

TÍTULO:	RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 46 - NUEVO TEXTO DE LA RT 22, MODIFICACIONES A LA RT 17 Y RT 9
AUTOR/ES:	Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XIX
PÁGINA:	-
MES:	Abril
AÑO:	2018
OTROS DATOS:	-

CARLOS J. SUBELET
MARÍA C. SUBELET

RESOLUCIÓN TÉCNICA (FACPCE) 46 - NUEVO TEXTO DE LA RT 22, MODIFICACIONES A LA RT 17 Y RT 9

La Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó en diciembre/2017 la [resolución técnica 46](#), que aprueba el nuevo texto de la [resolución técnica 22](#), así como también modificaciones de adecuación a las [resoluciones técnicas 9](#) y [17](#). Los autores analizan en esta colaboración las modificaciones aprobadas.

I – INTRODUCCIÓN

En marzo/2004, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas aprobó la [RT 22](#) *Normas contables profesionales: actividad agropecuaria*, que establece normas específicas relativas a la medición y exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria.

Si bien la [RT 22](#) trató de buscar la mayor armonización posible con la NIC 41 *Agricultura*, existen diferencias entre ambas, las cuales están detalladas en el Anexo I a la norma nacional.

Posteriormente, en junio/2009, la FACPCE emitió la [RT 27](#) mediante la cual se introdujeron modificaciones al conjunto de normas contables distintas de la [RT 26](#) de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), entre las cuales se encontraba la [RT 22](#).

Desde entonces, se han registrado modificaciones a la NIC 41 generando nuevas diferencias con la [RT 22](#) a la vez que se ha planteado la necesidad de simplificar las normas de medición contenidas en esta última. Todo ello dio lugar a que en diciembre/2016 la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobara para su discusión pública el proyecto 38 de resolución técnica (P38RT) *Modificaciones a la [RT 22](#) "Normas contables profesionales: actividad agropecuaria" y a la [RT 17](#) "Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general"*.

Luego del proceso de discusión y tomando en cuenta las respuestas recibidas, en diciembre/2017 la Junta de Gobierno de la FACPCE aprobó la [RT 46](#) *Nuevo texto de la [RT 22](#) "Normas contables profesionales: actividad agropecuaria", modificaciones a la [RT 17](#) "Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general" y a la [RT 9](#) "Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios"*.

En esta colaboración, analizaremos las principales modificaciones.

II - DESARROLLO

1. Modificaciones al cuerpo de la [RT 22](#)

1.1. Objetivo

La [RT 46](#) modifica el objetivo de la [RT 22](#) para aclarar que los criterios de medición y pautas de exposición se aplican a:

- a) los activos biológicos generados y/o utilizados en la actividad agropecuaria y a aquellos destinados a la venta;
- b) los productos agropecuarios obtenidos en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena y
- c) los resultados atribuidos a la producción agropecuaria, cuyos componentes principales son los resultados generados por la transformación biológica.

Con el agregado se corrige uno de los errores de redacción de la [RT 22](#) original cuyo objetivo indicado era de menor alcance al que efectivamente mostraba el contenido de la norma.

1.2. Actividad agropecuaria

La nueva definición de actividad agropecuaria incluye un segundo párrafo aclaratorio de cuál es el alcance de la intervención del hombre en la gestión del desarrollo biológico, basado en la NIC 41 párrafo 6 (b).

Del agregado se desprende que la actividad agropecuaria requiere de manera ineludible la intervención previa del hombre en la gestión del desarrollo biológico.

En los siguientes ejemplos ilustramos este concepto.

	Es actividad agropecuaria	No es actividad agropecuaria
Tala	Bosques cultivados	Bosques naturales
Pesca	Peces criados en piscifactorías	Peces salvajes

1.3. Alcance de la norma

En esta sección se realizan tres importantes modificaciones.

En primer lugar, se suprime la referencia a la posibilidad del reconocimiento de una desvalorización del factor de producción tierra afectada a uso agropecuario como consecuencia de dicho uso.

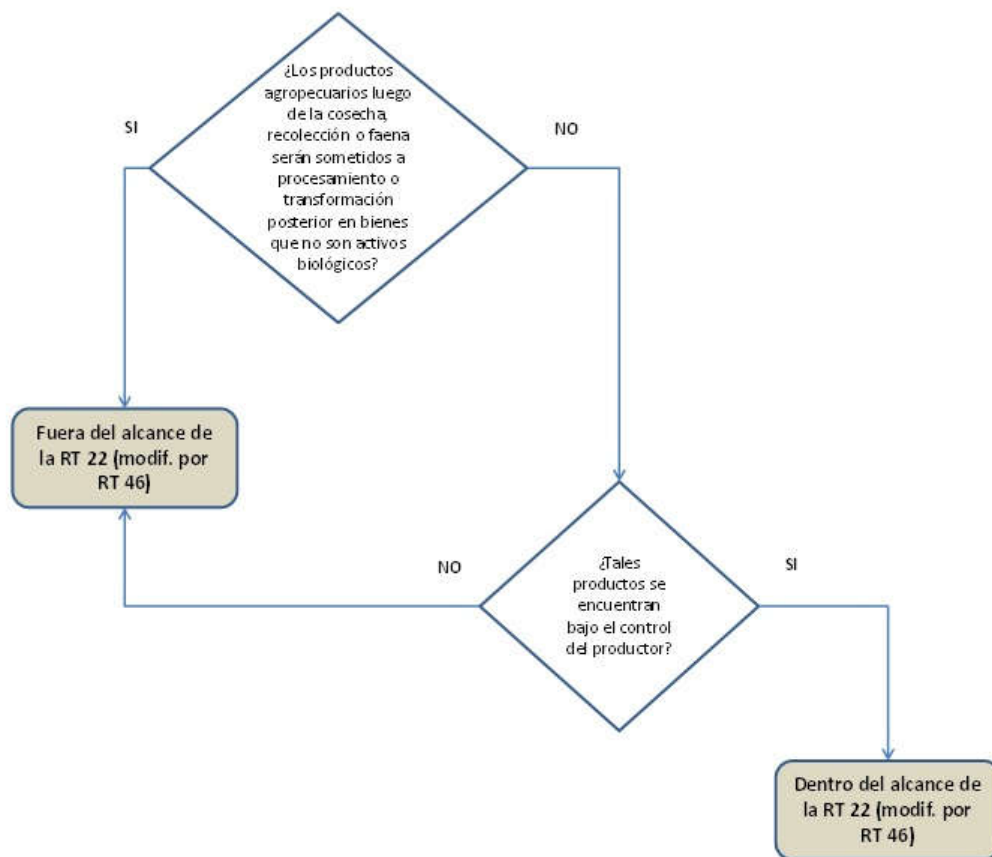
En segundo lugar, la [RT 46](#) marca una división de los productos agropecuarios luego de la cosecha, recolección o faena y que no serán sometidos a procesamiento o transformación posterior en bienes que no son activos biológicos sobre la base de si los productores poseen o no el control sobre ellos, quedando fuera del alcance de la [RT 22](#) (modificada por la [RT 46](#)) los que no se encuentran bajo el control del productor.

Si bien la norma no aclara qué se entiende por control, entendemos que es razonable interpretar que ello se refiere a la capacidad que tenga el productor de disponer de los productos.

Finalmente, diremos que la [RT 46](#) expresamente indica que el hecho de que los productos agropecuarios estén físicamente en instalaciones de terceros sin que se los haya vendido no implicaría la pérdida del control sobre ellos.

En la figura 1 se ilustra cuáles son los productos agropecuarios dentro y fuera del alcance de la [RT 22](#) (modificada por la [RT 46](#)).

Figura 1 - Productos agropecuarios dentro y fuera del alcance de la [RT 22](#) (modificada por [RT 46](#))



1.4. Definiciones de la norma

La Sección 5 *Definiciones* de la [RT 22](#) es una de las que más modificaciones ha experimentado con la [RT 46](#).

1.4.1. Activo biológico

La definición corregida de activo biológico hace mención a los tres estados posibles de dicho activo: en desarrollo, en producción o terminados. La definición anterior hacía referencia a “en crecimiento”, en lugar de “en desarrollo”. Con la modificación aprobada se la armoniza con el concepto de “activos biológicos en desarrollo” incluido en la propia [RT 22](#).

1.4.2. Activos biológicos en desarrollo

La definición corregida de activos biológicos en desarrollo hace mención a que son los activos biológicos que aún no completaron su desarrollo biológico, por lo cual no pueden considerarse como “en producción, consumibles o terminados”. La definición anterior refería solo a aquellos que no se consideran “en producción”.

1.4.3. Activos biológicos terminados

La definición modificada de activos biológicos terminados incorpora una oración cuya finalidad es aclarar que al momento de considerar el proceso de desarrollo biológico también es necesario tener en cuenta el ciclo operativo de la actividad que desarrolla el ente. Así es que, por ejemplo, para un vivero, los plantines de árboles frutales de duraznos destinados a la venta serían un activo biológico terminado, pero para un establecimiento de producción de frutas que cultiva sus propios plantines, solo lo serían los árboles en condiciones de producción.

1.4.4. Animales reproductores

Como novedad, se incorpora la siguiente definición:

“Animales reproductores: son aquellos animales machos o hembras destinados a la procreación de nuevos individuos de su especie, desde su categorización como tales por la entidad y hasta que dejan de estarlo”.

1.4.5. Contrato oneroso

La [RT 46](#) incorpora la definición de contrato oneroso que es un concepto tomado de las NIIF y que es luego utilizado en la nueva Sección 8.1 *Contratos de venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro*.

La definición incorporada es la siguiente:

“Contrato oneroso: se considera oneroso aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conllevan exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo”.

1.4.6. Desarrollo biológico

Otro agregado es la siguiente definición:

"Desarrollo biológico: comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos".

Este concepto era ya utilizado en reiteradas oportunidades en la [RT 22](#) original a pesar de no estar definido en ella.

Al respecto, es importante destacar que esta definición dada a "desarrollo biológico" por la [RT 46](#) es la misma que la NIC 41 acuerda al término "transformación biológica".

Ahora bien, la [RT 46](#) conserva la definición de transformación biológica contenida en la [RT 22](#) original, que es la siguiente:

"Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos".

Si se comparan las definiciones acordadas a ambos términos, puede advertirse que la única diferencia se refiere al empleo en una de la expresión "degradación" y en la otra de "deterioro". Dado que degradar⁽¹⁾ y deteriorar⁽²⁾ se refieren a un mismo concepto, somos de la opinión de que tienen un mismo significado y no alcanzamos a vislumbrar la razón para utilizar dos expresiones para un mismo concepto.

1.4.7. Etapa inicial de desarrollo biológico

Se realiza una ligera modificación de su redacción, adoptándose la siguiente:

"Etapa inicial de desarrollo biológico: es la etapa que abarca desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas".

La nueva definición hace referencia a "estimaciones técnicas de valoración adecuadas" entendiendo por tales aquellas que también impliquen una información representativa del fenómeno que buscan capturar.

1.4.8. Etapa posterior de desarrollo biológico

A la etapa que sigue a la inicial de desarrollo biológico, la [RT 46](#) la denomina "etapa posterior de desarrollo biológico".

La siguiente es la definición adoptada:

"Etapa posterior de desarrollo biológico: abarca desde el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas, hasta que se transforme en un producto agropecuario".

La nueva definición aclara que la etapa de desarrollo biológico finaliza en el momento en el que el activo biológico se transforma en un producto agropecuario.

1.4.9. Gastos estimados en el punto de venta

La RT 46 agrega la siguiente definición:

"Gastos estimados en el punto de venta: son los gastos directos relacionados con la venta en que incurre el vendedor desde el momento en que los bienes están en condiciones de ser vendidos hasta que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes vendidos a su comprador. Incluye entre otras comisiones, impuestos sobre la venta y seguros. Los fletes para llevar los productos al mercado en que se comercializan no se incluyen porque ya son considerados en la medición del valor razonable".

Esta definición es muy útil dado que se adopta como criterio de medición el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta, permitiendo identificar cuáles son los conceptos que se deducen.

1.4.10. Obtención de productos agropecuarios

Se introduce una modificación por parte de la [RT 46](#), quedando redactada de la siguiente manera:

"Obtención de productos agropecuarios: es la separación de los frutos de un activo biológico o la interrupción de su proceso vital. En las distintas actividades agropecuarias adopta el nombre específico 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".

La nueva definición aclara que forman parte de las actividades de obtención de productos agropecuarios los procesos de adecuación de tales productos que fueran necesarios para su posterior conservación o venta en condiciones técnicamente aceptables. Así, por ejemplo, el proceso de lavado de la lana luego de la esquila para ponerlo en condiciones de venta formaría parte de la obtención de la lana.

1.4.11. Plantas productoras

La RT 46 incorpora a la [RT 22](#) la siguiente definición:

"Plantas productoras: son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan durante más de un período y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. Son activos biológicos en desarrollo mientras no alcanzan la capacidad de producir sus frutos en cantidades y calidades aptas para su comercialización y son activos biológicos en producción a partir de dicha etapa. No son plantas

productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo, los bosques cultivados para producir madera o pasta para papel)”).

La primera oración de la definición está basada en la contenida en la NIC 41.

La segunda oración aclara cómo se los clasifica de acuerdo con el grado de avance de su transformación biológica. Así es que:

- a) son *activos biológicos en desarrollo* hasta que alcancen el estado de producción de frutos en cantidades y calidad aptas para su comercialización y
- b) son *activos biológicos en producción* a partir de alcanzar dicho estado.

Finalmente, se aclara en la última oración que no se incluye en la definición de plantas productoras las que serán cosechadas como productos agrícolas.

1.4.12. Producción

La RT 46 modifica la definición de producción contenida en la [RT 22](#) original para aclarar que el incremento en el valor asociado con la producción se refiere a los activos biológicos que experimentan la transformación biológica.

1.4.13. Productos agropecuarios

Se realiza una ligera modificación a la definición para aclarar que es el producido resultante de la acción de obtención de productos agropecuarios.

1.4.14. Valor razonable (para la actividad agropecuaria)

La RT 46 cambia el criterio de medición de valor neto de realización por el del valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

Frente a ello, se incluye la siguiente definición:

“Valor razonable (para la actividad agropecuaria): es el precio que se recibiría por la venta de un activo en el mercado principal (o más ventajoso en caso de no existir un mercado principal) en la fecha de la medición, en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida), independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración. Si no existen precios directamente observables en el mercado se deben utilizar las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables. El valor razonable debe considerar la ubicación física de los activos y por ende los costos de transportarlos hasta los mercados que se utilicen como referencia. No se considerarán para la medición a valor razonable los contratos de venta a futuro que se hubieran celebrado con ánimo de entregar los productos en cumplimiento del contrato”.

1.4.15. Ejemplos de activos biológicos, sus correspondientes productos agropecuarios y productos resultantes de su procesamiento

La [RT 46](#) incorpora la tabla de ejemplos de activos biológicos, productos agrícolas y productos que resultan del procesamiento tras la cosecha o recolección incluida en el párrafo 4 de la NIC 41.

A continuación, transcribimos el agregado:

Ejemplos de activos biológicos, sus correspondientes productos agropecuarios y productos resultantes de su procesamiento: activos biológicos	Productos agropecuarios	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Bovinos	Reses faenadas	Hamburguesas, chacinados
Ovinos	Lana	Hilo de lana
Árboles de una plantación forestal	Árboles talados	Troncos, maderas
Ganado lechero	Leche	Quesos
Porcinos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Plantas de algodón	Algodón cosechado	Hilo de algodón, vestidos
Caña de azúcar	Caña cortada	Azúcar
Plantas de tabaco	Hojas recolectadas	Tabaco curado
Plantas productoras de té	Hojas recolectadas	Té
Plantas productoras viñedos	Uvas vendimiadas	Vino
Plantas productoras frutales	Fruta recolectada	Fruta procesada
Sementera de trigo	Trigo cosechado	Harina
Plantas productoras olivo	Aceitunas recolectadas	Aceite de oliva

1.5. Medición

La Sección 7 *Medición* de la [RT 22](#) modificada por la [RT 46](#) establece los criterios de medición contable de los activos biológicos y los productos agropecuarios sobre la base de su destino.

El siguiente cuadro resume el esquema de determinación de los criterios de medición aplicables.

Activos biológicos y/o productos agropecuarios	Subclasificación		Criterio de medición
Activos biológicos y productos agropecuarios destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad	Activos biológicos para los que existe un mercado activo en su condición actual		Valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.
	Productos agropecuarios	En el momento de su cosecha o recolección y los que se encuentren a la fecha de la medición controlados por los productores agropecuarios para su venta.	Valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.
		En caso de que la entidad que los produce utilice los productos agropecuarios como insumo de su producción agropecuaria o industrial.	De acuerdo con las Normas contables profesionales que fueran pertinentes.
	Activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado		Valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta. En caso de utilizar técnicas de valoración por no existir precios directamente observables en el mercado, el valor razonable se determinará: (i) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valoración que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo, flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); o (ii) al importe estimado a partir de una técnica de valoración que refleje el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo similar (conocido como costo de reposición). Si estos activos biológicos se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo biológico, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar. Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o impracticable, se usará como sucedáneo el costo original.
Activos biológicos y productos agropecuarios destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad	Activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado		Si bien no es frecuente que esta condición se verifique en los activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria, existen casos en donde las frecuencias de las transacciones son muy bajas, registrándose períodos muy prolongados en los que no se producen transacciones que permitan calificar a dichos mercados como activos. Si el ente puede obtener valores de mercado en la fecha de la medición contable o en fechas cercanas a ellas y estos valores representan razonablemente los valores a los que pueden ser comercializados sus bienes, deberá utilizar dichos valores como bases para la valuación a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta tanto de la producción como de los bienes en existencia, según corresponda.

		En caso contrario, se medirán al costo original.
Activos biológicos no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad	Animales reproductores	Se medirán a su costo de reposición en el mercado (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente). En el caso de animales reproductores para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero sí en una etapa anterior, se medirán al costo de reposición de un bien similar, pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, comercializado en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), neto de las depreciaciones acumuladas. En los raros casos de reproductores para los que no existe un mercado activo en ninguna de sus etapas, incluyendo aquellos animales de características especiales que no son fungibles con los de similar raza que se cotizan en mercados activos, el ente procurará información que, de un modo fiable y verificable, le permita determinar el valor razonable de acuerdo con el punto 7.1.4 de esta resolución técnica. En caso de que no pudiera obtenerla, la medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el animal comience la etapa de producción, se debe comenzar el cálculo de la depreciación. Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del modelo de revaluación descrito en la RT 17 .
	Plantas productoras	La medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de frutos, se debe comenzar el cálculo de la depreciación. Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del modelo de revaluación que se describe en la RT 17 .

Del cuadro precedente puede observarse que se ha realizado un reagrupamiento e introducido cambios significativos en cuanto a los criterios de medición, que analizaremos en las siguientes secciones.

1.5.1. Nuevos agrupamientos en la aplicación de los criterios de medición

La [RT 46](#) realiza una primera división en cuanto a la aplicación de los criterios de medición en:

- a) productos agropecuarios y activos biológicos destinados a la venta y a su consumo en el curso normal de su actividad, y
- b) activos biológicos no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad.

1.5.2. Productos agropecuarios y activos biológicos destinados a la venta y a su consumo en el curso normal de su actividad

En este agrupamiento, la [RT 46](#) marca una separación según se trate de:

- a) activos biológicos o
- b) productos agropecuarios.

a) Activos biológicos

En este caso, la [RT 46](#) marca una subdivisión en esta categoría según:

- a) si existe un mercado activo en su condición actual;
- b) si no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado; o

c) si no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado.

En el caso de los activos biológicos para los cuales existe un mercado activo en su condición, se medirán al valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

Para el caso de que no exista un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado, ha de medirse al valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta. Si no existieran precios directamente observables en el mercado, el valor razonable se determinará:

- a) al valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valoración que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros (por ejemplo, flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos); o
- b) al importe estimado a partir de una técnica de valoración que refleje el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo similar (conocido como costo de reposición).

Si estos activos biológicos se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo biológico, se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar.

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o impracticable, se usará como sucedáneo el costo original.

Finalmente, si no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado y el ente puede obtener valores de mercado en la fecha de la medición contable o en fechas cercanas a ellas y estos valores representan razonablemente los valores a los que pueden ser comercializados sus bienes, deberá utilizar dichos valores como bases para la valuación a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta tanto de la producción como de los bienes en existencia, según corresponda.

En caso contrario, se medirán al costo original.

b) Productos agropecuarios

Aquí, la [RT 46](#) establece una distinción según los productos fueran:

- a) destinados a la venta; o
- b) utilizados como insumo de su producción agropecuaria o industrial.

Para el caso a) anterior, deberá aplicarse el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta. Mientras que para el caso b), deberán aplicarse las normas de medición de la [Sección 5.5.4 de la segunda parte de la RT 17](#), [Secciones 4.1.5 de la segunda y tercera parte de la RT 41](#).

1.5.3. Activos biológicos usados como factor de la producción

En este agrupamiento, la [RT 46](#) marca una separación según se trata de:

- a) animales reproductores o
- b) plantas productoras.

a) Animales reproductores

En este caso, la [RT 46](#) marca como criterio de medición el costo de reposición en el mercado.

En el caso de animales reproductores para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero sí en una etapa anterior, se medirán al costo de reposición de un bien similar, pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial, comercializado en el mercado habitual donde opera el ente (con prescindencia de si el bien fue adquirido o producido por el ente), neto de las depreciaciones acumuladas.

En los raros casos de reproductores para los que no existe un mercado activo en ninguna de sus etapas, incluyendo aquellos animales de características especiales que no son fungibles con los de similar raza que se cotizan en mercados activos, el ente procurará información que, de un modo fiable y verificable, le permita determinar el valor razonable de acuerdo con el punto 7.1.4 de esta resolución técnica. En caso de que no pudiera obtenerla, la medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el animal comience la etapa de producción, se debe comenzar el cálculo de la depreciación.

Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del modelo de revaluación descrito en la [RT 17](#).

b) Plantas productoras

La [RT 46](#) dispone que la medición inicial se efectuará al costo original.

En cuanto a la medición posterior, marca como alternativas válidas:

- a) el costo original menos las depreciaciones calculadas a partir de la etapa de producción en volúmenes y calidad comercial de los frutos; o
- b) modelo de la revaluación de la [Sección 5.11.1.1.2. de la segunda parte de la RT 17](#).

En este agrupamiento es donde se ha realizado una gran simplificación de las normas de medición.

1.6. Otros aspectos

1.6.1. Contratos de venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro

La [RT 46](#) incorpora en la nueva Sección 8.1 *Contratos de venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro* normas específicas sobre el tratamiento de las ventas a futuro.

En primer lugar, se establece que los contratos que se hubieran celebrado con la intención de cancelar la obligación mediante la entrega de los productos objeto del mismo, no se reconocerán a menos que sean contratos onerosos.

Ello viene a significar que los mayores precios establecidos en estos contratos no son tenidos en cuenta en la medición del valor razonable ya que este último trata de reflejar las condiciones vigentes en el mercado, y los precios de estos contratos no necesariamente son representativos de ellas. No obstante ello, sí se los deben considerar cuando fueran de un valor tal que generasen que el contrato fuera oneroso.

En los casos de contratos onerosos, se lo mide a la fecha de cierre del período contable, por el valor actual de la erogación mínima necesaria para cancelarlo:

- a) pago de las penalidades contenidas en el contrato para su cancelación o
- b) neto entre los importes a percibir y el valor de los activos a entregar objeto del contrato.

Cuando no se hubieran celebrado con la intención de cancelar la obligación mediante la entrega de los productos objeto del mismo, estos contratos podrían calificar como instrumentos derivados y, en consecuencia, deberán reconocerse y medirse de acuerdo con la [RT 18](#).

1.6.2. Subsidios estatales

La [RT 46](#) incorpora en la nueva Sección 8.2 *Subsidios estatales* normas específicas sobre el tratamiento de los subsidios relacionados con la actividad comprendida en la norma, inspirada en los párrafos 34 y 35 de la NIC 41.

En el caso de que el subsidio estatal no estuviera sujeto al cumplimiento de condiciones futuras y se relacionara con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, se reconocerá en el resultado del período solo cuando dicho subsidio se convierta en exigible y su percepción sea altamente probable.

Si el subsidio estatal relacionado con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta está condicionado al cumplimiento de algunas condiciones en el futuro, incluyendo situaciones en las que el subsidio requiere que la entidad desarrolle o no desarrolle ciertas actividades, la entidad reconocerá el subsidio del gobierno en el resultado del período solo cuando se hayan cumplido las condiciones requeridas y su percepción sea altamente probable.

1.7. Exposición

1.7.1. Exposición en el estado de situación patrimonial

La [RT 46](#) modifica a la [RT 22](#) original para crear el rubro de “Activos biológicos” dentro del estado de situación patrimonial, en el cual han de incluirse tales activos con excepción de las plantas productoras, que se incluyen dentro del rubro de bienes de uso.

Asimismo, se requiere que en la información complementaria se presenten por separado las plantas productoras de los restantes bienes de uso.

En cuanto a los productos agropecuarios, la [RT 46](#) indica que deberán exponerse como bienes de cambio tanto se los destine a la venta como si se los destina como insumos del proceso de producción agropecuario o industrial.

1.7.2. Exposición en el estado de resultados

a) Reconocimiento de ingresos por producción

La [RT 46](#) modifica a la [RT 22](#) agregando la aclaración de que el ingreso por producción comprende:

- a) la valorización de los productos agropecuarios obtenidos al momento de la cosecha, recolección o faena desde la última medición anterior a valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta y
- b) la variación registrada durante el período en la valorización de los activos biológicos, resultante de su transformación biológica, a partir de la etapa posterior de desarrollo biológico hasta la medición al cierre del período si es anterior al momento de la cosecha, recolección o faena (ej.: activos biológicos de ciclos plurianuales).

b) Resultado de la producción agropecuaria

Atento a que se reemplaza el criterio de medición a valor neto de realización por el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, la [RT 46](#) modifica a la [RT 22](#) original para indicar que los resultados generados por el cambio de valor en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta de los productos agropecuarios controlados por sus productores y destinados a su venta, con posterioridad al momento de su cosecha, recolección o faena, no forman parte del resultado de la producción agropecuaria y deben exponerse en un rubro separado del estado de resultados a continuación de la determinación del margen bruto, denominado “Resultados por medición a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta”.

1.8. Fecha de vigencia y transición

La Sección 10 *Fecha de vigencia y transición* establece que:

- a) la [RT 46](#) se aplica para los estados contables de ejercicios anuales iniciados a partir del 1/1/2018 y para los estados contables de períodos intermedios correspondientes a dichos ejercicios;
- b) no se permite la aplicación anticipada de la [RT 46](#); y
- c) no se requiere que las entidades reformulen la información comparativa durante el primer ejercicio de aplicación de la [RT 46](#).

2. Modificaciones a la [RT 17](#)

2.1. Modificación del inciso f) de la Sección 4.1 (Criterios generales) referido a los bienes de uso y otros activos no destinados a la venta, excepto los correspondientes a activos biológicos

Se modifica para adecuarlo a la nueva [Sección 7.2.1 Animales reproductores de la RT 22](#) (modificada por la [RT 46](#)) que admite aplicar el modelo de la revaluación para la medición posterior a la inicial de tales activos.

2.2. Modificación del inciso f) de la sección 4.1 (Criterios generales) referido a los bienes de uso y otros activos no destinados a la venta, excepto los correspondientes a activos biológicos

Se suprime la exclusión de los activos biológicos en la segunda oración, que establece la medición posterior de los bienes de uso. Esta eliminación es concordante con la exclusión de los activos biológicos del rubro de bienes de uso.

2.3. Modificación de la Sección 5.5.1 (Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo)

Se modifica el título de esta sección agregando que los bienes "están destinados a su venta como tales".

2.4. Modificación de la Sección 5.5.4 (Bienes de cambio en general)

Se modifica la Sección 5.5.4 *Bienes de cambio en general* para excluir de los criterios de medición de esta sección a los:

- a) productos agropecuarios generados en el momento de la cosecha, recolección o su destino para la faena; y
- b) productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios y destinados a su venta.

De este modo, quedarán alcanzados por las normas de medición de la [RT 22](#) (modificada por la [RT 46](#)):

- a) los activos biológicos;
- b) los productos agropecuarios generados en el momento de la cosecha, recolección o su destino para la faena; y
- c) los productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios y destinados a su venta.

3. Modificaciones a la [RT 9](#)

3.1. Modificación de la Sección A.4 (Bienes de cambio en general) del Capítulo III (Estado de situación patrimonial)

La [RT 46](#) modifica este rubro para aclarar que se excluyen los activos biológicos, que pasan a formar un rubro aparte.

3.2. Nueva Sección A.5 [Activos biológicos (excepto plantas productoras)] del Capítulo III (Estado de situación patrimonial)

La [RT 46](#) incorpora la nueva sección, cuyo texto es el siguiente:

"A.5 Activos biológicos (excepto plantas productoras)

Son las plantas y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Se excluyen de este rubro las plantas productoras, que son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan durante más de un período y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo, los bosques cultivados para madera o pasta para papel). Estas se deben incluir en el rubro bienes de uso".

En este rubro se incluyen los activos biológicos, con excepción de las plantas productoras, que forman parte del rubro bienes de uso.

3.3. Nueva numeración y modificación de la Sección A.6 (Bienes de uso) del Capítulo III (Estado de situación patrimonial)

La [RT 46](#) renumera la sección referida a los bienes de uso y modifica su texto para aclarar que incluye a las plantas productoras.

3.4. Renumeración de las siguientes secciones del Capítulo III (Estado de situación patrimonial)

La [RT 46](#) renumera las secciones siguientes del capítulo para su adecuación conforme el agregado antes indicado.

3.5. Modificación de la Sección B.3 (Resultado bruto sobre ventas) del Capítulo IV (Estado de resultados)

La [RT 46](#) realiza una modificación a esta sección como consecuencia del nuevo título dado a la [sección 5.5.1 de la segunda parte de la RT 17](#), tal como se indicó precedentemente.

3.6. Nueva Sección B.4 (Resultado de la producción agropecuaria) del Capítulo IV (Estado de resultados)

La [RT 46](#) introduce la nueva Sección B.4 cuyo texto es el siguiente:

"B.4 Resultado de la producción agropecuaria

Estará compuesto por:

- a) el valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención (cosecha, tala, recolección, etc.), más*
- b) la valorización registrada por los activos biológicos (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período, menos*

c) la desvalorización registrada por los activos biológicos (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período, menos

d) los costos devengados durante el período atribuible a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo”.

3.7. Nueva numeración de la Sección B.4 (Resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización) del Capítulo IV (Estado de resultados)

La [RT 46](#) modifica la numeración de la Sección B.4 y se cambia la referencia al nuevo título de la sección 5.5.1 *Bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y que puedan ser comercializados sin esfuerzo significativo destinados a su venta como tales*.

3.8. Renumeración de las siguientes secciones del Capítulo IV (Estado de resultados)

La [RT 46](#) renumera las secciones siguientes del capítulo para su adecuación conforme el agregado antes indicado.

3.9. Nueva Sección A.3 (Bienes de cambio) del Capítulo VI (Información complementaria)

La [RT 46](#) introduce la nueva sección A.3 cuyo texto es el siguiente:

“A.3 Activos biológicos

Descripción de la naturaleza de los activos que integran el rubro referido (ej.: cultivos en proceso, hacienda bovina de rodeo general, reproductores porcinos, frutos en desarrollo, etc.).

Se informará en cada caso el método de medición adoptado y en los casos de bienes valuados de acuerdo con lo prescripto por la [sección 7.1.3 de la resolución técnica 22](#), el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos.

Si los activos biológicos o la producción de los mismos se hubieren medido utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado como mercado activo (sección 7.1.4 de la [RT 22](#)), deberá informarlo, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo”.

3.10. Renumeración de las siguientes secciones del Capítulo VI (Información complementaria)

La [RT 46](#) renumera las secciones siguientes del capítulo para su adecuación conforme el agregado antes indicado.

3.11. Incorporación del rubro “Activos biológicos” en el activo corriente y en el activo no corriente en el modelo de estado de situación patrimonial

Consecuencia de la creación del rubro de “Activos biológicos” por la [RT 46](#), se modifica el modelo del estado de situación patrimonial de la [RT 9](#), para su inclusión tanto en el activo corriente como en el activo no corriente.

3.12. Incorporación del renglón “(Aumento) Disminución de activos biológicos dentro de los “Cambios en activos y pasivos operativos” del modelo de estado de flujo de efectivo (método indirecto)

Consecuencia de la creación del rubro de “Activos biológicos” por la [RT 46](#), se modifica el modelo del estado de flujo de efectivo (método indirecto) de la [RT 9](#).

III - CONCLUSIONES

La [RT 46](#) realiza una modificación integral de la anterior [RT 22](#), estableciendo un nuevo texto de dicha norma.

El nuevo texto contiene una serie de cambios cuya finalidad es acercar la norma contable nacional al texto vigente de la NIC 41, entre los que se destaca la incorporación del modelo de medición a valor razonable menos costos en el punto de venta, el tratamiento explícito de los productos agropecuarios y el nuevo rubro de los activos biológicos.

También la inclusión de las plantas productoras dentro del rubro de bienes de uso y se admite para ellos el uso del modelo de la revaluación.

Los cambios buscan, además, simplificar las normas de medición a aplicar en los diferentes estados del desarrollo biológico, situación que era particularmente compleja en determinadas secciones de la [RT 22](#) original.

IV - BIBLIOGRAFÍA

- Casal, Armando M.: “[La actividad agropecuaria y las normas contables profesionales](#)” - ERREPAR - D&G - junio/2004 - Cita digital EOLDC047272A.

- Rudi, Enrique: “[Propuesta de medición de plantas productoras de frutos](#)” - ERREPAR - Consultor Agropecuario - enero/2018 - Cita digital EOLDC097012A.

- Torres, Carlos F.: “[Aplicación simplificada de normas de medición en la resolución técnica 22](#)” - ERREPAR - Consultor Agropecuario - junio/2017 - Cita digital EOLDC096031A.

Notas:

(1) El Diccionario de la lengua española de la Real Academia, en su segunda acepción, indica: “2. tr. *Reducir o desgastar las cualidades inherentes a alguien o algo*” - 23ª ed. - 2014

(2) El Diccionario de la lengua española de la Real Academia, en su primera acepción, indica: “1. tr. *Hacer que algo o alguien pase a un peor estado o condición*” - 23ª ed. - 2014
