

LA CONTABILIDAD AGROPECUARIA EN LA VERSIÓN DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 54/2022 MODIFICADA POR LAS RESOLUCIONES TÉCNICAS 56/2023 Y 59/2024



¿Es útil? (1) (0)

Carlos Federico Torres  07/10/2024

SUMARIO:

El autor en este trabajo destaca especialmente las modificaciones que la RT (FACPCE) 59/2024 ha introducido a la RT (FACPCE) 56/2023.

Esta doctrina fue publicada en:

- Consultor Agropecuario

I - RESEÑA DE LAS ETAPAS SEGUIDAS PARA LA ESTRUCTURACIÓN DE LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD (EN ADELANTE, NUA)

Previamente al desarrollo del análisis que constituye el objetivo de este trabajo, consideramos de utilidad reseñar las etapas llevadas a cabo para arribar a la versión de la NUA vigente a la fecha de escribir estas líneas. La secuencia al respecto es la que resumimos en la siguiente ilustración:

Ilustración 1. Etapas en el desarrollo de la NUA

Identificación	Título, contenido y fecha de aprobación por la Junta de Gobierno de la FACPCE	Relación entre las distintas versiones de la NUA y los proyectos que las precedieron
Proyecto 45	"Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Introducción y primera parte", aprobado el 28/9/2021.	
Resolución técnica 54/2022 (en adelante, RT 54/2022)	"Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Introducción y primera parte", aprobada el 1/7/2022.	Esta versión se basa en el Proyecto 45 y tal como su título lo indica, abarca solo a la introducción y la primera parte.
Proyecto 46	"Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Normas para la aplicación inicial de la introducción y	

	primera parte de la resolución técnica N° 54”, aprobado el 2/12/2022.	
Proyecto 47	“Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad (segunda y tercera parte)”, aprobado el 2/12/2022.	
Resolución técnica 56/2023 (en adelante, RT 56/2023)	“Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la RT N° 54”, aprobada el 30/6/2023.	Esta versión se basa en el Proyecto 46 para su introducción y Título I y en el Proyecto 47 para sus Títulos II y III. Surge de ella la RT 54/2022, t.o. según RT 56/2023, en norma en la que las entonces identificadas “Partes” pasan ahora a ser llamados “Títulos”.
Informe 27 elaborado por CENCYA	“Modelo de estados contables. Para entidades con fines de lucro que aplican solo el Título I de la RT N° 54”. Sin fecha de emisión. Dado su carácter de informe, no es de aplicación obligatoria, tal como surge de su identificación como modelo.	
Proyecto 52	“Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Aclaraciones previas a la implementación de la RT N° 54”, aprobado el 22/3/2024.	
Resolución técnica 59/2024 (en adelante, RT 59/2024)	“Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Aclaraciones previas a la implementación de la RT N° 54”, aprobada el 29/6/2024.	Esta versión se basa en el Proyecto 52. Surge de ella la RT 54/2022, t.o. según RT 59/2024.

En consecuencia, la RT 59/2024, surgida del proceso relatado en esta ilustración, instituye el nuevo texto ordenado de la RT 54/2022, sancionado con el objetivo, definido desde el primero de los pronunciamientos reseñados, de establecer una única norma de contabilidad en la que se incluyan:

1. Las cuestiones de medición y exposición.
2. Los procedimientos de aplicación general, es decir, los que afectan a la totalidad de las entidades emisoras de estados contables.
3. Los efectos contables derivados de determinadas transacciones, circunstancias o contratos.
4. Los procedimientos de aplicación particular por parte de entidades con un mayor grado de complejidad en su estructura o en sus operaciones.
5. Las normas utilizables en ciertas actividades específicas. En este trabajo, analizaremos las establecidas para la actividad agropecuaria, la principal de las comprendidas entre estas

disposiciones de carácter específico.

De todos modos, debe tenerse en cuenta que la primera versión del Título III de la RT 54/2022 es la que fue introducida a través de la RT 56/2023, dado que la versión original, tal como se indica en la ilustración anterior, incluía solamente la introducción y la primera parte (luego, en esta segunda norma, denominado Título I).

II - ASPECTOS CONTEMPLADOS EN LA RT 54/2022 EN LAS NORMAS RELACIONADAS CON LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

La sección destinada a estas normas se extiende desde el párrafo 1021 al 1041, considerando en ella las siguientes cuestiones:

1. Aspectos introductorios:
 - a) Objetivo.
 - b) Alcance.
 - c) Definiciones.
2. Reconocimiento de activos específicos de la actividad:
 - a) Activos biológicos.
 - b) Productos agropecuarios.
3. Medición de esos activos específicos.
4. Contratos de compra o venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro.
5. Presentación:
 - a) En el estado de situación patrimonial.
 - b) En el estado de resultados.
 - c) Revelación en notas.

Dado que ya nos hemos referido a su versión original emitida por la RT 56/2023[1], en este trabajo destacaremos especialmente las modificaciones que la RT 59/2024 ha introducido en relación a la mencionada versión.

1. Objetivo de la sección

Consignado en el párrafo 1021, la versión que se pone en vigencia por parte de la RT 59/2024 ha introducido un cambio importante en relación a la que originalmente establecía la RT 56/2023. Lo graficamos a continuación:

Ilustración 2. Cambios en el objetivo de las normas referidas a la actividad agropecuaria

Objetivo en la versión original (RT 56/2023)	Objetivo en la versión actual (RT 59/2024)
Desarrollar normas para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar en notas aplicables a: 1. Los activos biológicos, excepto los destinados a ser utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones. Alcanza por lo tanto a los activos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de las operaciones.	Se elimina la excepción que se consagraba en relación a los activos biológicos, por lo que el desarrollo de estas normas alcanza a la totalidad de ellos, se encuentren destinados a la venta o consumo en el curso normal de las operaciones o a su uso como factores de producción en el curso normal de las operaciones.

2. Productos agropecuarios en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena.	
---	--

No resultaba lógica la exclusión de los activos destinados a ser utilizados como factores de la producción, asimilándolos al tratamiento que la NUA otorga a la generalidad de los bienes de uso, considerando las especiales características de estos activos, más allá que desde el punto de vista de su empleo puedan ser asimilables. Es, por lo tanto, adecuada esta modificación, por lo que coherentemente con ella se han agregado los criterios que específicamente corresponden a su medición, tal como lo veremos posteriormente en este trabajo.

Destacamos, además, aunque no constituya una modificación respecto a la norma original, que los productos agropecuarios solo son alcanzados por estas normas hasta el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena. En consecuencia, las normas relacionadas a su medición se limitan únicamente a la inicial, cuestión que también desarrollaremos en este trabajo.

2. Alcance de estas normas

Es definido en los párrafos 1022 y 1023. En el primero de ellos no se aprecia modificación alguna en relación a la versión original. De todos modos, es importante enfatizar que este párrafo, al complementar al anterior, al que analizamos en el apartado precedente de este trabajo, en relación a la contabilización de otras partidas vinculadas con la actividad agropecuaria distintas de las referidas en ese párrafo, identifica explícitamente los activos que están excluidos de ellas, tales como, por ejemplo, la tierra agropecuaria y los productos agropecuarios después del punto de cosecha o recolección. Señala al respecto que una entidad aplicará las restantes secciones de la presente resolución técnica u otras normas contables.

Surge, entonces al respecto:

1. Para la tierra agropecuaria son aplicables las normas establecidas para los bienes de uso en general en los párrafos 313 a 358 de la RT 54/2022.
2. Para los productos agropecuarios, luego de su reconocimiento inicial, se considerarán las disposiciones contenidas en los párrafos 287 a 312. Esta exclusión cambió sustancialmente el criterio que sustentaba la resolución técnica (RT) 22/2004, primera norma referida a la contabilidad agropecuaria emitida en el país, la que tanto en su versión original como en la modificada por la resolución técnica (RT) 46/2017 alcanzaba a estos productos hasta el momento de su baja por venta o transformación en materias primas para una actividad industrial integrada a la entidad.

El párrafo 1023 complementa al anterior, refiriéndose puntualmente al tratamiento a otorgar a los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones, los que en la versión original estaban excluidos del alcance de esta sección. Reseñamos seguidamente las disposiciones que en este párrafo se consignaban en la RT 56/2023 y las que ahora rigen a partir de la sanción de la RT 59/2024.

Ilustración 3. Cambios en el tratamiento contable establecido para los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones

Tratamiento en la versión original (RT 56/2023)	Tratamiento en la versión actual (RT 59/2024)
Aplicará lo establecido en los párrafos: 1. 1025 para su reconocimiento. 2. 1026 para su medición inicial. 3. 1029 para su medición posterior. Podrá aplicar este capítulo para su	Aplicará lo establecido en los párrafos: - 1025 para su reconocimiento; - 1026A para su medición inicial; - 1029 para su medición posterior. Podrá aplicar este capítulo para su

presentación y revelación en notas, según se describe en el inciso b) del párrafo 1033 (el destacado nos pertenece).

presentación y revelación en notas, según se describe en el inciso b) del párrafo 1033 (el destacado nos pertenece).

Como puede observarse, se modifica la referencia al párrafo a considerar para la medición inicial de estos activos, dada la incorporación de un nuevo párrafo identificado como 1026A, el que luego analizaremos.

3. Definiciones

Incluidas en el párrafo 1024, han sido sistematizadas sobre la base de agrupamientos basados en un denominador común. Surge así la siguiente organización de las definiciones.

Ilustración 4. Definición de actividad agropecuaria e identificación de sus aspectos esenciales

Definición común a todos los conceptos	Comentario
<i>Actividad agropecuaria:</i> producción de bienes económicos mediante la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales; incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico. La intervención del hombre en la gestión del desarrollo biológico implica que la cosecha, recolección u obtención de recursos no gestionados previamente y que sean meramente extractivas no constituyen actividad agropecuaria.	De esta definición surge que para que una actividad pueda ser calificada como agropecuaria, se requiere: 1. Que su objetivo sea la producción de bienes mediante la transformación biológica de plantas o animales. 2. Que esa transformación sea gestionada por la entidad que posee el control de los beneficios económicos de dichos bienes.

A partir de este común denominador surgen agrupamientos de las definiciones de conceptos inherentes a esta actividad, a los que para un mejor ordenamiento y claridad en su lectura, hemos sintetizado en la siguiente ilustración.

Ilustración 5. Agrupamiento de las definiciones de conceptos aplicables en la normativa relacionada con la actividad agropecuaria

Grupos de definiciones	Contenido de acuerdo con la RT 59/2024	
	Conceptos abarcados	Subconceptos
Definiciones relacionadas con activos biológicos y productos agropecuarios	Activos biológicos (en general).	Activos biológicos en desarrollo. Activos biológicos producidos o terminados.
	Activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones.	Animales productores. Animales reproductores. Plantas productoras.
	Productos agropecuarios.	No existen.
Definiciones relacionadas con el proceso de desarrollo o	Desarrollo (transformación) biológico.	No existen.
	Etapa inicial del desarrollo biológico.	

transformación	Etapa posterior del desarrollo biológico.	
Otras definiciones	Gastos estimados en el punto de venta.	No existen.
	Ingresos por producción agropecuaria.	
	Obtención de productos agropecuarios.	

No existen cambios en relación a las definiciones brindadas en la versión original. Remitimos a ellas al lector interesado, dada la importancia que revisten para la aplicación de las normas que se desarrollan en los párrafos siguientes de la sección.

4. Reconocimiento de activos específicos de la actividad

4.1. Medición inicial

4.1.1. Activos biológicos

A la versión original consignada en el párrafo 1026, se ha agregado el párrafo 1026A, en el que se desarrollan las disposiciones que en relación a esta medición corresponden a activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones, dada la inclusión que de ellos ahora se contempla. Analizamos seguidamente las disposiciones contenidas en estos dos párrafos.

4.1.1.1. Modificaciones introducidas por la RT 59/2024 en relación al contenido en la versión original (RT 56/2023) al párrafo 1026

Las mediciones iniciales previstas en este párrafo refieren a los siguientes activos biológicos:

- adquiridos;
- en desarrollo;
- producidos o terminados;
- recibidos mediante aportes o donaciones, y
- recibidos mediante trueques o canjes.

En ellas, solo se observan cambios en la referida a los que se encuentran en desarrollo. En efecto, la versión original únicamente contemplaba su medición en función del costo de producción, mientras que la versión modificada dispone que los activos biológicos en desarrollo, **según corresponda**, sean medidos en función de su costo de producción o bien a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, criterio agregado por la RT 59/2024 para la situación que consideraremos a continuación, sobre la base de los criterios que fueron establecidos desde la primera norma sancionada en la Argentina para la actividad agropecuaria.

Ilustración 6. Medición inicial de activos biológicos en desarrollo

Norma contable	Identificación de las etapas de desarrollo biológico	Criterios aplicables
RT 22/2004 original	Desarrollo incipiente.	Costo de reposición de los insumos incurridos en su producción.

	Desarrollo avanzado.	Valor descontado de los ingresos netos futuros esperados.
RT 22/2004, versión RT 46/2017	Desarrollo incipiente.	Costo de reposición de los insumos incurridos en su producción.
	Desarrollo avanzado.	Valor razonable neto de los gastos estimados en el punto de venta.
RT 54/2022, texto ordenado según RT 56/2023	No se identificaban etapas de desarrollo.	Costo de producción.
RT 54/2022, texto ordenado según RT 59/2024	Desarrollo incipiente.	Costo de producción.
	Desarrollo avanzado.	Valor razonable neto de los gastos estimados en el punto de venta.

Surgen de esta ilustración las siguientes apreciaciones:

1. Para la primera etapa de desarrollo, la RT 22/2004, en su versión original y en la modificada por la RT 46/2017, sustentaba el criterio basado en el costo de reposición de los insumos incurridos en su producción, cuya aplicación daba lugar al reconocimiento de un resultado de tenencia que, en nuestra opinión, podía calificarse de imprudente, en tanto aún no se había avanzado suficientemente en el proceso de generación de la ganancia requerido para este reconocimiento por parte del marco conceptual. Dado lo incipiente del desarrollo en esta etapa, aún se encuentran pendientes de resolución numerosos riesgos e incertidumbres que nos inducían a considerar imprudente el reconocimiento de esa medición y sus consiguientes resultados.
2. Para esa misma etapa de desarrollo biológico, la RT 56/2023 introdujo la medición sobre la base del costo de producción en reemplazo de la que su antecesora practicaba al costo de reposición. De este modo:
 - a) Eliminó la posibilidad de practicar la revaluación a costos actuales de los insumos incurridos en la producción de estos bienes. Se evita así el reconocimiento del resultado de tenencia al que, como hicimos mención en el punto anterior, considerábamos de inoportuno reconocimiento.
 - b) Se reemplaza la errónea denominación de costo de reposición, que corresponde al precio actual de bienes adquiridos por la más precisa de costo de producción, asignable a la medición basada en los distintos insumos incurridos para la producción, dado que precisamente la propia producción constituye el origen de estos activos biológicos en desarrollo. En realidad, a la medición que anteriormente establecía la RT 22/2004 debería habérsela denominado "costo de reproducción", reemplazada ahora por el costo de producción, conforme a lo que exponemos en el anterior inciso a) y en el presente inciso b).
3. No distinguiendo la RT 56/2023 etapas de desarrollo biológico para estos activos biológicos en desarrollo, la medición basada en el costo de producción introducida a esta norma contable se extendió a todo el período abarcado por el crecimiento de estos activos, es decir, desde su implantación inicial hasta la culminación de ese proceso al producirse la obtención del correspondiente producto agropecuario.
4. Finalmente, la RT 59/2024 restableció la separación de las etapas del desarrollo biológico que consideraba la RT 22/2004, manteniendo la medición basada en el costo de producción que introdujera la RT 56/2023 para la primera de ellas y adoptando nuevamente la asignación

del valor razonable neto de los gastos estimados en el punto de venta para la segunda, tal como con anterioridad surgiera de las normas de la RT 46/2017. Este es el sentido que otorgamos a la expresión “según corresponda” que hemos destacado en la nueva redacción de este inciso del párrafo 1026, dado que una u otra medición no son alternativas, sino aplicables en función de la etapa de desarrollo en la que se encuentren los activos sujetos a la medición. En consecuencia, en el marco normativo de la RT 59/2024, el reconocimiento de resultados generados por los activos biológicos en desarrollo seguirá el siguiente tratamiento:

- a) En la primera etapa, el crecimiento aún no ha alcanzado la cuantía necesaria para proceder al reconocimiento de ingreso alguno por transformación biológica, por lo que se mantendrá la medición al costo de los insumos incurridos en su producción hasta el momento de la medición, inhibiéndose de este modo el reconocimiento de resultado alguno.
- b) En la segunda etapa, el crecimiento obtenido ya permite reconocer el aludido ingreso, registrándose entonces como un ingreso por producción.

4.1.1.2. Medición inicial de los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones de acuerdo con el párrafo 1026A

Dada la incorporación de estos activos a las normas de esta sección, se hizo necesario el agregado de este párrafo complementario del anterior, disponiéndose el empleo de alguno de los siguientes criterios, según corresponda:

- a) al costo de adquisición, o
- b) sobre la base de su costo atribuido, determinado:
 - i) en el caso de animales productores o reproductores: de acuerdo con su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, en el momento en que comienza su utilización como tales;
 - ii) en el caso de las plantas productoras, en función de su costo de producción.

Los destacados que practicamos antes de esta enunciación de criterios y en el adverbio “o” que se intercala entre ambos nos pertenecen, pretendiendo así enfatizar el carácter de alternativos que ellos revisten. De todos modos, adoptado el criterio basado en el costo atribuido, para los animales productores o reproductores, en un caso, y para las plantas productoras, en el otro, los criterios de medición son exclusivamente los que este nuevo párrafo señala en los respectivos puntos de su inciso b).

Dadas las diferencias que se verifican en estos criterios referidos a la medición inicial de los animales productores [2] o reproductores respecto a los que se encontraban contenidos en la versión de la RT 22/2004 modificada por la RT 46/2017, hemos considerado conveniente reseñar estos últimos a fin de realizar el correspondiente cotejo.

Ilustración 7. Medición inicial de activos biológicos en desarrollo prevista por la resolución técnica 22/2004, versión modificada por la RT 46/2017

Animales reproductores (y productores, ha agregado la RT 59/2024)	Con mercado activo	En su etapa inicial de producción: costo de reposición directo de mercado.
		En etapas de producción posteriores a la inicial: costo de reposición indirecto de mercado.
	Sin mercado activo	Valor razonable (sin deducir gastos de venta) o bien costo original neto de depreciaciones acumuladas.

Cotejando estos criterios con los contenidos por el párrafo 1026A reseñados anteriormente, surgen las siguientes diferencias:

1. Para animales productores o reproductores, el aludido párrafo adopta como único criterio aplicable el del valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, sin distinguir entre animales que cuentan o no con mercado activo, ni la etapa de producción en la que se encuentran. En nuestra opinión:

a) La adopción de un único criterio de medición con prescindencia del mercado en el que se comercializan estos animales y la etapa de producción en la que se encuentran es adecuada, en términos de simplificación de tareas para las entidades emisoras de estos estados contables, como asimismo de la uniformidad de la información que en estos estados se brinda.

b) Por el contrario, el criterio adoptado no nos resulta razonable dado que, tratándose de activos no destinados a la venta, sino a ser utilizados como factor de la producción, la medición debería basarse en el valor razonable sin la deducción de gastos estimados en el punto de venta, dado que este no es el destino de estos animales.

2. Para las plantas productoras, este párrafo de la RT 59/2024 ha mantenido el que se incluía en la RT 46/2017, continuidad que nos parece adecuada, dado que la medición en función del costo de producción impide el reconocimiento de resultados de tenencia muy anticipados al proceso de generación de la ganancia. Considérese al respecto la extensa vida de la generalidad de estas plantas productoras, habitualmente consistentes en árboles frutales, y la consiguiente existencia de riesgos inherentes a su efectiva utilización y producción. Por su parte, las praderas perennes, también integrantes de estas plantas, si bien no poseen la misma vida útil que esos árboles, se ven afectadas también por los mencionados riesgos.

4.1.1.3. Productos agropecuarios

Conforme al párrafo 1030, estos productos se miden al momento de la cosecha, recolección, obtención o faena a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta, tal como lo estableciera también la versión original en la RT 56/2023.

Cabe recordar al respecto la relación existente entre esta medición y la basada en el valor neto de realización, que sustentara la RT 22/2004 antes de los cambios que le introdujera la RT 46/2017. Sus respectivas cuantificaciones surgen de los siguientes cálculos.

Ilustración 8. Mediciones basadas en el valor neto de realización y en el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta

Valor neto de realización	Valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta
Valor de cotización obtenido generalmente en un mercado activo, previo a toda deducción de gastos, menos: - Gastos de traslado al punto de venta. - Gastos estimados en el punto de venta.	Valor razonable neto de los gastos de traslado al punto de venta menos gastos estimados en el punto de venta.

Por lo tanto, y dado que el valor razonable en estos casos surge también de la cotización obtenida

en un mercado activo, se concluye que la diferencia entre ambos criterios no es significativa.

4.2. Medición posterior

4.2.1. Activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de las operaciones

Tal como se verifica en el párrafo 1027, no existe ninguna modificación entre las disposiciones contenidas en la RT 56/2023 y las establecidas por el párrafo de la RT 59/2024. Las reseñamos a continuación.

Ilustración 9. Medición posterior de activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de las operaciones

Activos biológicos	Medición posterior
En desarrollo durante la fase inicial de esa etapa, que sean plantas: (el destacado nos pertenece)	Costo de producción.
Restantes activos biológicos:	<ol style="list-style-type: none">1. Si la entidad es pequeña, podrá utilizar el costo de adquisición o costo de producción, según corresponda.2. Si la entidad es mediana, podrá utilizar el costo de adquisición o costo de producción, según corresponda, en la medida en que estimar el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta, implique un costo o esfuerzo desproporcionado, según la evaluación establecida en el párrafo 83.3. En los demás casos, a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

Estas disposiciones ameritan los siguientes comentarios:

1. La consideración de activos biológicos en desarrollo durante la fase inicial de esa etapa, en tanto que plantas considera el hipotético caso de estos activos que habiendo ya sido objeto de su medición inicial, en una posterior medición practicada a la fecha de cierre de un período contable, permanecen aún en esa etapa inicial de desarrollo. Subsiste, entonces, la medición al costo original de los insumos incurridos en su producción, obviamente con la adición de los costos de los insumos incurridos entre ambas fechas de medición. Se trata de sementeras agrícolas o frutales que se encuentran en la mencionada etapa de desarrollo.
2. Los restantes activos biológicos identificados por exclusión respecto a los anteriores, incluyen:
 - a) Las sementeras a las que hicimos alusión en el punto anterior, ahora en su etapa avanzada de desarrollo biológico.
 - b) Los animales destinados a la venta.

En relación a los productos agropecuarios, conforme al párrafo 1031, su medición después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena se practicará sobre la base de lo establecido en la sección "Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados)", desarrolladas desde el párrafo 287 al 312. En el apartado II de este trabajo ya habíamos hecho mención a la aplicación de las normas comunes a la generalidad de los bienes de cambio y no a las disposiciones específicas contempladas en esta sección.

5. Contratos de compra o venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro

Esta cuestión, introducida por la RT 56/2023 en el párrafo 1032, no ha sido modificada por la RT 59/2024, considerándose al respecto las siguientes posibilidades.

Ilustración 10. Tratamiento contable de los contratos de compra o venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro previsto en el párrafo 1032

Situaciones contempladas	Tratamiento contable previsto
Cuando la entidad celebre alguno de estos contratos con la intención de cancelarlos mediante la entrega o recepción de los activos biológicos o productos agropecuarios, porque los emplea en su actividad:	No reconocerá tales contratos excepto que se conviertan en contratos onerosos, en cuyo caso aplicará la sección "Compromisos que generan pérdidas (contratos de carácter onerosos)", contemplados en los párrafos 527 a 531.
De no ser esa la intención:	Evaluará si tales contratos califican como instrumentos derivados, en cuyo caso aplicará la sección "Instrumentos derivados y operaciones de cobertura", que abarca los párrafos 990 a 1020.

En consecuencia, en el primero de los supuestos, salvo que se conviertan en contratos onerosos, es decir, potenciales generadores de pérdidas, estos contratos no calificarán como a futuro, formando parte, entonces, de la operatoria de la entidad alcanzada por las normas contables de esta sección. Por el contrario, de revestir ese carácter o bien de calificar como instrumentos derivados, las respectivas remisiones explicitadas en ese párrafo las excluyen del empleo de estas normas.

6. Presentación

Reseñamos seguidamente las normas de exposición en los estados contables instauradas para la actividad agropecuaria.

Ilustración 11. Presentación de la información contable referida a la actividad agropecuaria

Párrafos	Destino de las normas	Contenido de las normas
1033	Estado de situación patrimonial	<ol style="list-style-type: none"> Presentará un rubro específico de "activos biológicos". Podrá presentar los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones: <ol style="list-style-type: none"> en un rubro específico o dentro del rubro "bienes de uso" (discriminándolos como una clase separada). Presentará los productos agropecuarios dentro del rubro "bienes de cambio", disposición esta que fue agregada por la RT 59/2024.
1034 y 1035	Estado de resultados	<p>Una entidad que mida sus activos biológicos a valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta presentará el resultado de la producción agropecuaria, procedente de considerar el ingreso por la producción y sus costos asociados, en el cuerpo del estado de resultados del siguiente modo:</p> <ol style="list-style-type: none"> Cuando la actividad agropecuaria sea la predominante

		<p>respecto del conjunto de las restantes actividades: en primer lugar.</p> <p>2. En los restantes casos: 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.</p> <p>3. Una entidad presentará los ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio) de conformidad con la sección "Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)".</p>
1036 y 1037	Revelación en notas	<p>Una entidad revelará en notas:</p> <p>1. Las políticas contables empleadas y los criterios de medición aplicados para medir los activos biológicos y los productos agropecuarios en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena.</p> <p>2. Las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en el valor razonable.</p> <p>3. El grado de incertidumbre asociado al proceso de medición del valor razonable de sus activos biológicos y de sus productos agropecuarios en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena.</p>

La única modificación en relación a las disposiciones oportunamente emitidas por la RT 56/2023 es la destacada en esta ilustración, es decir, la referida a la presentación de los productos agropecuarios dentro del rubro bienes de cambio, imposición acorde a la medición de estos productos dispuestas en esta sección.

Las disposiciones de los párrafos 1034 y 1035 referidas al estado de resultados provienen de requerimientos similares a los contemplados en la RT 22/2004.

7. Conclusiones

Tal como surge de los conceptos vertidos en este trabajo, la sección destinada a establecer las normas contables referidas a la actividad agropecuaria ha limitado el alcance de las disposiciones que instaurara la RT 22/2004 desde su primera versión. No obstante, los cambios introducidos por la RT 59/2024 han restaurado algunos de los aspectos que fueran eliminados por la RT 56/2023, específicamente los relacionados con los activos biológicos reservados para su utilización como factor de la producción de bienes destinados a la venta.

Sin embargo, estas limitaciones, en nuestra opinión, han quitado parte de la riqueza que originalmente tenían las normas contables destinadas a esta actividad, pudiendo llegarse al extremo en el caso de una entidad pequeña que opte por las simplificaciones que le son permitidas, no incluya en su estado de resultados partida específica alguna relacionada con esta actividad.

[1] Véase nuestro artículo "La contabilidad agropecuaria en la Norma Unificada Argentina de Contabilidad" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - Año XI - N° 62 - agosto/2023 - págs. 41/54 - Cita Digital EOLDC108289A

[2] La mención a los animales productores a los fines de su medición inicial ha sido agregada por la RT 59/2024, salvando así la omisión incurrida al respecto por parte de la RT 46/2017