

APLICACIÓN INICIAL DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 54 (NUA) EN ENTIDADES AGROPECUARIAS: ASPECTOS CLAVES



¿Es útil? (0) (0)

Hernán J. Perotti ✓ Enrique Rudi ✓ Viviana Muchiut ✓ 07/04/2026

SUMARIO:

Este artículo analiza la aplicación inicial de la RT 54 (NUA) en entidades agropecuarias, con foco en el Capítulo 10. Examina los siguientes aspectos claves: entidades y partidas alcanzadas, los rubros excluidos, los criterios de medición de activos biológicos y productos agropecuarios, y el tratamiento de los activos biológicos utilizados como factores de producción. Además, desarrolla las pautas de transición y los principales cambios en la presentación de los estados contables.

Esta doctrina fue publicada en:

- Consultor Agropecuario

I - INTRODUCCIÓN

La incorporación de normas contables para la actividad agropecuaria en el Capítulo 10 del Título III de la resolución técnica 54 (RT 54) no significa únicamente el reordenamiento y la integración del contenido de la resolución técnica 22^[1] (RT 22) al texto unificado. El impacto de la aplicación inicial de la RT 54 (y en particular del Cap. 10) puede generar derivaciones de diverso alcance.

En algunos casos, la transición solo traerá modificaciones en la denominación y agrupamiento de partidas, así como también algunos requisitos adicionales de revelación en notas, pero sin relevancia sobre el patrimonio neto.

En otras entidades, la aplicación por primera vez podría, además, provocar cambios en las políticas contables de reconocimiento y medición de los activos específicos de la actividad agropecuaria, lo que derivaría en ajustes en los saldos iniciales del patrimonio neto.

Este artículo aborda algunos aspectos claves para implementar la RT 54 por primera vez, con especial énfasis en las normas agropecuarias del Capítulo 10.

II - ASPECTO CLAVE 1: ENTIDADES ALCANZADAS

El Capítulo 10 del Título III de la NUA aborda cuestiones relacionadas con actividades puntuales, con características particulares propias de su sector, y las que se enumeran en primer lugar son aquellas que desarrollan actividad agropecuaria, en los términos de la definición del párrafo 1024.

Cabe destacar que las normas reguladas en este capítulo, también se aplican si la entidad realiza otras actividades, además de la agropecuaria. Incluso si esta última no es predominantemente^[2] significativa en comparación con otras que la empresa desarrolle, los bienes y los resultados obtenidos de la actividad agropecuaria deben ser medidos y presentados de acuerdo con estas

pautas, como podría ocurrir con una cooperativa o una asociación civil que la lleve adelante de manera principal o complementaria.

III - ASPECTO CLAVE 2: PARTIDAS ALCANZADAS

Las disposiciones del Capítulo 10 de la RT 54 establecen directrices para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar en notas de diversas partidas relacionadas con la actividad agropecuaria. A continuación, se detallan los rubros o partidas alcanzados:

Partidas del activo	Activos biológicos
	Productos agropecuarios en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena.
Partidas de resultados	Resultados atribuidos a la producción agropecuaria, cuyos componentes principales son los resultados generados por la transformación biológica.

Aunque, en principio, no parece que surjan divergencias semánticas con el texto de la anterior RT 22 en cuanto a los bienes comprendidos, nos parece pertinente realizar la siguiente aclaración sobre los *activos biológicos*. En primer lugar, la norma actual establece que sus disposiciones se aplican al reconocimiento, medición, presentación e información relacionada con los activos biológicos, los que se definen en el párrafo 1024 como:

“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”.

Consideramos que la expresión de la definición *“excluye a los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones”* representa un error de redacción normativa. Esto se evidencia al observar que, posteriormente, la misma definición de *“activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones”* enuncia que se trata de *“activos biológicos que cumplen la definición de ‘plantas productoras’, ‘animales productores’ o ‘animales reproductores’”*.

Más allá de la mencionada incoherencia semántica, a los fines de establecer criterios específicos de medición y presentación, la RT 54 pretende clasificar los activos biológicos en dos categorías principales:

- Activos biológicos destinados a la venta o al consumo: plantas y animales utilizados en la actividad agropecuaria *que se transformarán* en productos agropecuarios.
- Activos biológicos utilizados como factor de producción: que son aquellos que producen otros activos biológicos o productos agropecuarios.

Aunque una lectura rápida podría sugerir que esta última categoría quedaría fuera del alcance del Capítulo 10, un análisis integral nos permite afirmar que estos activos biológicos quedan incluidos, por más que para su medición posterior se apliquen las pautas establecidas para los bienes de uso y depreciaciones.

IV - ASPECTO CLAVE 3: RUBROS EXCLUIDOS

Del objetivo y alcance del Capítulo 10 se desprende que esta sección no contempla el tratamiento de rubros vinculados con la actividad agropecuaria que no tienen, no tuvieron o interrumpieron su desarrollo biológico. Entre ellos:

- a) La tierra agropecuaria.
- b) Los productos agropecuarios luego de la cosecha, recolección o faena que serán vendidos o sometidos a procesamiento o transformación posterior en otros bienes, sean bienes industrializados u otros activos biológicos (por ejemplo: los granos de soja cosechados

destinados a la venta, a la fabricación de balanceados o destinados a semillas para la siembra no se encuentran dentro del "objetivo" del Capítulo 10).

Activos	Criterios de medición aplicable
Tierra agropecuaria	Pautas generales de medición de la RT 54 para bienes de uso (ver los párrafos 313 a 358).
Los productos agropecuarios luego de obtención, cosecha o faena sin importar su destino (sean vendidos, consumidos o sometidos a procesamiento o transformación posterior)	Pautas generales de medición de bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados) (ver los párrafos 287 a 312).

En consecuencia, al preparar los estados contables para una entidad dedicada a la actividad agropecuaria, es esencial considerar tanto normativas generales como específicas y particulares que regulan aspectos de medición y presentación. En primer lugar, es necesario determinar si estas regulaciones aplican de forma obligatoria u opcional. Una vez evaluada esta situación, el siguiente paso implica llevar a cabo la medición y presentación de los rubros conforme a las resoluciones técnicas vigentes.

- En cuanto a los rubros específicos de la actividad agropecuaria que hemos mencionado anteriormente, estos deben ser medidos y presentados de acuerdo con lo estipulado en el Capítulo 10, además de considerar normativas supletorias aplicables para aspectos no contemplados en la misma.
- Respecto a otros rubros no específicamente mencionados, se debe tener en cuenta las restantes secciones de la RT 54 u otra normativa contable vigente. Esto debe considerarse puntualmente, para el caso de la tierra agropecuaria, de los productos agropecuarios después del punto de cosecha o recolección, o los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones.

A continuación, presentamos ejemplos de las normas que, a nuestro criterio, serían aplicables a los bienes destinados a la venta, según su destino:

- La venta en el curso habitual de la actividad del ente.
- La venta posterior mientras se encuentran en proceso de producción.
- Su consumo en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta.

Activos biológicos, productos agropecuarios e insumos utilizados en una actividad agrícola y/o forestal	Norma aplicable
Cereales, oleaginosas, forrajeras en el punto de cosecha.	RT 54, Capítulo 10
Frutos recolectados, caña cortada, uvas en el punto de cosecha.	RT 54, Capítulo 10
Cereales, oleaginosas, forrajeras cosechadas y destinadas a la venta.	RT 54, Capítulo 3
Frutos recolectados, caña cortada, uvas recolectadas y destinadas a la venta.	RT 54, Capítulo 3

Sementeras (cultivos en desarrollo) trigo, maíz, soja, cebada.	RT 54, Capítulo 10
Plantaciones forestales (árbol en pie).	RT 54, Capítulo 10
Semillas producidas para insumo de la actividad agrícola.	RT 54, Capítulo 3
Granos producidos para insumo de la actividad industrial.	RT 54, Capítulo 3
Herbicidas.	RT 54, Capítulo 3
Insecticidas.	RT 54, Capítulo 3
Funguicidas.	RT 54, Capítulo 3
Curasemillas e inoculantes.	RT 54, Capítulo 3
Aceites y coadyuvantes.	RT 54, Capítulo 3
Fertilizantes.	RT 54, Capítulo 3
Bioactivadores.	RT 54, Capítulo 3

Activos biológicos, productos agropecuarios e insumos utilizados en una actividad pecuaria	Norma aplicable
Hacienda bovina destinada al engorde (invernada).	RT 54, Capítulo 10
Hacienda bovina de leche: terneros, leche. Vacas de descarte.	RT 54, Capítulo 10
Hacienda ovina: animales destinados a la venta, lana.	RT 54, Capítulo 10
Hacienda porcina. Animales destinados a la venta.	RT 54, Capítulo 10
Actividad aviar. Animales destinados a la venta.	RT 54, Capítulo 10
Granos de propia producción para insumo de la actividad ganadera.	RT 54, Capítulo 3
Rollos y fardos de pasturas, verdes o forrajeras de propia producción.	RT 54, Capítulo 3
Productos veterinarios.	RT 54, Capítulo 3
Pastillas para inseminación artificial.	RT 54, Capítulo 3
Embriones adquiridos para trasplantes.	RT 54, Capítulo 3
Señales, caravanas, chips para ganado.	RT 54, Capítulo 3

Los próximos ejemplos están referidos a la medición de bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción, habitualmente agrupados en el rubro de bienes de uso, es decir, aquellos bienes tangibles:

- destinados a ser utilizados como factores de la producción en la actividad principal del ente y no a la venta habitual,
- incluyendo los que están en construcción, tránsito o montaje y
- los anticipos a proveedores por compras de estos bienes.

Activos biológicos y bienes utilizados en la actividad agropecuaria	Normativa aplicable
Animales productores y reproductores.	RT 54, Capítulo 10 y Capítulo 3
Plantas productoras.	RT 54, Capítulo 10 y Capítulo 3
Inmuebles rurales.	RT 54, Capítulo 3
Maquinarias agrícolas.	RT 54, Capítulo 3
Alambrados y corrales.	RT 54, Capítulo 3

Aguadas completas.	RT 54, Capítulo 3
Galpones para cría y engorde.	RT 54, Capítulo 3
Instalaciones de viveros.	RT 54, Capítulo 3
Útiles y herramientas agrícolas.	RT 54, Capítulo 3
Germinadoras e incubadoras.	RT 54, Capítulo 3

En este marco, antes de medir cada activo, resulta imprescindible identificar:

- Qué bien se está midiendo (activo biológico, producto agropecuario, bienes utilizados como factor de la producción, etc.).
- En qué momento se mide (medición inicial, medición posterior, fecha de estados contables, punto de obtención).
- Qué base de medición corresponde (costo de adquisición, costo de producción, valor razonable menos gastos, etc.).

Esta delimitación es condición necesaria para evitar errores de clasificación, sostener la consistencia en el tiempo y lograr estados contables técnicamente sustentados.

V - ASPECTO CLAVE 4: CONSIDERACIONES SOBRE LOS PRODUCTOS AGROPECUARIOS

Con referencia a los productos agropecuarios, la NUA no difiere respecto de la definición que hacía la RT 22, pero sí existen divergencias en cuanto a las cuestiones de medición.

Con anterioridad, los productos agropecuarios, en el momento de su cosecha o recolección, y los que se encontraban a la fecha de la medición controlados por los productores agropecuarios para su venta -es decir, en existencia una vez obtenidos o cosechados- se medían a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

Ahora, se distinguen dos momentos: una medición inicial en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena (párrafo 1030), cuando debe aplicarse su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta. Coincidente con la norma anterior y en el punto donde se reconoce el ingreso por producción.

Y una medición posterior, después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena (párrafo 1031) que los deriva a la sección "Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados)".

Medición de los productos agropecuarios

Medición inicial	Al momento de la obtención, recolección o cosecha.	Párrafo 1030
Medición posterior	Luego de la obtención, recolección o cosecha.	Párrafo 1031 Remisión a bienes de cambio

Y en esta sección, la norma determina *nuevamente* dos instancias de medición: una inicial en el párrafo 290, inciso e), que establece que los *productos agropecuarios*, al concluir la cosecha, recolección, obtención o faena, se miden sobre la base del *costo atribuido* que surge de aplicar el párrafo 1030, es decir, calculado como el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta. El costo atribuido en el glosario de la NUA es igual al importe que representa un sustituto del costo a una fecha determinada.

A partir de esa medición inicial, los bienes producidos coexisten con otros bienes de cambio que sean adquiridos por la sociedad (por ejemplo, granos producidos por terceros) medidos al costo de

adquisición. O con insumos necesarios para el proceso productivo agrícola o ganadero.

Y una medición posterior: el párrafo 295, inciso a), señala que podrá aplicarse a los bienes de cambio fungibles con *mercado activo* y comercializables sin esfuerzo significativo, incluyendo los *productos agropecuarios* después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena, por *su valor neto de realización*, de acuerdo con prácticas bien consolidadas en cada sector de actividad.

Deja establecido el mismo párrafo, en el inciso b), que en el caso de que una entidad mida estos bienes de cambio por su *valor neto de realización*, imputará la contrapartida de las variaciones acaecidas en este valor en el resultado del período.

En la práctica, y suponiendo que la empresa registraba al inicio de la aplicación de la NUA bienes terminados de propia producción -por ejemplo, granos-, medidos al valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta, no debe registrar ningún cambio en la medición inicial: este valor actúa como un costo atribuido equivalente al monto registrado en libros.

VI - ASPECTO CLAVE 5: CONSIDERACIONES SOBRE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS DESTINADOS A LA VENTA

La RT 54 establece criterios de medición diferenciados para algunos activos biológicos, considerando su grado de desarrollo. Así, distingue entre activos biológicos *en desarrollo* y *activos biológicos terminados*.

El glosario del párrafo 1024 define a los activos biológicos en desarrollo como “*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)*”.

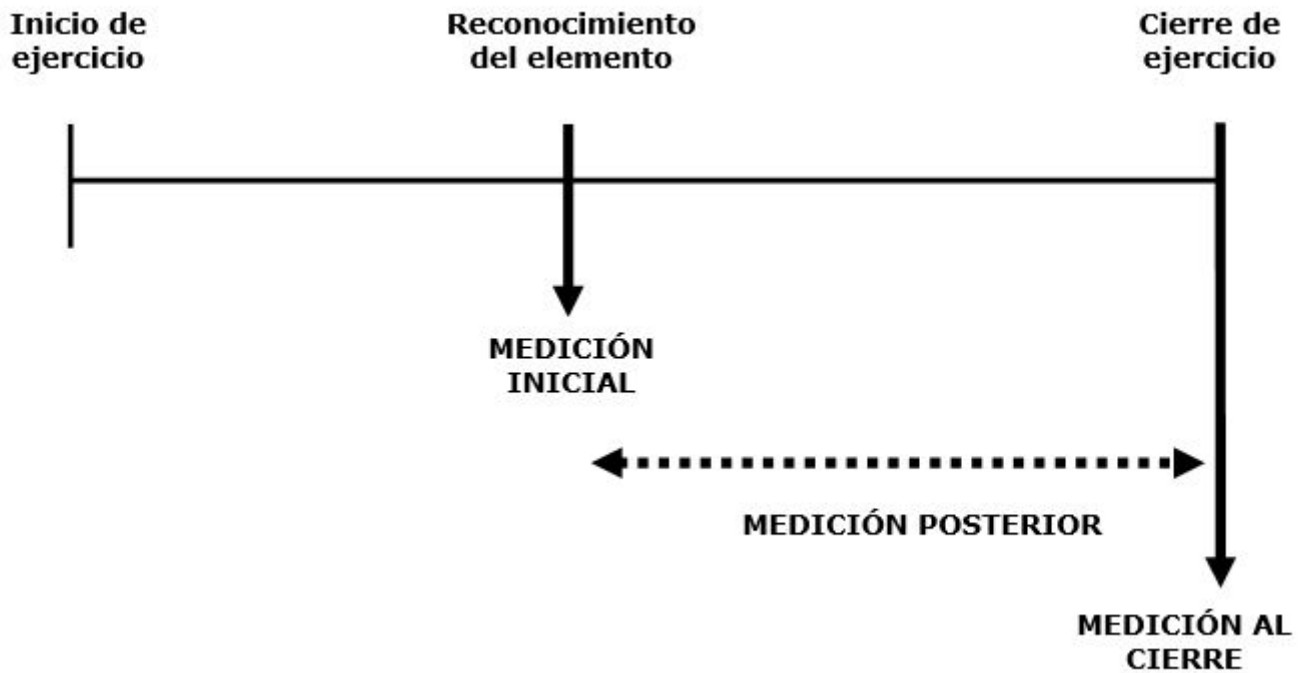
A su vez, dentro del proceso de desarrollo, se identifican dos etapas:

- Etapa inicial del desarrollo biológico: etapa que abarca desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho hasta el momento en el que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo, utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas.
- Etapa posterior del desarrollo biológico: abarca desde el momento en el que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo, utilizando técnicas de valoración adecuadas, hasta que se transforme en un producto agropecuario, o se transforme en otro activo biológico.

En este sentido, el párrafo 49 de la RT 54 establece que una entidad cuantificará en términos monetarios los elementos reconocidos en los estados contables, en función de lo que establezcan las normas específicas para cada uno de ellos y los momentos en que efectúe la medición, e indica también que la entidad deberá realizar:

- la medición inicial, en el momento del reconocimiento o incorporación de un elemento, y
- la medición posterior, a la fecha de los estados contables o en cualquier fecha distinta de la del reconocimiento.

Los criterios de medición aplicables a los activos biológicos y a los productos agropecuarios en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena -esto es, cuando pasan a estar disponibles para su comercialización o al consumo- se encuentran indicados en los párrafos 1026 a 1031 de la RT 54. Dichos párrafos establecen las bases de medición admitidas y las condiciones para su aplicación, atendiendo a la naturaleza del bien y al destino asignado dentro del ciclo productivo del ente.



En el siguiente cuadro se sintetiza la fuente normativa y los criterios de medición inicial de estos activos biológicos destinados a la venta.

Medición inicial de activos biológicos

Origen	Fuente normativa	Criterio de medición
Adquiridos	Párrafo 1026, inciso a)	Costo de adquisición.
En desarrollo	Párrafo 1026, inciso b)	Costo de producción. Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
Producidos o terminados	Párrafo 1026, inciso c)	Valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.
Recibidos mediante aportes o donaciones	Párrafo 1026, inciso d)	Remisión a párrafo 204, inciso c).
Recibidos mediante trueques o canjes	Párrafo 1026, inciso e)	Remisión a párrafo 204, inciso d).

Para los criterios de medición posterior, la norma realiza una distinción (bastante extraña, en términos de simplificación normativa) entre:

- activos biológicos que sean plantas y se encuentren en la etapa de desarrollo inicial y
- restantes activos biológicos.

Además, incorpora un aspecto no contemplado en la RT 22 para establecer criterios de medición: la categoría de la entidad. Destacamos aquí tres cuestiones relevantes:

- Las mediciones bajo análisis son para los activos biológicos destinados a la venta.
- Cuando se mencionan plantas, no se trata de plantas productoras, sino de aquellas destinadas a ser vendidas como activos biológicos (por ejemplo, un plantín de un árbol frutal)

o que serán transformadas en productos agropecuarios (por ejemplo, una sementera de trigo).

- Los restantes activos biológicos (destinados a la venta), entonces, incluirán a las plantas en una etapa de desarrollo distinta de la inicial y de los animales en general, sin distinción de su etapa de desarrollo.

Medición posterior de activos biológicos (destinados a la venta) que no son plantas

Tipo de activo	Etapas de desarrollo	Tipo de entidad	RT 54, párrafo 1027
Activos biológicos que sean plantas	Inicial [párrafo 1027, inciso a)]	Cualquiera	Costo de producción
	Posterior [párrafo 1027, inciso b)]	Pequeña	Valor razonable menos gastos. ^[3] Costo de adquisición o producción (<i>opcional</i>).
		Medianas	Valor razonable menos gastos. Costo de adquisición o producción (<i>bajo supuesto de costo o esfuerzo desproporcionado</i>).
		Resto de entidades	Valor razonable menos gastos de venta.

Medición posterior de activos biológicos que no son plantas

Tipo de activo	Etapas de desarrollo	Tipo de entidad	RT 54, párrafo 1027
Restantes activos biológicos (no plantas)	Cualquiera [párrafo 1027, inciso b)]	Pequeña	Valor razonable menos gastos. Costo de adquisición o producción (<i>opcional</i>).
		Medianas	Valor razonable menos gastos. Costo de adquisición o producción (<i>bajo supuesto de costo o esfuerzo desproporcionado</i>).
		Resto entidades	Valor razonable menos gastos.

VII - ASPECTO CLAVE 6: CONSIDERACIONES SOBRE LOS ACTIVOS BIOLÓGICOS UTILIZADOS COMO FACTOR DE LA PRODUCCIÓN

La innovación de la RT 54 respecto a estos activos biológicos empleados como factores productivos radica en que ahora se los asimila para su medición como "bienes de uso". Así lo establece el párrafo 1029, que indica que su medición posterior debe realizarse según las pautas establecidas para los bienes de uso y depreciaciones (Capítulo 3, párrafos 313 a 358).

En concordancia, el párrafo 313 señala que dentro del rubro bienes de uso se incluyen los activos biológicos utilizados como factor de producción, de acuerdo con el alcance definido en el párrafo

1029.

Se da, entonces, la particularidad de que las pautas de reconocimiento y medición inicial para este tipo de bienes se encuentran contenidas en el Capítulo 10 de la RT 54, mientras que para la medición posterior se remite al Capítulo 3.

El párrafo 1024 delimita los activos biológicos utilizados como factor de producción a aquellos que cumplan con las características de “plantas productoras”, “animales productores” o “animales reproductores”.

Independientemente de la clasificación en estas tres categorías, los criterios aplicables para el reconocimiento, la medición inicial y la medición posterior son idénticos para todos estos activos biológicos empleados como factor de producción.

Medición inicial

Para los activos biológicos adquiridos fuera del establecimiento, la medición inicial no presenta mayores complejidades, ya que se rige por los criterios generales. El costo de adquisición queda definido por el sacrificio económico necesario para poner el activo en condiciones de ser utilizado en la explotación.

Cuando los activos se originan en la propia explotación, la RT 54 adopta un enfoque pragmático, diferenciando el tratamiento según la naturaleza biológica del bien. En estos casos, se utiliza el concepto de costo atribuido, entendido como el importe que funciona como un sustituto del costo a una fecha determinada (por ejemplo, para medir inicialmente un activo que luego se medirá al costo menos depreciaciones acumuladas).

Medición inicial de activos biológicos utilizados como factor de la producción

Origen del activo	Tipo	Criterio de medición inicial (párrafo 1026A)
Adquiridos	Todos.	Costo de adquisición.
Producidos	Animales productores. Animales reproductores.	Costo atribuido: valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, en el momento en el que comienza su utilización como tales.
	Plantas productoras.	Costo atribuido: costo de producción.

Medición posterior

Tal como se ha adelantado, los activos biológicos utilizados como factor de producción se asimilan, en su tratamiento contable, a los bienes de uso. En consecuencia, a la fecha de cierre de los estados contables, la entidad deberá medir estos activos siguiendo las pautas de la sección “Bienes de uso y depreciaciones”, párrafos 313 a 358 de la RT 54. Esto implica optar por uno de los siguientes criterios:

- Modelo de costo: costo original menos depreciaciones acumuladas y, de corresponder, pérdidas por desvalorización.
- Modelo de revaluación: medición a valor razonable, según los procedimientos específicos para este modelo.

Este criterio, que en la RT 22 estaba limitado exclusivamente para las plantas productoras, ahora se extiende a los animales productores y reproductores. La diferencia entre estas categorías es sustancial: los animales productores y reproductores, aun cuando su destino sea el uso, tienen un valor de mercado (y en muchas actividades, de mercados activos) al momento de su descarte. La

equiparación de los animales con los bienes de uso acarrea una serie de dificultades prácticas que contradice el espíritu simplificador buscado por la NUA[4]. Para la transición, los párrafos A33 a A35 prevén una serie de pautas que se analizan en la próxima sección.

De modo adicional, dos cuestiones surgen en la consideración de la medición posterior de este grupo de activos biológicos: si la empresa opta por el modelo de costo, luego de algunos períodos, coexistirán animales que, en función del momento de incorporación al patrimonio, tendrán valores disímiles. Adviértase las dificultades en: identificar a los animales según su fecha de ingreso al rodeo; registrar depreciaciones; registrar la baja por mortandad o venta de acuerdo con el momento de su incorporación; exponer en el activo de la empresa, animales de similares características con valores absolutamente divergentes; expresar el valor de un conjunto de bienes que, en una importante cantidad de casos, son fungibles, tienen un mercado de transacciones y registran escaso esfuerzo de comercialización.

Estas cuestiones pueden resolverse mediante la adopción del modelo de revaluación. Si bien las normas sobre depreciación son aplicables, consideramos que las condiciones de aplicabilidad, establecidas en el párrafo 342 de la NUA, pueden ser objeto de análisis y discusión según las características específicas de cada grupo de bienes (naturaleza biológica, capacidad de servicio, particularidades de explotación, valor residual al término de la vida útil, entre otros). De este modo, se presentaría únicamente su valor revaluado.

VIII - ASPECTO CLAVE 7: PAUTAS PARA LA APLICACIÓN INICIAL DE LA RT 54

Primer paso para la aplicación de la RT 54: categorización de las entidades

El Apéndice A se aplica tanto a los primeros estados contables anuales preparados conforme a la RT 54 como a los estados contables intermedios comprendidos en ese primer ejercicio.

El punto de partida es la categorización de la entidad como pequeña, mediana o restantes entidades. En la fecha de aplicación inicial, la entidad debe aplicar los párrafos 6 a 8 de la RT 54 (y complementariamente las disposiciones de la interpretación 18) para su determinación.

A su vez, el párrafo A3 aclara que, para efectuar esa determinación, los ingresos del ejercicio inmediato anterior deben tomarse según las normas anteriores y compararse con los importes que defina la FACPCE.[5]

La RT 54 contiene pautas diferenciadas para tres tipos de entidades: pequeñas, medianas y resto de entidades. A diferencia de la RT 41 (antes vigente), que contenía pautas para entidades pequeñas y medianas, en la RT 54 la *categorización de la entidad es un paso obligatorio para su aplicación*.

Las *pautas cualitativas*, relacionadas con la forma jurídica, la actividad o la vinculación económica, siguen vigentes en la RT 54.

Para determinar la categoría que le corresponde a una entidad, deberá evaluarse si los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior permiten su inclusión dentro de pequeñas o medianas, o bien si quedarán dentro de las restantes.

Precisiones para categorizar en la actividad agropecuaria

La aplicación práctica de los párrafos 6 y 7, aun cuando su redacción resulta clara en términos generales, no está exenta de dudas ni de situaciones no contempladas expresamente en el proceso de categorización de las entidades. Para determinar los ingresos de una entidad, ¿deben tenerse en cuenta los ingresos por producción en una entidad que desarrolla actividad agropecuaria? La *interpretación (FACPCE) 18* da respuesta a esta pregunta: en la base de ingresos a considerar, *una entidad no incluirá los generados por actividades internas, tales como el crecimiento natural o inducido de activos biológicos o la extracción de recursos naturales no renovables*.

Implicancias de la categorización

El objetivo principal de la categorización es establecer políticas contables alternativas en función de la escala, complejidad y naturaleza de las operaciones de cada ente, facilitando así la aplicación de las normas contables.

Sin embargo, una entidad pequeña o mediana puede aplicar las políticas contables previstas para las restantes entidades. De acuerdo con el párrafo 73 de la RT 54, se permite expresamente:

- Una entidad pequeña puede aplicar una o más políticas contables establecidas para entidades medianas o para las restantes entidades.
- Una entidad mediana puede aplicar una o más políticas contables establecidas para las restantes entidades.

La interpretación 18, incluso, aclara que la aplicación de políticas contables más exigentes (correspondientes a una categoría superior) es válida y operativamente recomendable, si la entidad ha descendido de categoría por una disminución en sus ingresos.

Este paso de categorización no es neutro, porque de él dependen las políticas contables que puede aplicar cada entidad en función de su tamaño. Como hemos visto, en la actividad agropecuaria, la categoría de la entidad es un factor que la RT 22 no tenía en cuenta para establecer criterios de medición.

Finalmente, destacamos que, cuando la aplicación inicial provoca un cambio de categoría, el párrafo A5 establece que, a contrario del principio general del inciso c) del párrafo 88, los cambios de criterios contables que se produzcan por esta categorización serán tratados como un cambio obligatorio de política contable.

La diferencia es importante: cuando el cambio de política es obligatorio, la entidad no necesita justificar que el nuevo criterio brinda “mejor información”. Si, en cambio, se trata de un cambio voluntario, deberá hacerlo conforme a los párrafos 84 y 87, justificando la elección.

Además, estos cambios de política contable deberán aplicarse retroactivamente, lo que explica la existencia de los enfoques que se tratan en el tercer paso.

Segundo paso: selección de políticas contables acordes al tipo de entidad

Una vez determinada la categoría, el párrafo A4 exige seleccionar políticas contables consistentes con esa clasificación.

También aquí importa la distinción entre cambios requeridos y cambios admitidos. Si la entidad aplica un criterio nuevo introducido por la RT 54 que no podía aplicar bajo el marco anterior, el cambio queda absorbido dentro de la lógica de cambio obligatorio (“cambios tipo 1”, según el texto aclaratorio incluido con posterioridad al párrafo A6). En cambio, si la entidad elige entre alternativas que tanto antes como ahora estaban permitidas, entra en el terreno del cambio voluntario y deberá justificar por qué la nueva política cumple mejor con los atributos de la información contable (“cambios tipo 2”).

Tercer paso: selección del enfoque

Definidas la categoría y las políticas contables, la entidad debe elegir el enfoque de aplicación inicial. *El párrafo A9 ofrece dos alternativas: el enfoque retroactivo integral y el enfoque retroactivo simplificado.*

Enfoque retroactivo integral

El enfoque retroactivo integral responde a la lógica más plena del efecto retroactivo de los cambios de políticas contables. Según A11, al inicio del año comparativo, la entidad debe reconocer todos los activos y pasivos requeridos por la RT 54, dar de baja los que la nueva norma no admita, reclasificar las partidas conforme a las reglas de presentación vigentes y medir todos los activos y pasivos según la RT 54 u otras normas contables aplicables.

Luego, el párrafo A12 ordena exponer el efecto sobre los saldos de apertura del año comparativo en el estado de evolución del patrimonio neto y, cuando corresponda, en el estado de flujos de efectivo; adecuar las cifras comparativas de períodos anteriores; describir en notas las principales partidas afectadas, distinguiendo entre cambios requeridos y cambios admitidos en las políticas contables.

En síntesis, la aplicación del enfoque retroactivo integral supone que los cambios cuantitativos en el patrimonio neto deben ser tratados conforme a los procedimientos habituales para ajustes en los

componentes del patrimonio neto, es decir, como modificaciones que representan una variación cuantitativa (por ejemplo, ajuste en resultados acumulados de ejercicios anteriores).

Enfoque retroactivo simplificado

El enfoque retroactivo simplificado, en cambio, procura atenuar el costo de implementación sin eliminar la necesidad de transparentar los efectos de la transición. La simplificación radica en que el reconocimiento, la baja, la clasificación y la medición de los activos y pasivos se efectúan en la fecha de aplicación inicial (a diferencia del enfoque integral, que se “posiciona” en el inicio del año comparativo). Luego, el párrafo A14 permite aplicar el enfoque integral a un rubro específico, aunque la opción general sea la simplificada.

En cuanto a la adecuación de las cifras comparativas, solo se exige la del estado de situación patrimonial y las notas y anexos relacionados según los nuevos criterios de reconocimiento y medición. Sin embargo, no se exige adecuar las cifras comparativas del estado de resultados, el estado de flujos de efectivo ni el estado de evolución del patrimonio neto por cambios de reconocimiento y medición.

El párrafo A10 agrega una exigencia transversal de revelación: en el ejercicio de aplicación inicial debe informarse en notas cuál fue el enfoque utilizado, qué criterios específicos se seleccionaron para aplicarlo y, si se eligió el enfoque simplificado, pero se usó el integral para algún rubro concreto, también debe explicitarse.

Cambios en la presentación

Es importante destacar que la selección del enfoque y las exigencias de adecuación de cifras comparativas refieren a los casos de modificaciones en criterios de reconocimiento y/o medición, que impactan en la magnitud del patrimonio neto determinado conforme a las normas contables anteriores.

Las modificaciones en aspectos de presentación, como denominaciones y reclasificaciones de partidas, sin efecto en el importe del patrimonio neto al inicio, no justifican enfoque alguno: la adecuación comparativa de las denominaciones y agrupamientos de partidas debe efectuarse en todos los casos.

Según se desprende del párrafo A14, cuando las modificaciones en la política contable se refieren únicamente a aspectos de presentación, no se producen discrepancias entre ambos enfoques, ya que la información comparativa debe ser ajustada sistemáticamente conforme a los criterios de presentación establecidos por la RT 54.

Pautas de transición específicas para activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones

La resolución 656/2025 de Junta de Gobierno introdujo al apéndice de la RT 54 los párrafos A33 a A35.

El párrafo A33 precisa el momento en el que una entidad clasificará una partida como activo biológico utilizado como factor de la producción en el curso normal de las operaciones:

- a) en la fecha de inicio del año comparativo, cuando haya seleccionado enfoque retroactivo integral, o
- b) en la fecha de aplicación inicial, cuando haya seleccionado el enfoque retroactivo simplificado.

En dicho momento, a efectos de la medición de estas partidas, *una entidad podrá utilizar el último importe computado de acuerdo con las normas anteriores como costo atribuido*, según se desprende del párrafo A34.

IX - ASPECTO CLAVE 8: CUESTIONES DE PRESENTACIÓN

En materia de presentación o exposición, la RT 54 y la RT 22 mantienen una línea común. Ambas reconocen la especificidad de esta actividad y, en consecuencia, prevén reglas particulares para la

exposición de los activos biológicos, de los productos agropecuarios y del resultado de la producción agropecuaria.

En este sentido, las dos resoluciones coinciden en exigir la identificación diferenciada de los activos biológicos en el estado de situación patrimonial, en ubicar a los productos agropecuarios dentro del rubro bienes de cambio y en otorgar visibilidad propia al resultado de la producción agropecuaria dentro del estado de resultados.

Presentación de los resultados específicos

Ambas normas establecen que cuando la actividad agropecuaria resulte predominante respecto del conjunto de actividades del ente, el *resultado de la producción agropecuaria debe exponerse en primer lugar dentro del estado de resultados*.

Cuando ello no ocurra, dicho resultado debe presentarse luego del resultado bruto por ventas y prestación de servicios, antes de los resultados por medición de bienes de cambio.

Del mismo modo, tanto la RT 22 como la RT 54 requieren información complementaria sobre la composición de los ingresos por producción y sobre los costos de producción, remitiendo a su exposición por naturaleza y por función.

No obstante, observamos diferencias en la exposición del resultado de la producción agropecuaria. La RT 22 definía expresamente sus componentes: el valor de los productos agropecuarios obtenidos, las valorizaciones y desvalorizaciones de los activos biológicos y los costos devengados atribuibles a la transformación biológica, la recolección y la adecuación de los bienes hasta su condición de venta o utilización posterior.

Incluso, aclaraba que los cambios de valor de los productos agropecuarios con posterioridad a la cosecha, recolección o faena no integraban dicho resultado, sino que debían exponerse separadamente. La RT 54, por su parte, no desarrolla con igual minuciosidad su composición, evidenciando una técnica más simplificada.

No obstante, entendemos que, en la información complementaria, una entidad puede revelar, identificar y desagregar el ingreso por producción en sus dos componentes específicos, que ahora la norma unifica: 1) el ingreso por producción generado por la transformación biológica (componente físico) y 2) el ingreso por producción derivado de variaciones en la medición a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta (componente monetario). Son cuestiones que el emisor de los estados contables puede o no considerar.

Presentación de los activos biológicos

En el estado de situación patrimonial, la RT 22 disponía que los activos biológicos se presenten en un rubro específico, con excepción de las plantas productoras, que se incluían dentro de bienes de uso

La RT 54, en cambio, conserva la exigencia de exponer los activos biológicos en un rubro específico, pero admite que *aquellos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones puedan presentarse en un rubro específico o dentro de bienes de uso*, siempre que se los discrimine como una clase separada.

X - A MODO DE CONCLUSIÓN

La aplicación inicial de la RT 54 en empresas con actividad agropecuaria no solo conlleva el análisis pormenorizado de los párrafos que específicamente comprende el Capítulo 10, sino también de todos aquellos a los que se hacen referencia dentro del resto del cuerpo normativo.

El objetivo principal fue centrar la atención en los aspectos sustanciales que deben tenerse en consideración en estos primeros estados contables, en la etapa de aplicación inicial en la que se encuentra hoy la NUA. No se aborda su aplicación recurrente y periódica en ejercicios futuros, con cuestiones que seguramente surgirán con la práctica cotidiana en cada una de las empresas y generarán -no dudamos- nuevos aportes y opiniones doctrinarias.

[1] Texto modificado por la RT 46, ambas actualmente derogadas

[2] A nuestro juicio, una actividad predominante es la que genera económicamente sus mayores ingresos, independientemente de la cuantía de los bienes comprometidos en cada una de ellas, aspecto que se considera en la exposición del orden de las ventas en el estado de resultados

[3] En este artículo, utilizamos la expresión “valor razonable menos gastos” como una forma

abreviada para referir al criterio “valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta”

[4] Este tema amerita un análisis más profundo que excede el objetivo de este artículo

[5] Disponibles en www.facpce.org.ar/indices-facpce/