

Cooperativas. RT 59 Medición de activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones y de productos agropecuarios Piacquadio, Cecilia

Abstract: La idea del presente artículo es analizar aspectos que las normas contables profesionales distintas de RT 26, establecen relativo a la medición de los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones y a los productos agropecuarios.

I. Introducción

En este marco, al abordar aspectos relativos a la valorización inicial de las plantas productoras, animales productores y animales reproductores —es decir, los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones— nos referimos a cuestiones relativas a los atributos de medición costo de adquisición, costo atribuido, valor razonable menos gastos en el punto de venta y costo de producción.

Relativo a la medición posterior de esos activos, hacemos referencia a los modelos costo y revaluación, y abordamos cuestiones vinculadas con los efectos contables de la aplicación del referido modelo de revaluación.

Asimismo, nos referimos a la valorización de los productos agropecuarios al momento de su obtención y, también, a la medición de estos elementos una vez concluido el aludido proceso.

II. Activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones

Los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones (en adelante, activos biológicos factor de producción) son caracterizados por las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 como Activos Biológicos que cumplen la definición de "Plantas Productoras" (1), "Animales Productores" (2) o "Animales Reproductores" (3) (RT 59, párr. 1024).

II.1. Medición inicial

La medición inicial de los activos biológicos factor de producción se efectúa según alguno de los siguientes criterios, según corresponda:

- Al costo de adquisición [RT 59, párr. 1026 A. a)]: surge de adicionar el precio de adquisición —establecido considerando las prescripciones relativas al tratamiento de componentes financieros (4)— neto de descuentos comerciales e incluyendo honorarios, aranceles de importación e impuestos no recuperables, costos directos de servicios internos y externos necesarios para darle al activo la ubicación y destino previstos por la dirección y costos indirectos susceptibles de asignación sobre bases razonables (RT 59, p. 103).

- Sobre la base del costo atribuido (5), establecido:

* En el caso de Animales productores o reproductores: según su valor razonable (6) menos gastos estimados en el punto de venta en el momento en que comienza su utilización como tales [RT 59, párr. 1026A.b.i)].

El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo —o que se abonaría por transferir un pasivo— en una transacción entre participantes del mercado a fecha de medición. Debe referirse a un activo concreto y considerar la condición o estado de conservación y localización de este. No incluye los costos de transacción Se obtiene por

observación directa del mercado principal (7) o mercado más ventajoso (8) o, cuando no resulten observables directamente del mercado, se estiman a través de técnicas de medición (RT 59, párr. 117 y Glosario).

Los gastos estimados en el punto de venta son erogaciones directas relacionadas con la operación de comercialización en las que incurre el vendedor desde el momento en que los bienes están en condiciones de ser comercializados hasta que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de tales bienes al adquirente. Incluye comisiones, sobre la venta y seguros. Por definición no contempla los gastos de fletes para transportar los productos al mercado donde serán comercializados toda vez que tales erogaciones se encuentran subsumidas en la medición del valor razonable (RT 59, p. 1024).

* En el caso de Plantas productoras, en función de su costo de producción (9) o implantación [RT 59, p. 1026A.b.ii), 104 y 107].

El costo de implantación es la suma de los costos necesarios para implantar una planta productora. Contempla todas las erogaciones necesarias a tales efectos, desde la preparación del suelo hasta que la planta está en condiciones de producir frutos en cantidad y calidad suficiente para una explotación comercial, momento en el cual debe cesar la activación de costos. Incluye costos variables y fijos —se activan costos fijos según un nivel de actividad normal (10)—, no incluye improductividades físicas o ineficiencias en el uso de los factores en general (RT 59, Glosario y p. 107).

II.2. Medición posterior a Modelo Costo o Modelo Revaluación

A fecha de los estados contables, los Activos Biológicos factor de producción se miden según criterios de medición posterior aplicables a los Bienes de Uso (RT 59, p. 1029), es decir, a Modelo Costo o Modelo Revaluación. Las depreciaciones se contabilizan desde el momento en que el activo comience la etapa de producción en volúmenes y calidad comercial (RT 59, p. 341).

El modelo costo mide en forma posterior el bien al costo original menos la depreciación acumulada —y menos pérdidas por deterioro de valor acumuladas que puedan surgir por comparación con el importe recuperable— (RT 59, p. 321).

El modelo de revaluación mide en forma posterior el bien por su importe revaluado menos la depreciación acumulada —y menos pérdidas por deterioro de valor acumuladas que puedan surgir por comparación con el importe recuperable—, el importe resultante —que constituye, en concreto, la medición del activo— es el valor razonable.

Las revaluaciones deben efectuarse con regularidad suficiente de modo que la medición del activo no difiera significativamente del valor razonable susceptible de obtención si se efectuara la revaluación a fecha de cierre.

Si, como consecuencia de la revaluación efectuada, surge un incremento en la medición del activo:

a) En caso de que no se hubieran reconocido en períodos anteriores pérdidas como consecuencia de observarse en el marco de las revaluaciones practicadas [en períodos anteriores] un valor razonable inferior a la medición del activo —incluyendo, en este marco, pérdidas por deterioro de valor por comparación con el importe recuperable—: [se contabiliza] un saldo por revaluación —componente del rubro Resultados Diferidos del Patrimonio Neto— [RT 59, párr. 323, inc. a)], y

b) En caso de haber reconocido en períodos anteriores pérdidas como consecuencia de observarse en el marco de las revaluaciones practicadas [en períodos anteriores] un valor razonable inferior a la medición del activo —incluyendo, en este marco, pérdidas por

deterioro de valor por comparación con el importe recuperable— el incremento en la medición del activo:

- i. se contabiliza como un impacto en resultados —resultado positivo— por un importe equivalente —como máximo— al de las pérdidas previamente reconocidas; y
- ii. se contabiliza un saldo por revaluación por el importe remanente.

Si, como consecuencia de la revaluación practicada, surge una disminución en la medición del activo:

a) En caso de que no exista un saldo por revaluación previamente contabilizado vinculado con ese activo: se reconoce contablemente un impacto en el resultado del período [resultado negativo].

b) En caso de que exista un saldo por revaluación, se contabiliza una disminución de este y, en caso de quedar un remanente —es decir, si el importe por el cual debe desvalorizarse el activo supera el saldo o valor libros del saldo por revaluación— se contabiliza un impacto en el resultado del período [resultado negativo].

Al efectuar la revaluación, la depreciación acumulada del activo (i) se recalcula proporcionalmente, es decir se recalcula en la misma proporción en que se incrementa o disminuye la medición del activo o (ii) se elimina de manera que el valor revaluado sea igual al valor residual.

El saldo por revaluación puede ser transferido directamente a Resultados No Asignados (i) a medida que el activo es consumido —en este caso, la cuantía a transferir a Resultados No Asignados (11) es igual al coeficiente de depreciación aplicado sobre el valor de origen [es decir, previo al revalúo-] y el coeficiente de depreciación aplicado sobre el valor revaluado [es decir, posterior al revalúo], (ii) cuando se produce la baja, retiro, venta o disposición del activo o (iii) en cualquier momento posterior.

Los efectos que ocasiona un cambio en la alternativa de mantener o transferir el saldo por revaluación deben ser contabilizados como un cambio en una política contable, es decir, con efecto retroactivo. El saldo por revaluación no es distribuible ni capitalizable mientras permanezca como tal —es decir, en tanto permanezca como saldo por revaluación, ese importe no es distribuible ni capitalizable— (RT 59, párrs. 327, 330 y 331).

II.3. Presentación

En el Estado de Situación Patrimonial los Activos Biológicos factor de producción se pueden presentar en un rubro específico o como una clase separada dentro del rubro Bienes de Uso (RT 59, p. 1033.b).

III. Productos agropecuarios

El producto agropecuario es el elemento que se obtiene al separar los frutos del activo biológico o interrumpir su ciclo vital. Según la naturaleza de la actividad agropecuaria involucrada, el referido proceso puede ser caracterizado como cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección o faena.

Las normas específicas de la actividad agropecuaria (es decir, RT 54, Título III, Capítulo 10) prescriben aspectos relativos a los productos agropecuarios en el momento de su obtención, es decir, en la fecha en que se produce la cosecha, recolección, obtención o faena [RT 59, p. 1021.b)], que es el momento en que se verifica la medición inicial de los mismos. Con posterioridad a ese momento están alcanzados por las prescripciones relativas a los bienes de cambio.

La medición inicial de los productos agropecuarios, es decir, la valorización a fecha de

obtención —cosecha, recolección o faena— se efectúa al valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta (RT 59, p. 1031) [valorización que constituye costo atribuido a efectos de su medición una vez finalizado el proceso de obtención].

En forma posterior, es decir, una vez concluido el proceso de obtención del producto agropecuario —es decir, concluida la cosecha, recolección, o faena— las normas aplicables a bienes de cambio prescriben que la medición de estos elementos se efectúe sobre la base del costo atribuido, que surge de aplicar la medición establecida al valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta a fecha de obtención [RT 59, p. 290.e)].

Asimismo, [las normas relativas a bienes de cambio] prevén la posible medición posterior de los Productos Agropecuarios por su valor neto de realización (12), debiendo imputarse las variaciones en la medición de estos activos [atribuibles a su medición al valor neto de realización con posterioridad a la finalización del proceso de obtención] al resultado del período (13) (RT 59, p. 295).

En el Estado de Situación Patrimonial los Productos Agropecuarios se presentan dentro del rubro Bienes de Cambio.

IV. A modo de conclusión

Los activos biológicos factor de producción son caracterizados por las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 aplicables a la actividad agropecuaria como aquellos que cumplen la definición de "plantas productoras" —plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas—, "animales productores" —animales utilizados principalmente para la obtención de productos pecuarios— y "animales reproductores" —animales utilizados exclusivamente para la procreación de nuevos individuos de su especie—.

La medición inicial de los activos biológicos factor de producción se efectúa al costo de adquisición o sobre la base del costo atribuido estimado en caso de animales [productores o reproductores] según su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta en el momento en que comienzan a ser utilizados como tales y, en el caso de plantas productoras, en función de su costo de producción.

Los activos biológicos factor de producción miden en forma posterior según las pautas aplicables a la valorización posterior de bienes de uso, es decir, a modelo costo —costo original menos depreciación acumulada y menos pérdidas por deterioro de valor acumuladas que puedan surgir por comparación con el importe recuperable— o a modelo revaluación —importe revaluado menos depreciación acumulada y menos pérdidas por deterioro de valor acumuladas que puedan surgir por comparación con el importe recuperable—.

En el Estado de Situación Patrimonial los activos biológicos factor de producción se pueden presentar en un rubro específico o como una clase separada dentro del rubro bienes de uso.

Producto agropecuario es el elemento que se obtiene al separar el fruto del activo biológico o interrumpir su ciclo vital. El proceso de obtención de estos elementos según la naturaleza de la actividad agropecuaria involucrada puede caracterizarse como cosecha, ordeño, esquila, tala, recolección o faena.

Las normas específicas de la actividad agropecuaria prescriben aspectos relativos a los productos agropecuarios en el momento de su obtención, que es el momento en que se verifica la medición inicial de los mismos. La referida medición [a fecha de obtención del producto agropecuario] se efectúa al valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, cuantía monetaria que constituye el costo atribuido a efectos de su medición según normas contables aplicables a los bienes de cambio una vez finalizado el proceso de

obtención.

Es decir, una vez concluido el proceso de obtención los productos agropecuarios miden, según normas contables profesionales aplicables a los bienes de cambio, sobre la base del costo atribuido que surge de aplicar la medición obtenida al valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta a fecha de obtención de estos elementos. Las normas relativas a bienes de cambio también prevén la posible valorización posterior de los productos agropecuarios al valor neto de realización.

En el Estado de Situación Patrimonial los productos agropecuarios se presentan dentro del rubro bienes de cambio.

V. Bibliografía consultada

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE) (2024): "Resolución Técnica N.º 59. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad", archivo pdf disponible en: <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2024/07/Resolucion-Tecnica-N%C2%B0-59-TO-RT-54-NUA>

IFRS Foundation (2024): "Conceptual Framework for Financial Reporting". Disponible en: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2024/issued/part-a/conceptual-frame>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2021 a): "Resolución 996/2021", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/RESFC-2021-996-APN-DI-INAES.pdf> vigen- te según Resolución INAES 2879/2023, y "Anexo I", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/Anexo-IF-2021-53322765-APN-PI-IN>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2023): "Resolución 2879/2023", archivo pdf disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/385000-389999/387478/norma.htm>.

PRESIDENCIA DE LA NACIÓN ARGENTINA (1973): "Ley 20.337. Ley de Cooperativas", archivo pdf disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-199918462/texact.htm>.

(1) Las plantas productoras son definidas como plantas vivas que permiten obtener productos agropecuarios, cuya vida productiva tiene una duración esperada superior a un período y respecto de las cuales la probabilidad de comercialización se estima remota excepto por cuestiones incidentales como raleos o podas (RT 59, p. 1024).

(2) Los animales productores son activos utilizados predominantemente para la obtención de productos pecuarios —a modo de ejemplo, la norma referencia la obtención de lana o leche—, cuya vida productiva tiene una duración esperada superior a un período y cuya probabilidad de comercialización se estima remota, excepto como animales de descarte al final de su período productivo (RT 59, p. 1024).

(3) Animales machos o hembras destinados exclusivamente a la procreación de nuevos individuos de su especie desde que son categorizados como animales reproductores por la entidad hasta que cambie su destino (RT 59, p. 1024).

(4) Los componentes financieros explícitos, es decir, aquellos que resultan exteriorizados en la factura o documento que respalda la operación, deben ser tratados como costos financieros (RT 59, p. 129). Los componentes financieros implícitos, es decir, aquellos que no han sido exteriorizados en la factura o documento que respalda la operación efectuada a plazo, pueden no ser segregados en caso de tratarse de Entidades Pequeñas. Entidades que no son pequeñas, es decir, Entidades Medianas y Restantes Entidades pueden no segregar componentes financieros implícitos cuando la totalidad de las cuotas pactadas en la financiación venza

dentro de los doce meses computado desde fecha de la operación (RT 59, p. 131).

(5) El costo atribuido es un atributo susceptible de empleo como sustituto de un costo a una fecha determinada (RT 59, Glosario). Se utiliza cuando, por ejemplo, un activo es adquirido o es creado —o se incurre en una deuda o se asume un pasivo— como resultado de un acontecimiento que no constituye una operación de mercado y, en este marco, no es susceptible de identificarse un costo o tal vez el costo no proporcione información significativa sobre el activo —o pasivo en cuestión—. En estas circunstancias, se utiliza un valor corriente del activo —o del pasivo— como costo atribuido —es decir, costo estimado o considerado— a fecha del reconocimiento contable; este costo atribuido es posteriormente utilizado como punto de partida a efectos de efectuar mediciones posteriores sobre una base [de medición] Costo histórico (IFRS Foundation, 2024, p. 6.6, la traducción es nuestra).

(6) El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo —o que se abonaría por transferir un pasivo— en una transacción entre participantes del mercado a fecha de medición. Debe referirse a un activo concreto y considerar la condición o estado de conservación y localización de este. No incluye los costos de transacción (RT 59, Glosario).

(7) Mercado principal es el mercado activo con mayor volumen de transacciones para ese activo. Mercado activo es aquel [mercado] en el cual las transacciones relativas a ese activo tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente como para suministrar información para fijar precios sobre una base de negocio en marcha (RT 59, Glosario)

(8) El mercado más ventajoso es el mercado activo donde se maximiza el precio de venta del activo, neto de los costos de transacción y transporte (RT 59, Glosario).

(9) El costo de producción surge de adicionar los costos de los insumos necesarios, costos de conversión —mano de obra, servicios, depreciaciones y otras cargas— tanto variables como fijos —los costos fijos se activan según un nivel de actividad normal— y costos financieros si correspondiera su cómputo. Cesa la activación de costos cuando el activo alcanza las condiciones de operación previstas (RT 59, p. 105).

(10) Las normas contables profesionales adoptan un modelo de costeo completo (RT 59, p. 104).

(11) La/s transferencia/s del saldo por revaluación a resultados no asignados no impactan en el resultado del período (RT 59, párrs. 327 y 329).

(12) El valor neto de realización es definido como el valor razonable del activo —que incluye, cuando corresponda, ingresos adicionales no atribuibles a la financiación que la venta genere por sí misma como, por ejemplo, reembolsos por exportación— menos los costos directamente atribuibles a la venta —tales como comisiones o impuesto a los ingresos brutos— (RT 59, p. 123 y Glosario).

(13) En caso de medir los productos agropecuarios una vez concluido el proceso de obtención al valor neto de realización, la entidad debe cuantificar el resultado devengado por cambios en el valor neto de realización tanto en el momento de la medición como en el momento de la venta y exteriorizar estos resultados [devengados por cambios en el valor neto de realización] como una categoría separada dentro del Estado de Resultados (RT 59, p. 307 y 309.b).