

Normas contables vigentes para la confección de estados contables en las empresas agropecuarias

Nori, Mauricio T.

Abstract: En el artículo se analiza como la NUA, en pos de simplificar la utilización de la norma contable específica para la actividad agropecuaria, ha limitado notoriamente el objetivo y, consiguientemente, el alcance de esta, con relación a las disposiciones que contenía la RT 22.

I. Introducción

Argentina, desde sus inicios, realiza una importante actividad agropecuaria, a lo largo y a lo ancho de todo su territorio, con disímiles variedades de producción que van desde la agricultura y la ganadería que se desarrollan mayormente en el centro del país, hasta la actividad frutal, vitivinícola, forestal, olivícola, hortícola, etc.

Es por esta razón que la actividad profesional contable argentina ha establecido, a principios de este siglo, normas específicas para medir el patrimonio y obtener los resultados de este tipo de explotaciones.

Si bien es muy importante conocer las normas contables para poder exponer los estados contables de acuerdo con las mismas, para confeccionarlos, no solo debemos estudiarlas, sino interiorizarnos en los procesos productivos de las empresas que asesoramos como profesionales en ciencias económicas.

La actividad agropecuaria no es una actividad más, tiene procesos productivos complejos y diversos, dependiendo de la producción de que se trate.

Además, se trabaja con seres vivos, plantas y animales, a los que la norma denomina "activos biológicos", que por naturaleza tienen características que también debemos comprender, por ejemplo: proceso de crecimiento, tiempos para llegar a estar aptos para la venta, funciones que cumplen dentro de la empresa, etc.

Por eso recomiendo siempre a mis colegas, conocer los procesos productivos de las empresas con las que estamos trabajando. Esto nos va a posibilitar entender las normas tanto contables como impositivas y nos va a ayudar a comunicarnos con nuestro cliente, utilizando el mismo lenguaje.

Respecto de las normas contables, el 26/03/2004, la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas aprobó la res. técnica 22 estableciendo "Normas contables profesionales para la actividad agropecuaria", siguiendo los lineamientos fijados por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41, aprobada por el Consejo del IASB en diciembre de 2000, no obstante, las diferencias detalladas en el Anexo I a la norma local.

Luego, se aprobó la res. técnica (FACPCE) 46, 01/12/2017, que estableció un nuevo texto para la RT 22 "Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria", modificaciones a la res. técnica (FACPCE) 17 "Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General" y a la res. técnica (FACPCE) 9, "Normas Particulares de Exposición Contable para Entes Comerciales, Industriales y de Servicios".

Si bien la norma que está vigente hoy es la RT 46, para los ejercicios cerrados a partir del 01/01/2024, la norma que la reemplazará es la Norma Unificada de Contabilidad (NUA), aprobada por la RT 56, aunque no todos los Consejos Profesionales del país la han aprobado

aún (por ejemplo, Buenos Aires).

La citada norma fue aprobada el 30 de junio de 2023 y se denomina RT 56 "NCP: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la RT 54". La misma resuelve que la RT 54 (T. O. RT 56) sea aplicable en forma obligatoria para la preparación de estados contables de ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2024 inclusive, sin exigir su aplicación a los períodos intermedios comprendidos en el primer ejercicio.

Asimismo, admite la aplicación anticipada para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2023 inclusive, sin exigir su aplicación a los períodos intermedios comprendidos en el primer ejercicio.

Cabe destacar que a partir de la aplicación efectiva inicial de la RT 54 (T. O. RT 56) se derogan todas las resoluciones técnicas y las interpretaciones de normas contables, excepto la RT 16, RT 24 y RT 26.

Por lo tanto, en este momento, para aquellas provincias cuyos Consejos Profesionales hayan aprobado la aplicación de la RT 54, coexisten la aplicación de la RT 46 y la RT 54 (esta última en forma optativa) para aquellos ejercicios iniciados a partir del 01/01/2023

II. Algunos conceptos que debemos entender

Tanto la RT 22, como la 46 y luego la 54, definen conceptos que analizaremos a continuación.

La actividad agropecuaria consiste en la producción de bienes económicos a partir de 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 (tales como la pesca en el océano y la tala de bosques naturales) no constituyen actividad agropecuaria.

El crecimiento vegetativo, es la capacidad de las plantas y animales de autogenerarse y reproducirse, es la principal diferencia que existe entre estas actividades y el resto de las actividades económicas.

Es debido a este crecimiento vegetativo, distintivo de las empresas agropecuarias, que las mismas son analizadas por la profesión en forma específica. Se trata de establecer la mejor exposición de la información contable de las actividades desarrolladas por estas empresas.

Uno de los principales activos de estas empresas, después de la tierra, son los "activos biológicos", que no son otros que las plantas y animales vivos utilizados en la actividad agropecuaria (por ejemplo, un árbol limonero). Ambas normas contables que coexisten en este momento rescatan estos conceptos, aunque la NUA "excluye a los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones (animales reproductores o productores) y los categorizan de la siguiente manera:

- En desarrollo: son aquellos cuyo proceso biológico de crecimiento aún no ha terminado. Pueden obtenerse de aquí, bienes económicos comercializables. Ejemplo: árboles frutales, bosques, terneros, alevines, sementeras, frutas inmaduras, etc.

- Producidos o Terminados: son aquellos que han concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos. Ejemplo: plantines para su venta, novillos terminados, frutos maduros aptos para recolectar, bosques aptos para la tala, etc.

Ciertos activos pueden calificar como "activos biológicos en desarrollo" en una actividad

y como "activos biológicos producidos o terminados" en otra, de acuerdo con la extensión del ciclo biológico. Por ejemplo, los plantines pueden estar destinados a la venta o ser utilizados en explotaciones de bosques.

Hasta aquí es la nueva clasificación que establece la NUA, en el caso de la RT 22 modificada por la 46, agregaba a los "activos biológicos en producción", dentro de esta calificación, donde se tenían en cuenta los animales reproductores, pero la NUA los separa de esta clasificación y los incorpora a la que veremos a continuación.

En la RT 22, como ya mencionamos, se denominaban "en producción" a los Activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de la producción, sin distinguir si se trataba de animales reproductores o aquellos utilizados para producir otro producto agropecuario como ser la leche o la lana. La NUA, los separa de la siguiente manera:

<p>Activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones:</p>	<p>Son activos biológicos que cumplen la definición de "plantas productoras", "animales productores" o "animales reproductores":</p> <p>a. Animales productores: son activos que se utilizan, en forma predominante, para la obtención de sus frutos como productos pecuarios (lana, leche, etc.).</p> <p>b. Animales reproductores: son activos que se utilizan, predominantemente, para la reproducción de su especie.</p> <p>Ambas clasificaciones tienen en común además las siguientes características:</p> <ul style="list-style-type: none"> - se espera que su vida reproductiva dure más de un período; y - cuya probabilidad de su venta como activos biológicos es remota, excepto por las ventas al final de su período reproductivo como animales de descarte.
---	---

Ilustración 1: Elaboración propia.

Esta nueva clasificación es interesante porque en la RT 22 quedaban olvidados los denominados animales productores (1).

Otro concepto muy importante es el de producto agropecuario, que son los frutos obtenidos de los activos biológicos o de la finalización del proceso biológico de los mismos. Ejemplos: frutos, cereales, oleaginosas, leche, lana, madera, etc. La diferencia principal entre activo biológico y productos agropecuarios es que los primeros tienen vida.

La obtención de productos agropecuarios es la separación de los frutos de un activo biológico o la cesación de su proceso vital. Puede recibir el nombre de cosecha, ordeño, esquila, tala, etc.

Finalmente veremos a las plantas productoras que son plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas, se espera que su vida productiva dure más de un período y tienen una probabilidad de venta remota, excepto por cuestiones incidentales como raleos y podas.

No son plantas productoras las que se espera cosechar como productos agrícolas (por ejemplo, los bosques cultivados para madera o pasta para papel).

La NUA expone los siguientes ejemplos de los conceptos que hemos visto hasta aquí:

A	B	C
Activos Biológicos	Productos Agropecuarios	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección

Bovinos	Reses faenadas	Hamburguesas, chacinados
Arboles de una plantación forestal	Arboles talados	Troncos, maderas
Porcinos	Reses sacrificadas	Salchichas, jamones curados
Caña de azúcar	Caña cortada	Azúcar
Sementeras de trigo	Trigo	Harina

A	B	C
Activos Biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones	Productos Agropecuarios	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección
Ovinos	Lana	Hilo de lana
Plantas de algodón	Algodón cosechado	Vestidos
Plantas de tabaco	Hojas recolectadas	Cigarrillos
Plantas productoras de té	Hojas recolectadas	Té
Viñedos	Uvas	Vino
Plantaciones frutales	Fruta recolectada	Jugos de frutas
Olivares	Aceitunas	Aceite de oliva

Las definiciones que hemos analizado son las necesarias para comprender el porqué de una norma específica para la empresa agropecuaria y familiarizarnos con el lenguaje de este tipo de empresas. Ahora comenzaremos a ver su aplicación.

El criterio básico de medición de la RT 22 modificada por la RT 46 es "Valores corrientes", aunque este criterio no se basa en la característica del mercado en el que se comercializa la producción, que no presenta esfuerzo de venta, sino que se basa en la "transformación biológica". La nueva norma (NUA), abandona en algunos casos este criterio y retoma el de costo de producción como veremos más adelante

Dentro del criterio general de Valores Corrientes previsto por la RT 22 (mod. por la RT 46) la norma opta por el "Valor Razonable menos los gastos estimados en el punto de venta" para los bienes (activos biológicos y productos agropecuarios) destinados a la venta o al consumo y "Valor de Reposición" para los activos biológicos y productos agropecuarios destinados al uso en la producción.

Enrique Fowler Newton identifica al "valor razonable" como una de las dos posibles expresiones del valor corriente de salida. La otra de las expresiones, sería el VNR (Valor Neto de Realización que era el criterio de medición que tomaba la antigua versión de la RT 22). El autor a su vez reconoce que en la mayoría de los casos el "valor razonable" no varía significativamente del VNR, (siempre y cuando al valor razonable se le resten los gastos estimados que generará la venta).

Es así como la RT 46 define al valor razonable, como que "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".

Este es entonces el criterio básico adoptado por la RT 46 para la medición inicial y las posteriores de los bienes destinados a la venta en la actividad agropecuaria, o, en el caso de actividades integradas, a su empleo como materias primas. Reemplaza así al VNR, empleado por la RT 22 en su versión original para esos mismos bienes, aunque ambos son muy similares.

III. Medición de activos biológicos y productos agropecuarios

Vamos a comenzar por ver cuál es la valuación de estos activos, cuando están destinados a la venta, que propone la RT 46 en su punto 7.1.

Tipo de bienes	Medición contable
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 y los que se encuentren a la fecha de su medición en poder de los productores agropecuarios para su venta: Valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta Los que serán utilizados como insumo de su producción industrial o agropecuaria, 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	Activos biológicos que se encuentran en la <u>etapa inicial</u> de su desarrollo biológico: se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar y si este fuera imposible o impracticable, se usará como sucedáneo el costo original.
	Activos biológicos que se encuentran <u>después de la etapa inicial</u> de su desarrollo biológico: se medirán - al 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: - 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 (ejemplo: flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos), o - 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).
Activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni con un proceso de desarrollo más avanzado o completado	Valores de mercado en la fecha de la medición o en fechas cercanas que representen razonablemente el valor de comercialización. Si no es posible obtenerlos, se valuarán a su costo original

Ilustración 2: Elaboración propia.

A continuación, veremos la valuación que efectúa la RT 46 de los Activos Biológicos que están destinados al uso en la actividad.

Animales reproductores	Con mercado activo en su condición actual.	Costo de reposición.
	Sin mercado activo en su condición actual, pero si en una etapa anterior.	Costo de reposición al inicio de su etapa de reproducción neto de depreciaciones acumuladas.
	Sin mercado activo en ningún momento de su desarrollo.	- valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, - si el anterior fuera imposible de obtener: costo original.

Ilustración 3: Elaboración propia.

Plantas Productoras	Medición inicial: 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 proceso de depreciación.
	Con posterioridad a la medición inicial, se podrá medir por su valor revaluado utilizando los criterios del modelo de revaluación de la RT 17.

Ilustración 4: Elaboración propia.

Ahora, veremos los criterios de valuación propuestos por la NUA. En primer lugar, debemos decir que esta nueva norma distingue 2 momentos de medición: el inicial y el posterior, por lo tanto, comenzaremos por el primero, es decir el inicial. Vale aclarar que esta medición no solo alcanza a los Activos biológicos destinados a la venta, sino que incluye a los destinados a su uso en el curso de la actividad, es decir animales productores y reproductores.

Origen	Medición Inicial
Adquiridos	Costo de adquisición
De propia producción	En desarrollo: costo de producción.
	Producidos o terminados: valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
Recibidos por aportes o donaciones	Entidad mediana o pequeña: importe consignado en la documentación respaldatoria.
	Restantes entidades: valor razonable.
Recibidos mediante trueques o canjes	1. Cuando exista similitud en la naturaleza, el destino y el costo de reposición entre este bien y el que se recibe por la medición del bien entregado.
	2. Cuando no exista similitud en la naturaleza, el destino y el costo de reposición entre este bien y el que se recibe: - entidades medianas y pequeñas: al importe consignado en la documentación respaldatoria; - restantes entidades: al valor del bien recibido o entregado, si el primero no es posible determinarlo.

Ilustración 5: Elaboración propia.

Como podemos observar desapareció, para el caso de los bienes de propia producción, la valuación a costo de reposición de los insumos que conforman el costo de producción en su etapa de desarrollo, con la consecuente eliminación de los resultados por tenencia, método que resulta ventajoso, respecto del anterior, subsistiendo el valor razonable para los

producidos o terminados.

Ahora veremos la medición posterior, la cual solo incluye a los activos biológicos destinados a la venta.

Etapa	Medición Posterior
Inicial de desarrollo biológico	Costo de producción
Posteriores a dicho desarrollo	Entidades pequeñas: costo de producción o de adquisición.
	Entidades medianas: valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta en la medida en que el mismo no requiera un costo o esfuerzo excesivo, conforme a las pautas del párrafo 83. De presentarse esta situación, podrán mantener el costo de producción o de adquisición.
	En las restantes entidades: valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.

Ilustración 6: Elaboración propia.

Vemos que la NUA considera la categorización de las entidades en función de su tamaño, cuestión que no era contemplada en la RT 22 ni en su versión modificada por la RT 46, con el ánimo de simplificar la tarea a aquellas entidades consideradas pequeñas.

En cuanto a los productos agropecuarios, que en la RT 46, se observa en la ilustración 2, en la NUA la vemos referida en los párrs. 1030 y 1031.

Momento	Medición
En el momento de la cosecha, obtención, recolección o faena	Valor razonable menos gastos en el punto de venta.
Después de concluida la cosecha, obtención, recolección o faena	Según lo establecido en la sección "Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de servicios prestados)".

Ilustración 7: Elaboración propia.

Como se puede observar, no existen normas específicas para la medición posterior de los productos agropecuarios. Tanto la RT 22 como la 46 mantenían el criterio original para las revaluaciones practicadas al momento de su venta y a la fecha de cierre de los estados contables, generando resultados por tenencia por la diferencia de valuación entre la medición inicial y la posterior. La nueva norma no elimina la posibilidad de generar estos resultados.

IV. Principales cambios introducidos por la RT 54

Entre los principales cambios podemos referir el que excluye de sus normas específicas para la actividad agropecuaria a los activos biológicos destinados a su utilización en el curso normal de las operaciones. Su medición, señala el párr. 1029, se realizará ahora según lo establecido en la sección "Bienes de uso y depreciaciones", la que abarca los párrs. 313 a 358.

La citada exclusión, deja de medir a este tipo de activos a valores corrientes, proponiendo ahora medirlos al costo original, neto de depreciaciones, que es el criterio general aplicable a los bienes de uso. De esta manera, se evita el reconocimiento de resultados por tenencia.

También la NUA ofrece la posibilidad de medirlos luego sobre la base del modelo de revaluación previsto para los bienes de uso como opción en el párr. 319. Si bien este último modelo genera diferencias, estas ya no serán resultados por tenencia, sino saldo de

revaluación, partida que se incluye dentro del patrimonio neto y que resumirá los mayores valores resultantes de la aplicación del modelo.

Existe sin embargo una contradicción en la norma respecto a este tipo de bienes: mientras las plantas productoras se encuentran expresamente incluidas entre los bienes de uso por el párr. 313 (como lo venía haciendo la RT 46), este mismo párr. excluye del rubro a los "activos biológicos distinto de las plantas productoras" (RT 54 párr. 313, inc. c)).

No existiendo normas con relación al sistema de depreciación a emplear en cada clase de bienes, sea que se aplique en las mediciones uno u otro modelo, compartimos con Carlos F Torres que el criterio debería ser bajo el método lineal, no solo por ser este el más simple y además coincidir con el que establecen las normas impositivas, sino por ser el que mejor representa la pérdida de valor de estos activos, como consecuencia de su uso. Analizaremos cada caso:

- Animales productores y destinados a la producción: se les asigna una vida útil estimada en base a los años en los que están en servicio o son aptos para concretar pariciones. Por lo tanto, la depreciación lineal calculada conforme a esos años de actividad reproductiva es la más representativa de su desgaste. Obviamente, dado que al finalizar esa etapa son vendidos como animales para consumo, el cálculo de esas depreciaciones debe contemplar un valor de recupero final, lo que implica separar el costo sobre el que ellas se calcularán de ese valor recuperable.

- Plantas productoras: se sigue utilizando el criterio que ya instaló la RT 46, estableciendo la amortización lineal para este tipo de plantas, de acuerdo a los años que se prevé que producirán frutos.

Otra de las diferencias significativas es la inclusión de criterios específicos para las mediciones inicial y posterior. Las 2 versiones anteriores de la RT 22, omitían esta separación.

Es también importante la limitación que se ha establecido en relación a la obligatoriedad de la medición posterior de los activos biológicos destinados a la venta a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta para las entidades que no califiquen como pequeñas o como medianas. Estas últimas solo deberán emplear ese criterio de medición en la medida en que el mismo no requiera un costo o esfuerzo excesivo, conforme a las pautas del párr. 83, mientras que las pequeñas podrán mantener el costo de producción en esas etapas avanzadas, sin necesidad de alegar las dificultades mencionadas para las medianas.

"Las dificultades que podrían presentarse en relación a la cuantificación de este criterio de medición derivan, en nuestro criterio, de las siguientes circunstancias:

"i) El valor razonable, menos gastos estimados en el punto de venta a asignar a estos activos biológicos que se encuentran en etapa avanzada, pero no concluida, de desarrollo biológico, al grado de avance alcanzado hasta el momento de la medición y no el que se le asignará cuando se encuentre ya terminado y en condiciones de ser vendido, consumido o utilizado en el curso normal de la operatoria de la entidad. es el proporcionado.

"ii) Si dicha culminación —por ejemplo, una cosecha de cereales— se produce en el lapso que media entre la fecha de los estados contables y la de su aprobación por parte de los responsables de la entidad, son aplicables las normas sobre hechos posteriores a la fecha de cierre del período contable que permiten precisar mejor las estimaciones. En este caso, conocido el valor de los gastos estimados en el punto de venta total obtenido, es posible a partir de él estimar el valor proporcional que se había obtenido a la fecha de cierre a la que se está informando.

"iii) En consecuencia, las dificultades a las que se hace mención podrían eximir a las entidades medianas del empleo de este criterio: se limitarían a los casos en los que la obtención del respectivo producto agropecuario se encuentre pendiente a la fecha de aprobación de los estados contables" (2).

V. Resultados

Tal como lo expresa el párr. 1021 inc. c), cuando detalla el objetivo de la NUA en cuanto a los resultados, deja en claro que se reconocerán como propios de la actividad a los "Resultados atribuidos a la producción agropecuaria, cuyos componentes principales son los resultados generados por la transformación biológica".

De esta manera, deja de lado, como ya se vino señalando, aquellos resultados originados en los cambios de los precios tanto de los productos agropecuarios como de los activos biológicos, que eran denominados en la RT 46 como "Resultados por medición a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta", que se exponían debajo del resultado bruto de la venta.

VI. Presentación en los estados contables

VI.1. Estado de Situación Patrimonial

En cuanto a los criterios de exposición la modificación más importante que hace la RT 46, respecto de la RT 22 es la incorporación de un nuevo rubro en el activo que contenga a los activos biológicos, este rubro específico "Activos Biológicos" incluye a todos los activos biológicos excepto "Plantas productoras"

En consecuencia, activos biológicos que antes se exponían dentro del rubro bienes de cambio (hacienda destinada a la venta, sementeras, etc.) a partir de esta norma se exponen en el nuevo rubro "Activos biológicos". Algo similar ocurre con activos biológicos anteriormente considerados dentro de bienes de uso (Vacas lecheras, rodeo de cría, etc.) que se exponen ahora en "Activos biológicos". Las plantas productoras se excluyen de este rubro específico, dado que deben formar parte del rubro "bienes de uso".

La RT 54 continúa manteniendo el rubro Activos biológicos dentro del Estado de Situación Patrimonial e indica que por aplicación de los criterios de síntesis y flexibilidad que se desarrollan en los párrs. 55 y 56, se podrán presentar a los activos biológicos destinados a su utilización en el curso normal de las operaciones también en un rubro específico o dentro del rubro "bienes de uso", identificados como una clase específica.

Los productos agropecuarios, se exponen en las 3 nomas (22,46 y 54) dentro del rubro bienes de cambio.

VI.2. Estado de Resultados

Tanto la RT 22 original, como la modificada por la RT 46 y la NUA mantienen la exposición del resultado por producción en los estados de resultados de las empresas agropecuarias, aunque esta última lo suscribe solo para las grandes empresas y lo acota a las medianas, si es que no genera un costo o un esfuerzo excesivo, de acuerdo a las pautas del párr. 83.

Recordemos que el resultado por producción es el que surge de netear el Ingreso por producción (originado en medir tanto a los activos biológicos como a los productos agropecuarios, a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) de los costos de producción.

Respecto de los resultados por operaciones de intercambio, tanto de activos biológicos como de productos agropecuarios, la RT 22 como también la RT 46, proponían medir a los

activos vendidos a valores de mercado, criterio que abandona la NUA, dado que estas operaciones han sido excluidas de las normas inherentes a la actividad agropecuaria, rigiéndose por las prescripciones de la sección "Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)" que se desarrollan en los párrs. 522 a 526.

En cuanto a la revelación en notas, la RT 46 proponía que se detalle el grado de desarrollo de los activos biológicos, clasificándolos como en desarrollo, en producción o terminados, exposición que abandona la RT 54.

VII. Conclusiones

El hecho de que se haya eliminado el cálculo de resultados por tenencia es un cambio positivo de la nueva norma, ya que estos se tornaban muy engorrosos de calcular en la norma anterior.

También se ve positivamente el hecho de incluir la categoría de los animales productores y a su vez de asimilar a estos y a los reproductores a las normas de medición de los bienes de uso.

En la RT 54 (T. O. RT 56), la medición basada en el valor razonable neta de los gastos estimados en el punto de venta para los activos biológicos destinados a la venta no reviste el carácter de obligatoria para todas las entidades, tal como se detalló en la Ilustración N.º 6. En consecuencia, de no utilizarse este método de valuación, y dadas las otras exclusiones comentadas respecto al "Resultado por medición al valor razonable neto de gastos en el punto de venta", en el estado de resultados no se incluirá partida alguna que se origine en la actividad agropecuaria de la entidad.

Una de las principales razones para la utilización de valores corrientes para la medición de activos biológicos está vinculada con las limitaciones del costo para reflejar el impacto de la transformación biológica, transformación que comprende los procesos de degradación, producción y procreación que son las causas de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. El hecho de abandonar este criterio para las pequeñas empresas y opcionalmente para las medianas, deja de lado el objetivo principal de la existencia de una norma específica para la actividad agropecuaria

Como contrapartida, las opciones de la NUA basadas en el costo simplifican la medición de AB a los que pueden vincularse, sin demasiados escollos, los costos de producción. Por ejemplo, sementeras de cultivos terminales (como cereales y oleaginosas); es decir, AB en desarrollo que se transforman en PA una vez concluido su ciclo vital, pero no es tan fácil llegar a este valor cuando hablamos de activos biológicos de ciclos continuos, como la producción ganadera de cría o de invernada.

La NUA, en pos de simplificar la utilización de la norma contable específica para la actividad agropecuaria, ha limitado notoriamente el objetivo y, consiguientemente, el alcance de la misma con relación a las disposiciones que contenía la RT 22 en sus dos versiones.

En nuestra opinión, las aludidas limitaciones y simplificaciones han quitado buena parte de la especificidad y de la riqueza de las normas contenidas en las RT 22 y 46, llegando incluso al extremo, como se comentó más arriba, que el estado de resultados que presente una entidad del sector no incluya partida alguna relacionada con esta actividad.

(1) BAUER, Geraldina; CAPEZZALI, Luciana; DE URIBE ECHEVERRÍA, Ainara; GUTIÉRREZ, Nuria; NORI, Mauricia; PARDIÑO, Julián; TENNINA, Eugenia, "Valuación y exposición de estados contables en una empresa avícola dedicada a la cría de aves para la producción de huevos", XIX Jornadas de la empresa Agropecuaria, Tandil, octubre 2021.

(2) TORRES, Carlos F., "La contabilidad agropecuaria en la Norma Unificada Argentina de Contabilidad", Consultor Agropecuario, nro. 62, Ed. Errepar, agosto 2023.