que no han concluido su desarrollo biológico de los que lo han terminado y a partir de ese momento podrán ser vendidos o categorizados como “utilizados como factor de producción”. Esto último es consistente con el concepto de costo atribuido utilizado en el párrafo 1026A para identificar la medición inicial de los activos utilizados como factor de producción.

La norma incorpora el concepto de animales productores para incluir aquellos que se utilizan en forma predominante para la obtención de productos pecuarios (lana, leche, etc.).

No se advierten diferencias respecto a la RT 22/2004 en las definiciones de productos agropecuarios que se transcriben a continuación:

- **Productos agropecuarios:** *productos resultantes de la acción descrita en el punto “Obtención de productos agropecuarios” (por ejemplo: cereales cosechados, leche, lana, madera, frutos cosechados, etc.).*
- **Obtención de productos agropecuarios:** *separación de los frutos de un activo biológico o la interrupción de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre de cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección, etc. Estas actividades incluyen los procesos de adecuación de los productos agropecuarios, necesarios para su posterior conservación o venta en condiciones técnicamente aceptables.*

Por su parte, se identifican cambios en la definición de resultados cuando, al referirse a los ingresos por producción agropecuaria, la norma contempla las diferencias en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta a partir de la medición de los activos biológicos. Si bien estos resultados por definición incluyen los generados por la transformación biológica, la redacción podría dar lugar a que las diferencias en los valores razonables impacten íntegramente en el concepto *producción*, cuando tienen dos causas bien diferenciadas que son los cambios físicos y los cambios de precios. Esta posible simplificación llevaría consigo la pérdida de información sobre la composición del resultado de cada período. La definición se transcribe a continuación:

- **Ingreso por producción agropecuaria:** *resultado por cambios en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, generado desde la última medición anterior de los activos biológicos. Incluye la variación en el valor de los activos biológicos resultante de su*

transformación biológica, producida entre la etapa posterior de desarrollo biológico y la medición a la fecha de los estados contables, si esta es anterior al momento de la cosecha, recolección o faena (ejemplo: activos biológicos de ciclos plurianuales).

En adelante nos referimos a las cuestiones de medición y presentación según corresponda a productos agropecuarios o a activos biológicos.

III - MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS

La medición y presentación de los productos agropecuarios está contenida en la RT 54/2022, en los apartados que se muestran en el siguiente Cuadro 1:

CUADRO 1: PRODUCTOS AGROPECUARIOS

PRODUCTOS AGROPECUARIOS	MEDICIÓN	Momento de la cosecha, recolección, obtención o faena	RT 54, Capítulo 10
		Después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena	RT 54: Bienes de Cambio y costo de los bienes vendidos
	PRESENTACIÓN	BIENES DE CAMBIO	

Fuente: Elaboración propia

La medición de los productos agropecuarios corresponde al Capítulo 10 de la norma solo en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena mientras que las mediciones posteriores surgen de bienes de cambio. Esta es otra diferencia respecto a la RT 22/2004, en la que las mediciones posteriores correspondían a la actividad agropecuaria o a bienes de cambio según diferentes situaciones que la misma norma planteaba. El Cuadro 2 resume la medición de estos productos:

CUADRO 2: MEDICIÓN DE PRODUCTOS AGROPECUARIOS

Productos agropecuarios	Criterio de medición
<u>En el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena</u>	Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta
<u>Después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena</u>	Según lo establecido en la sección “Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados)” [ver los párrafos 287 a 312]

Fuente: Elaboración propia

Resulta importante aclarar que los párrafos sobre bienes de cambio plantean que si se trata de bienes fungibles con mercado activo y comercializables sin esfuerzo significativo, **incluyendo los productos agropecuarios después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena**, el criterio de medición a aplicar es el valor neto de realización.

De acuerdo con lo expuesto, el reconocimiento contable de los productos agropecuarios, al momento de la cosecha, obtención, recolección o faena, que es el momento de incorporación al patrimonio y al momento de su medición posterior, determina las siguientes registraciones contables y el reconocimiento de resultados:

Medición inicial

Productos agropecuarios	Ingresos Producción
-------------------------	---------------------

Medición periódica

Productos agropecuarios	Resultado medición a valor neto de realización
-------------------------	--

Los activos biológicos se tratan a continuación.

IV - MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS

La medición de los activos biológicos está contenida en la RT 54/2022, como se muestra en el Cuadro 3 siguiente:

CUADRO 3: ACTIVOS BIOLÓGICOS

ACTIVOS BIOLÓGICOS	EN DESARROLLO	MEDICIÓN INICIAL: RT 54, Capítulo 10	MEDICIÓN POSTERIOR: RT 54, Capítulo 10
	PRODUCIDOS O TERMINADOS		
ACTIVOS BIOLÓGICOS UTILIZADOS COMO FACTOR DE PRODUCCIÓN	ANIMALES PRODUCTORES	MEDICIÓN INICIAL: RT 54, Capítulo 10	MEDICIÓN POSTERIOR: RT 54, Bienes de Uso y depreciaciones
	ANIMALES REPRODUCTORES		
	PLANTAS PRODUCTORAS		

Fuente: Elaboración propia

Nos referimos a continuación a los criterios de medición inicial y posterior.

IV.1. Medición inicial

El Capítulo 10 de la RT 54/2022 incorpora la medición inicial de los activos biológicos, excepto los utilizados como factor de producción en su párrafo 1026, que se transcribe a continuación:

a) Activos biológicos adquiridos: sobre la base de su costo de adquisición.

b) Activos biológicos en desarrollo, según corresponda, en función de:

- su costo de producción;

- su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.

c) Activos biológicos producidos o terminados: en función de su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

d) Activos biológicos recibidos mediante aportes o donaciones: de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del párrafo 204.

e) Activos biológicos recibidos mediante trueques o canjes: de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del párrafo 204.

Así, para los activos biológicos en desarrollo la medición inicial es consistente con su medición posterior. Aquellos cuya medición posterior sea a costo de producción se medirán inicialmente con el mismo criterio, y aquellos cuya medición posterior sea a valor razonable menos gastos de venta se medirán inicialmente de igual forma.

Los activos biológicos producidos o terminados se miden inicialmente a su valor razonable menos gastos de venta que es representativo de la transformación biológica hasta dicho momento.

Para los activos biológicos utilizados como factor de producción, la norma plantea su costo de adquisición e incorpora como alternativa el concepto de costo atribuido, que será su valor razonable menos gastos de venta, determinado al momento en que comienza su utilización para los animales productores o reproductores, y su costo de producción en el caso de las plantas productoras.

IV.2. Medición posterior

Los criterios de medición posterior que corresponden a los activos biológicos se presentan discriminados según el destino.

IV.2.1. Activos biológicos destinados a la venta

El siguiente Cuadro 4 resume lo concerniente a activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de sus operaciones:

CUADRO 4: MEDICIÓN POSTERIOR DE ACTIVOS BIOLÓGICOS DESTINADOS A LA VENTA

Etapas inicial de su desarrollo biológico (plantas)	Costo de producción
Restantes activos biológicos	ENTIDAD PEQUEÑA: Podrá utilizar el Costo de adquisición o producción ENTIDAD MEDIANA: Podrá utilizar el costo de adquisición o de producción, en la medida en que estimar el valor razonable, menos los gastos estimados en el punto de venta, implique un costo o esfuerzo desproporcionado DEMÁS CASOS: Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta
Comparación con su valor recuperable	Cuando no los mida a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta

Fuente: Elaboración propia

En este punto se advierten varios cambios respecto a la RT 22/2004. En primer lugar, al referirse a la etapa inicial de desarrollo biológico, menciona a las plantas, por lo que esta consideración del grado de avance en el proceso productivo queda restringida a las plantas. Asimismo, el criterio de medición en este caso es el costo de producción, a diferencia del costo de reposición de los bienes y servicios

necesarios para obtener un bien similar, contemplado en la RT 22/2004.

En segundo lugar, si bien el criterio de medición primaria es el valor razonable menos gastos de venta, la norma incorpora la posibilidad de que las entidades que califiquen como pequeñas puedan optar por la utilización de los valores de costo de adquisición o producción. En el caso de los entes medianos, esta opción debe ser justificada por el costo o esfuerzo desproporcionado que implique la estimación de los valores razonables.

La medición a valores de costo elimina la posibilidad de reconocer contablemente los ingresos de la producción agropecuaria y, con ello, el principal hecho sustancial de generación de resultados en la actividad agropecuaria. La utilización de esta opción lleva consigo la necesidad de comparación con su valor recuperable.

El reconocimiento contable y la medición de estos activos biológicos implican lo siguiente para el caso, por ejemplo, de novillos de invernada a valor razonable menos gastos de venta.

Medición inicial (según forma de incorporación)

-----	-----
	Novillos
	Banco, proveedores
-----	-----

Reconocimiento de costos de producción

-----	-----
	Costos de producción
	Banco, acreedores, proveedores,
	insumos
-----	-----

Medición periódica

Dependiendo del criterio de medición aplicado a bienes de cambio

-----	-----
	Insumos
	Resultados por tenencia
-----	-----

-----	-----
	Costo de producción
	Insumos
-----	-----

-----	-----
	Novillos
	Ingresos de producción
	Resultados por medición a valor
	razonable
-----	-----

Es en este punto en el que la definición de ingresos de producción, contenida en la RT 54/2022, podría dar lugar a no considerar las diferencias que corresponden a cambios físicos y a cambios de precios, y con ello reconocer las diferencias entre el valor razonable menos gastos de venta al momento de la medición y su medición anterior como ingresos de producción.

Si nos referimos a una sementera de granos, y según se encuentra en la etapa inicial o posterior de desarrollo biológico, es posible identificar una medición a valores de costo o a valores razonables, menos gastos de venta.

A costo de producción. Reconocimiento de costos de producción

Costos de producción
Banco, insumos, semillas,
acreedores, proveedores, otros

Etapas inicial de desarrollo (dependiendo del criterio de medición aplicado a bienes de cambio)

Insumos, semillas
Resultados por tenencia

Costos de producción
Insumos, semillas

Sementera
Costos de producción

A valor razonable menos gastos de venta. Reconocimiento de costos de producción

Costos de producción
Banco, insumos, semillas,
acreedores, proveedores, otros

Etapas posterior (dependiendo del criterio de medición aplicado a bienes de cambio)

Insumos, semillas
Resultados por tenencia

Costos de producción
Insumos, semillas

Sementera
Ingresos de producción

IV.2.2. Activos biológicos destinados a ser utilizados

Para el caso de los activos biológicos utilizados como factor de producción, el Capítulo 10 de la RT 54/2022 remite a los párrafos correspondientes a bienes de uso y depreciaciones. En este aspecto, también se identifican diferencias significativas respecto a la RT 22/2004. El siguiente Cuadro 5 incluye la definición del rubro "Bienes de uso", que incluye este tipo de activos biológicos y su medición periódica.

CUADRO 5: BIENES DE USO

Bienes de Uso y depreciaciones (Párrafos 313 a 358)
Párrafo 313: Este rubro incluye a:
<p>a) los bienes de uso en proceso de producción, construcción, tránsito o montaje;</p> <p>b) los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones, con el alcance establecido en el párrafo 1029; y</p> <p>c) los bienes, distintos a propiedades de inversión, afectados a locación o arrendamiento.</p>
Párrafo 319: Medición posterior
<p>Una entidad optará por medir contablemente los bienes de uso de acuerdo con el “Modelo de costo” o el “Modelo de revaluación”.</p>

Fuente: Elaboración propia

La aplicación del modelo de costo implica, de acuerdo con el párrafo 320, la determinación del costo original menos la depreciación acumulada y las pérdidas por desvalorización acumuladas. Por su parte, el modelo de revaluación determina el uso de su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por desvalorización. Los párrafos 323 y 324 de la norma explican el tratamiento de la diferencia generada por la aplicación del modelo de revaluación, que se resume en el Cuadro 6:

CUADRO 6: TRATAMIENTO CONTABLE DE LA DIFERENCIA POR REVALUACIÓN

Modelo de revaluación (Párrafos 323 y 324)	
AUMENTO	Sin desvalorización previa: Saldo por revaluación (Resultados diferidos – PN)
	Con desvalorización previa: Recupero de la desvalorización y el excedente a Saldo por revaluación (Resultados diferidos – PN)
DISMINUCIÓN	Sin Saldo por revaluación en el PN: Resultado del ejercicio
	Con saldo por revaluación en el PN: a) Disminución del Saldo por revaluación b) Remanente: Resultado del ejercicio

Fuente: Elaboración propia

El párrafo 320 establece que una entidad aplicará el mismo modelo al conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad (clase), y entre los ejemplos de clases de bienes de uso aparecen los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las

operaciones.

Si pensamos en la registraci3n contable de este tipo de activos tomando como ejemplo una vaca de cría adquirida como ternera y categorizada posteriormente como tal, surge lo siguiente:

Año de incorporaci3n al patrimonio

Medici3n inicial (según forma de incorporaci3n)

Terneras
Banco, proveedores

Reconocimiento de costos de producci3n

Costos de producci3n
Banco, acreedores, proveedores,
insumos

Medici3n peri3dica

Vaquillonas
Ingresos de producci3n
Resultado por medici3n a valor
razonable
Terneras

En este último asiento, cabe la misma consideraci3n expuesta en los activos biol3gicos con destino venta respecto al reconocimiento de ingresos de producci3n y resultados por medici3n a valor razonable.

Año posterior a la adquisici3n

Reconocimiento de costos de producci3n

Costos de producci3n
Banco, acreedores, proveedores,
insumos

Medici3n peri3dica: modelo de costo

Amortizaci3n: vacas de cría
(costo de producci3n)
Amortizaci3n acumulada: vacas
de cría

Medici3n peri3dica: Modelo de revaluaci3n

Ídem "Bienes de uso".

IV.3. Presentaci3n

Para revisar la presentación de activos biológicos se incluye el Cuadro 7 que la resume:

CUADRO 7: PRESENTACIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS

ACTIVOS BIOLÓGICOS	EN DESARROLLO	ACTIVOS BIOLÓGICOS
	PRODUCIDOS O TERMINADOS	
ACTIVOS BIOLÓGICOS UTILIZADOS COMO FACTOR DE PRODUCCIÓN	ANIMALES PRODUCTORES	<u>OPCIÓN</u> ACTIVOS BIOLÓGICOS O BIENES DE USO
	ANIMALES REPRODUCTORES	
	PLANTAS PRODUCTORAS	

Fuente: Elaboración propia

La presentación en el Estado de Situación Patrimonial de los activos biológicos utilizados como factor de producción puede hacerse según los términos de la norma en un rubro específico o dentro del rubro “Bienes de uso” (discriminándolos como una clase separada). Si bien el cuadro 7 hace referencia a la opción entre activos biológicos y bienes de uso, es importante aclarar que la norma habla de un rubro específico que consideramos pueden ser activos biológicos.

En el Estado de Resultados la norma mantiene la presentación del resultado de la producción agropecuaria en el primer lugar, cuando la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades, y a continuación del resultado bruto por la venta de bienes y la prestación de servicios, y antes de los resultados por medición de bienes de cambio al valor neto de realización, de corresponder en los restantes casos.

V - COMENTARIOS FINALES

El Capítulo 10 de la RT 54/2022 tiene varias diferencias respecto al contenido de la RT 22/2004. Limita el objetivo de la norma al momento de la cosecha, recolección, obtención o faena de los productos agropecuarios y deriva su tratamiento contable a bienes de cambio para los momentos posteriores.

En cuanto a las definiciones, incorpora el concepto de animales productores dentro de los activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de producción. También en este punto introduce cambios en el concepto de ingresos de producción agropecuaria que pueden interpretarse como una simplificación, al considerar que se refiere a las diferencias en las mediciones de activos biológicos, y resumir en consecuencia los resultados atribuibles a cambios físicos y de precios. Esto implica asimismo una pérdida de información en lo que respecta a la composición de los resultados, y las causas de generación de ganancias y pérdidas.

Respecto a los criterios de medición, es importante resaltar la incorporación de la medición inicial de los activos biológicos y determinados cambios significativos en su medición posterior.

Para la medición posterior de los activos biológicos, la norma mantiene la clasificación según el destino de los mismos. Para los activos destinados a la venta, la etapa inicial de desarrollo biológico queda reservada a las plantas, a las que asigna valores históricos. En los restantes casos, el criterio de medición primario es el valor razonable menos los gastos de venta, pero se incorpora la posibilidad de utilizar los valores de costo en las entidades pequeñas y medianas (en este último caso, debe estar justificado). Esta opción admitida por la norma determina la imposibilidad de reconocer los ingresos de producción agropecuaria y la transformación biológica de los activos, lo que constituye una pérdida significativa de información.

En cuanto a los activos biológicos a ser utilizados como factor de producción, la norma deriva a bienes

de uso y con ello a la posibilidad de utilizar el modelo de costo o de revaluación. De acuerdo con esto, admite la posibilidad de presentación dentro de bienes de uso o en un rubro específico.

Desde nuestra perspectiva, la RT 54/2022, en su Capítulo 10, ha representado un ordenamiento en el tratamiento contable de los activos específicos de la actividad agropecuaria. Asimismo, representa una mejora en algunos aspectos, al incorporar la medición inicial de los activos biológicos o al precisar las definiciones de los activos específicos. No consideramos pertinente la posibilidad de no reconocer los resultados de la transformación biológica en las entidades pequeñas y medianas, ya que estos hacen a la esencia de la actividad. Además, la utilización de valores de costos para determinados activos destinados al uso y para los que existen valores de mercado representa también una pérdida en la valorización asignada a dichos activos.

VI - NORMAS CONSULTADAS

* Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

* RT 22/2004: Actividad agropecuaria.

* RT 54/2022: Normas contables profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad.