

NORMAS CONTABLES APLICABLES A LA AGRICULTURA Y A LA GANADERÍA EN LA ÚLTIMA VERSIÓN DE LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD



¿Es útil? (0) (0)

Carlos F. Torres  31/03/2025

SUMARIO:

Este artículo describe y analiza los criterios aplicables para la medición y presentación de los activos y resultados propios de la actividad agropecuaria establecidos por la resolución técnica (FACPCE) 54/2022, en su versión actualizada por la resolución técnica (FACPCE) 59/2024, utilizando a tal fin un enfoque que procura facilitar su comprensión y aplicación por parte de la comunidad profesional involucrada en esta cuestión.

Como paso previo a esa descripción y análisis, se propone un repaso de aspectos de relevancia para la fundamentación de las normas destinadas a esta actividad, destacando entre ellos las particularidades de la producción y su incidencia en la medición de sus activos específicos y en el consiguiente reconocimiento de resultados. De este modo, el marco normativo es analizado con su correspondiente contextualización, permitiendo facilitar el análisis y la fundamentación de las disposiciones que conforman dicho marco.

Esta doctrina fue publicada en:

- Consultor Agropecuario



Selección de nuestros editores

Micrositio: Errepar rural

I - ASPECTOS PREVIOS AL ANÁLISIS DE ESTAS NORMAS

En un artículo que publicáramos recientemente, analizamos las disposiciones inherentes a la actividad agropecuaria en general en la resolución técnica (FACPCE) 59/2024 (en adelante, RT 59/2024), oportunidad en la que comenzamos nuestro trabajo brindando una reseña de las etapas seguidas para la estructuración de la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA)^[1]. Nos proponemos ahora orientar nuestro análisis hacia las normas que específicamente refieren a la agricultura y a la ganadería a partir de la emisión de esta última resolución técnica, desplegando a tal fin una esquematización de las disposiciones de mayor incidencia práctica en las entidades que desarrollan esas actividades.

De todos modos, precede ese análisis una reseña de algunos elementos que contextualizan las disposiciones que en la NUA se establecen para esta actividad, dado que ellos subyacen en los distintos componentes que forman ese cuerpo normativo.

1. Procesos productivos que se desarrollan en la actividad agropecuaria

Si bien las normas contables, tanto anteriores como actuales, destinadas a esta actividad no aluden puntualmente a los procesos productivos que en ella se desencadenan, es importante su identificación,

de modo de poder contextualizar el análisis del marco normativo que se encuentra vigente sobre la base de los respectivos procesos que cada actividad despliega. Considerando, por ende, que esta tipificación es necesaria, los reseñaremos brevemente a continuación.

1.1. Procesos productivos terminales

Son procesos en los que existe un punto de finalización o culminación, al que suele reconocérselo como “punto de ocurrencia”, ocasión en la que se obtienen los productos agropecuarios que se procuraron al inicio del respectivo proceso. En ellos es posible, por lo tanto, reconocer etapas de avance en su crecimiento, esto es, una fase en la que ese avance es incipiente y otra en la que el incremento cualitativo y cuantitativo ya es avanzado.

Es menester, por lo tanto, establecer pautas para reconocer cada una de ellas. En lo que a la actividad agropecuaria refiere, y en el caso de este trabajo para la agricultura en particular, entendemos que deberían establecerse las que consignamos a continuación:

Duración de los procesos terminales	En la mayoría de los casos se limita a un número reducido de meses.
Consecuencia de esa duración limitada	Si en ocasión de emitirse los estados contables: <ol style="list-style-type: none"> 1. Aún no se ha producido la culminación del proceso, es decir, la cosecha, recolección o la operación que corresponda al caso debe evaluarse que a la fecha a la que refieren esos estados contables el proceso productivo se encontraba todavía en una etapa inicial de desarrollo. 2. Si, por el contrario, a esa fecha ya se ha producido la respectiva cosecha o recolección, es posible conocer el rendimiento y, consecuentemente, la magnitud de la producción obtenida, base que servirá para establecer el porcentaje de producción que se había alcanzado a la fecha de cierre del período contable al que corresponden esos estados. Es aplicable a esta situación el tratamiento previsto en el párrafo 96, inciso a), en relación a los hechos posteriores a la fecha del cierre del ejercicio que proporcionan evidencias confirmatorias de las condiciones que existían a esa fecha.
Cuadro 1. Características de los procesos productivos terminales en la actividad agropecuaria	

1.2. Procesos productivos continuos

Estos procesos productivos, a diferencia de los considerados en el punto anterior, no permiten identificar un punto cierto de culminación, dado que ellos no cesan en ningún momento. Por ese motivo, para su medición, debe practicarse un corte a una determinada fecha, habitualmente cuando se produce la finalización de un período contable o bien cuando se concreta una transacción de venta de los bienes cuya producción es el objetivo de estos procesos, momentos en los que se cuantifica la totalidad del ingreso obtenido por ese concepto o la alcanzada por los bienes que han sido vendidos, respectivamente.

Pese a no haber realizado esa clasificación, la versión original de la resolución técnica (FACPCE) 22/2004 (en adelante, RT 22/2004), en la que antes de la emisión de la NUA se concentraban las normas contables inherentes a la actividad agropecuaria, destinaba la Sección 7.3 de su segunda parte para referirse específicamente a este proceso productivo.

2. Fundamentación del empleo de valores corrientes como criterio básico de medición de los activos específicos de las entidades dedicadas a la actividad agropecuaria

Dado el empleo de los valores corrientes como criterio básico aplicable de medición de los activos propios de esta actividad, es importante destacar que su utilización deviene de las particularidades de su

producción, muy distintas de las provenientes de la actividad industrial.

En efecto, la producción industrial tiene directa relación con la magnitud de los insumos incurridos para su obtención. Así, por ejemplo, si se desea fabricar cien mesas de una determinada medida y patas metálicas, se deberá aplicar a esa producción cien tapas de madera y cuatrocientas patas metálicas de la medida deseada, además de otros insumos como la mano de obra, cuya cuantía es perfectamente determinable de antemano. Todo exceso incurrido respecto a esos insumos se calificará como improductividades y no formará parte de los costos que conformarán la medición inicial de esas mesas.

De este modo, la suma de todos los costos incurridos que han sido necesarios para alcanzar esa producción constituye una medición inicial representativa.

Muy distinta es la relación entre la producción agropecuaria y los insumos incurridos para alcanzarla. En efecto, la cuantía de los bienes obtenidos depende de factores exógenos, especialmente los relacionados con el clima y su influencia en el rinde que finalmente se conseguirá.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la actividad agropecuaria tiene como objetivo la obtención de productos a partir de la transformación de los activos biológicos cuyos beneficios económicos controla la entidad que desarrolla esa actividad.

Esa transformación se refleja en los cambios físicos experimentados por esos activos, causa por la cual la suma del costo de los insumos incurridos no es una medición representativa de la producción. Por el contrario, el valor actual de comercialización en el mercado en el que actúa el productor -esto es, el valor corriente de salida del patrimonio de la entidad- es al que debe reconocerse la condición de representatividad, tal como ya en la primera mitad del siglo pasado lo analizara el profesor norteamericano William Patton^[2], habitualmente reconocido como el precursor de las normas contables a contemplar en la actividad agropecuaria.

II - ANÁLISIS DE LAS NORMAS INCLUIDAS EN LA VERSIÓN DE LA NUA EMITIDA POR LA RT 59/2024

La NUA instauró sus disposiciones referidas a la actividad agropecuaria en su segunda versión, es decir, la emitida a través de la resolución técnica (FACPCE) 56/2023 (en adelante, RT 56/2023). Posteriormente, la RT 59/2024, actualmente vigente, introdujo diversas modificaciones a ese primer cuerpo normativo. Estudiaremos seguidamente las distintas cuestiones que integran esta última versión.

1. Objetivo y alcance de las normas relacionadas con la actividad agropecuaria

Esquematizamos, a continuación, el objetivo y el alcance de estas normas, como asimismo los activos a los que se exceptúa expresamente de la aplicación de las normas contenidas en esta sección de la NUA:

Objetivo y alcance	El párrafo 1021 desarrolla normas para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar en notas aplicables a: <ol style="list-style-type: none">1. los activos biológicos;2. los productos agropecuarios, y3. los resultados atribuidos a la producción agropecuaria, es decir, aquellos provenientes de la transformación biológica de los activos mencionados en primer término.	El párrafo 1023 complementa a este párrafo 1021, refiriéndose puntualmente al tratamiento a otorgar a los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones. Al respecto, dispone que una entidad aplicará lo establecido en los párrafos: <ol style="list-style-type: none">1. 1025 para su reconocimiento;2. 1026A (agregado por la RT 59/2024 dada la exclusión existente en la versión anterior) para su medición inicial;3. 1029 para su medición posterior. Finalmente, en lo que refiere a su presentación y revelación en notas, conforme al inciso b) del párrafo 1033, podrá presentarlos en un rubro específico o bien dentro del rubro bienes de uso,
---------------------------	---	--

		discriminándolos como una clase separada.
Rubros a los que se ha exceptuado	El párrafo 1022 exceptúa de la aplicación de las normas de esta sección a: 1. la tierra agropecuaria, y 2. los productos agropecuarios luego de su reconocimiento inicial.	Para estos rubros son aplicables las restantes secciones de la presente resolución técnica u otras normas contables. Surge así lo siguiente: 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 consideraran las disposiciones contenidas en los párrafos 287 a 312. Esta exclusión modifica el criterio que sustentaba la RT 22/2004, la que 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.
Cuadro 2. Objetivo y alcance de las normas destinadas a la actividad agropecuaria		

2. Reconocimiento de activos específicos de la actividad

2.1. Medición inicial

2.1.1. De activos biológicos

Analizamos, seguidamente, las normas que ahora se encuentran vigentes en la materia, considerando las modificaciones que introdujo la RT 59/2024 en relación a la versión original contenida en la RT 56/2023.

Debe tenerse en cuenta que a la versión original incluida 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 reincorporación a las normas inherentes a la actividad agropecuaria que ahora se ha dispuesto.

Las mediciones iniciales previstas en estos dos párrafos son las que detallamos a continuación:

Mediciones iniciales	Origen	Criterios aplicables
----------------------	--------	----------------------

previstas para activos biológicos				
Destinados a la venta (párr. 1026)	Adquiridos		Costo de adquisición	
	Producidos	En desarrollo	En etapa inicial	Costo de producción
			En etapa avanzada	Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta (proporcionado al grado de avance alcanzado)
		Terminados	Valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta	
	Recibidos mediante aportes o donaciones		De acuerdo con lo establecido en el inc. c) del párrafo 204	
	Recibidos mediante trueques o canjes		De acuerdo con lo establecido en el inc. d) del párrafo 204	
Destinados a ser utilizados como factor de la producción (párr. 1026A)	Bienes adquiridos		Costo de adquisición	
	Bienes producidos		Costo atribuido	<p><i>En animales productores o reproductores:</i> valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, al momento en que comienza su uso como tales.</p> <p><i>En plantas productoras:</i> costo de producción.</p> <p>La existencia de estas plantas es propia de procesos terminales como los de la fruticultura y la floricultura, pero no forma parte de activos propios de la agricultura.</p>
Cuadro 3. Medición inicial de los activos específicos de la actividad agropecuaria				

Surgen de este cuadro las siguientes apreciaciones:

Cuestiones que destacamos	Comentarios
<p>Para bienes producidos que aún se encuentran en la primera etapa de desarrollo, la RT 22/2004 sustentaba el criterio basado en el costo de reposición de los insumos incurridos en su producción.</p> <p>La versión de la RT 54/2022, emitida mediante la RT 59/2024, requiere la medición de base en el</p>	<p>El criterio de medición de la RT 22/2004 daba lugar al reconocimiento de un resultado de tenencia susceptible de ser calificado como imprudente, en tanto en esa etapa aún no se ha avanzado suficientemente en el proceso de generación de la ganancia, encontrándose todavía pendientes de resolución numerosos riesgos e incertidumbres. Es, por lo tanto, adecuada la medición sobre la base del costo de producción que ahora se prescribe.</p>

<p>costo de producción.</p>	<p>La expresión “según corresponda” que el párrafo 1026 usa para los bienes que se encuentran en desarrollo, destaca que el empleo del costo de producción y el del valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta no constituyen mediciones alternativas, sino aplicables en función de la etapa de desarrollo en la que se encuentren los activos sujetos a la medición.</p> <p>Destacamos, por último, que estas normas son aplicables en procesos productivos terminales, tales como la agricultura, pero, por el contrario, no resulta procedente emplearlo desde el punto de vista práctico en los procesos productivos continuos, como es el caso de la ganadería.</p>
<p>Medición de los activos biológicos terminados de acuerdo con su valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta.</p>	<p>Esta medición se sustenta en el análisis de las características de la producción agropecuaria que expusimos en el último párrafo del ap. 2, Cap. I, de este trabajo. En efecto, los cambios físicos experimentados por esos activos, es la causa de esa producción, y ella no se encuentra adecuadamente representada por la suma del costo de los insumos incurridos para producirlos.</p> <p>Aplicable a los animales destinados a la venta en la actividad ganadera, es también utilizable para la medición contable de sementeras de la agricultura y de otros procesos terminales en grado avanzado de desarrollo biológico, que hemos comentado en la fila precedente de este cuadro.</p>
<p>Para bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción que han sido producidos por la entidad, la RT 59/2024 ha debido agregar el párrafo 1026A, a causa de la incorporación de estos activos a las normas de esta sección, disponiéndose para ellos que su medición inicial se base en el empleo de alguno de los criterios identificados como “costo atribuido” en el cuadro 1.</p>	<p>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, criterio que tiende a simplificar las tareas de preparación de los estados contables de entidades dedicadas a la ganadería.</p> <p>Sin embargo, el criterio adoptado no es adecuado, teniendo en cuenta que tratándose de activos que no se encuentran 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.</p>
<p><i>Cuadro 4. Aspectos destacables en relación a la medición inicial de los activos expuestos en el cuadro anterior</i></p>	

2.1.2. 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 ya lo estableciera la versión original en la RT 56/2023. La RT 22/2004, por su parte, sustentaba la medición basada en el

valor neto de realización. En el artículo referenciado en la nota 1, hemos desarrollado la relación existente entre ambos criterios, concluyendo que la diferencia en sus respectivas cuantificaciones es escasamente significativa.

El empleo de este criterio se fundamenta también en las características de la producción agropecuaria que hemos enfatizado con anterioridad.

2.2. Medición posterior

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

El párrafo 1027 establece los criterios que reseñamos a continuación:

Activos biológicos identificados	Criterios de medición aplicables	
En etapa inicial de desarrollo, en tanto sean plantas	Costo de producción	
Restantes activos biológicos	Esta expresión genérica abarca, por exclusión, a los: 1. activos biológicos en una etapa avanzada de desarrollo, en tanto ellos sean plantas, y 2. animales.	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 cuantificar el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta, implique un costo o esfuerzo desproporcionado, según la evaluación prevista en el párrafo 83. 3. En los demás casos, a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
Cuadro 5. Medición posterior de activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de las operaciones		

El contenido de este cuadro amerita los siguientes comentarios:

1. La consideración de las plantas en desarrollo a los fines de su medición posterior refiere al poco probable caso en el que habiendo ya sido objeto de su medición inicial, 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 fecha de medición. Se trata de sementeras agrícolas o frutales que se encuentran en la mencionada etapa de desarrollo.

2. Como señalamos en este cuadro, los restantes activos biológicos, identificados por exclusión respecto a los anteriores, literalmente de acuerdo con esa expresión, abarcan a las sementeras, ahora en su etapa avanzada de desarrollo biológico y a los animales destinados a la venta. Sin embargo, en nuestra opinión, las alternativas para su medición que en ella reseñamos deberían alcanzar únicamente a los activos biológicos en etapa avanzada de desarrollo, en tanto sean plantas, limitación que se señala explícitamente para la etapa inicial de desarrollo biológico y no para la fase avanzada. Por el contrario, para los animales destinados a la venta en la actividad ganadera, debería emplearse exclusivamente el criterio basado en el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta, criterio que además de ser el más lógico y representativo, no requiere para su obtención un esfuerzo desproporcionado.

2.2.2. Productos agropecuarios

De acuerdo con el párrafo 1031, luego del momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, una entidad medirá los productos obtenidos según lo establecido en la sección "Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados)". Los productos obtenidos se medirán de acuerdo con lo establecido en la sección "Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos" (párrs. 287 a 312).

Por lo tanto, las mediciones posteriores a ese punto de obtención de los productos agropecuarios ya no forman parte de las normas que específicamente corresponden a la actividad agropecuaria, debiéndose contemplar las disposiciones indicadas al final del párrafo transcrito, en especial -lo enfatizamos- las incluidas en los párrafos 295, 305 y 307. Esquematizamos, a continuación, el contenido del primero de ellos y los comentarios que él amerita:

Contenido del párrafo 295	Comentarios
<p>1. Podrá medir 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.</p> <p>2. 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.</p>	<p>1. La medición que adopta este párrafo se basa en el valor neto de realización y no en el valor razonable neto de gastos en el punto de venta, prevista como medición inicial por el párrafo 1030. Si bien de ambos criterios surgen mediciones habitualmente similares, se trata de una imprecisión que debería corregirse.</p> <p>2. Más cuestionable es que no se le asigne el carácter de obligatoria a esta medición posterior. La alternativa es, entonces, la de mantener la medición inicial, es decir, la que se determinó de acuerdo con el valor razonable neto de gastos de venta que se encontraba vigente en el mercado a la fecha de la cosecha, recolección, faena, esquila o la actividad que corresponda al producto agropecuario en cuestión. En este caso, el costo atribuido a ese momento no se modificará, impidiendo así el reconocimiento de resultados de tenencia. En efecto:</p> <p>a) Conforme al párrafo 304, al seleccionar sus políticas contables, una entidad considerará preferibles aquellos criterios que determinan el costo de bienes vendidos o servicios prestados en función de bases que resulten consistentes con las utilizadas para la medición posterior de bienes de cambio. Por ejemplo, si la medición de los bienes de cambio se realiza sobre la base del costo de adquisición, el criterio preferible para calcular el costo de los bienes vendidos o servicios prestados es precisamente el del costo de adquisición (menos pérdidas por desvalorización reconocidas). En este caso, el mencionado criterio se identifica con el valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta atribuido como costo al momento de la obtención del producto agropecuario.</p> <p>b) Complementando este criterio, y dirigiéndose ya específicamente a los</p>

bienes de las características de los productos agropecuarios, el párrafo 305 requiere que el costo de los bienes vendidos, cuya medición posterior se basa en el valor neto de realización, mediante dicho criterio. Esta situación coincide con la que prescribía la RT 22/2004 sin admitir otra medición.

Cuadro 6. *Medición posterior de productos agropecuarios*

Coincidentemente con el párrafo 305, al que nos referimos al final del cuadro anterior, el párrafo 307 establece que *“una entidad que mide sus bienes de cambio al valor neto de realización determinará el resultado de los cambios en dicho valor tanto en el momento de la medición como de la venta”*, requerimiento que prácticamente constituye una reiteración de lo instaurado por el aludido párrafo 305.

Resumimos, a continuación, la identificación de las causas del resultado que se genera conforme haya sido la opción adoptada, descripción que, en nuestro criterio, pone en evidencia que la alternativa de mantener la medición inicial hasta la baja de los productos representa un criterio de medición de menor calidad que los que se verificaban en las normas anteriores:

Medición posterior de los productos agropecuarios	Resultado reconocido a la fecha de los estados contables	Resultado reconocido a fecha de su venta
Manteniendo el costo atribuido a fecha de su obtención	No surge resultado alguno	Resultado por la venta como única causa
A valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta vigente a cada fecha de medición	Resultado por tenencia	Resultado por tenencia que se acumula al anterior

Cuadro 7. *Causas del resultado a exponer de acuerdo con la alternativa de medición posterior adoptada para los productos agropecuarios*

De todos modos, el resultado acumulado en una u otra alternativa es el mismo, más allá de la disímil exposición que consiguientemente surgirá.

2.2.3. Activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones

El párrafo 1029 escuetamente consigna que *“la medición posterior de estos activos biológicos se practicará según lo establecido en la sección ‘Bienes de uso y depreciaciones’ (ver los párrs. 313 a 358).*

El inciso b) del primero de esos párrafos es el que puntualmente incluye a los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones, agregando que esa inclusión se realizará *“con el alcance establecido en el párrafo 1029”*, el que conforme surge de la transcripción de este párrafo, no es en absoluto descripto por el mismo.

Posteriormente, el párrafo 341, al referirse al cálculo de las depreciaciones, dispone que en el caso de los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones, una entidad determinará la fecha de puesta en marcha como el momento en el que el activo comience la etapa de producción con volúmenes y calidad comercial. No indica, sin embargo, cuáles son los sistemas de depreciación a emplear.

En definitiva, la excesivamente concisa remisión del párrafo 1029 no es complementada con normas específicas para esta clase de bienes de uso en los párrafos referidos a este rubro que se menciona en el mismo.

Esquemizamos seguidamente el empleo de estas normas en lo referido a la actividad objeto de este

trabajo:

Activos biológicos alcanzados	Animales reproductores y productores	<p>Dado que tal como señalamos en el cuadro 2 la medición inicial como único criterio aplicable es 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, consideramos que la medición posterior debe también basarse en ese criterio, con la salvedad acerca de la irracionalidad de la deducción de gastos estimados en el punto de venta.</p> <p>La depreciación de estos activos no debería calcularse explícitamente, sino que debería quedar subsumida dentro de la diferencia entre la medición inmediatamente anterior de estos activos y la que surge como valor razonable al momento de la medición actual.</p> <p>Los revalúos que surjan así a partir de la medición inicial deberían imputarse al resultado del período, tal como lo prescribía la RT 22/2004. Tal como lo indicamos en el párrafo anterior, la depreciación del período quedará absorbida dentro del revalúo que se contabilice por diferencia entre las mediciones a su inicio y a su cierre.</p>
	Plantas productoras	<p>También para estos bienes la medición posterior debe considerar la medición inicial prevista en el párrafo 1026A, en este caso al costo de producción. Sobre esta medición, calculará a cada fecha de cierre de los estados contables las depreciaciones imputables al período finalizado en esa fecha. En nuestro criterio, el método a emplear para estos activos es el lineal, dado que en general estas plantas poseen una vida útil extensa, en la que el desgaste se produce de modo muy similar en cada año abarcado por esa vida útil.</p>

Cuadro 8. *Medición posterior de los activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de la producción en el curso normal de la actividad*

3. Presentación

3.1. En el estado de situación patrimonial

El párrafo 1033 describe las normas para la exposición de los activos específicos de esta actividad en el estado de situación patrimonial. Lo transcribimos a continuación:

En el estado de situación patrimonial, una entidad:

- a) presentará un rubro específico de "Activos biológicos";
- b) podrá presentar los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso

normal de las operaciones:

- en un rubro específico, o
- dentro del rubro "Bienes de uso" (discriminándolos como una clase separada);

c) presentará los productos agropecuarios dentro del rubro "Bienes de cambio".

Dada la escasa claridad de su redacción, en particular en lo que refiere al alcance del inciso a), brindamos, a continuación, los requerimientos que interpretamos que surgen de este párrafo:

Partidas de los estados contables	Contenido de las normas		
Activos específicos de la actividad	Activos biológicos	Destinados a la venta	En un rubro específico denominado "Activos biológicos".
		Destinados a ser utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones	1. En un rubro específico. 2. Dentro del rubro "Bienes de uso" (discriminándolos en una clase separada).
	Productos agropecuarios	Dentro del rubro "bienes de cambio".	
Cuadro 9. Presentación de los activos específicos de la actividad			

3.2. En el estado de resultados

En relación a los resultados específicos de la actividad, los párrafos 1034 y 1035 establecen las siguientes normas de presentación, reservada a las entidades que midan sus activos biológicos a valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta, en el cuerpo del estado de resultados del siguiente modo:

Situaciones contempladas	Presentación del resultado de la producción agropecuaria, surgido de la diferencia entre el ingreso por la producción y sus costos asociados
Cuando la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades	En primer lugar
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, en el caso que de acuerdo con los criterios de medición de activos específicos empleados, corresponda la presentación de estos últimos
Cuadro 10. Presentación de los resultados específicos de la actividad	

Obsérvese que a diferencia de las normas de exposición que desplegaba la RT 22/2004 en su Sección 8, la RT 54/2022 no incluye normas referidas a la exposición de los resultados de tenencia derivados de los

activos específicos de la actividad, dado que ellos son considerados como producto de mediciones posteriores a la inicial, las que como hemos enfatizado a lo largo de este trabajo, son consideradas propias de los rubros bienes de cambio o bienes de uso y no de esos activos específicos.

3.3. Información a incluir en notas a los estados contables

Los párrafos 1036 y 1037 requieren la siguiente revelación en notas:

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.
2. Las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en el valor razonable.
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.

[1] Torres, Carlos F.: "La contabilidad agropecuaria en la versión de la resolución técnica 54/2022 modificada por las resoluciones técnicas 56/2023 y 59/2024" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - N° 69 - octubre/2024

[2] Patton, William: "Manual del contador" - Ed. Uteha - México - 1947