

Iniciamos la lectura del capítulo 11 "Actividad agropecuaria" del Proyecto 47 (FACPCE)

Petti, Ana María

Abstract: En el artículo se analiza el proyecto de la tercera parte de la RT 54 que aborda temas vinculados a sectores o industrias específicas.

### I. Introducción. Alcance del capítulo 11

Ya contamos con el Proyecto 47 de Resolución Técnica - Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Segunda y tercera Parte.

En esta oportunidad abordamos la tercera Parte de la RT 54, siendo los temas a los que se refiere los vinculados a sectores o industrias específicos.

Como ocurre en la primera parte de la RT 54, la tercera parte del Proyecto 47 está estructurada en párrafos —del 1027 al 1048—.

El proyecto mencionado solo se refiere en su cap. 11 a la "Actividad agropecuaria", siendo su objetivo prescribir las normas específicas de reconocimiento, medición y presentación aplicables a:

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

Con la lectura del párrafo anterior se observa que no constituye alcance del cap. 11, al menos no está explicitada, la medición de los productos agropecuarios con posterioridad a su obtención, o sea al cierre del ejercicio.

Una entidad aplicará este capítulo cuando desarrolle actividad agropecuaria, incluyendo la producción de bienes con crecimiento vegetativo, con escaso uso de la tierra, o nulo por la aplicación de tecnologías específicas.

No aplicarán este capítulo las entidades que desarrollen esta actividad para rubros que no tuvieron o interrumpieron su desarrollo biológico, como por ejemplo los siguientes:

- a) La tierra agropecuaria.
- b) Los productos agropecuarios luego de la cosecha, recolección o faena que no están controlados por sus productores.
- c) Los productos agropecuarios que serán sometidos a procesamiento o transformación posterior en bienes que no son activos biológicos, por ejemplo, las uvas que se emplearan para obtener vinos, mostos, etc.

¿Qué ocurre con los productos agropecuarios luego de la cosecha controlados por sus productores y destinados a la venta, o bien a ser empleados como insumo de una próxima siembra que redundará en la sementera —activo biológico—? ¿Qué norma se aplica? No se los excluye explícitamente del alcance del cap. 11, pero tampoco se los incluye.

Quizás, de ser la intención incluirlos en el alcance del cap. 11, los productos agropecuarios a los que aplicarían los requerimientos contenidos en este serían:

a) Productos agropecuarios generados en el momento de la cosecha, recolección o faena (cualquiera sea su destino: venta, utilización posterior como semilla o insumo de la producción agropecuaria, procesamiento o transformación posterior en bienes mediante un proceso industrial).

b) Productos agropecuarios al cierre controlados por sus productores y destinados a su venta o utilización posterior como semilla o insumo en la producción agropecuaria o sea que serán sometidos a procesamiento o transformación posterior en bienes que son activos biológicos.

Quizás, de ser la intención incluir en el alcance del cap. 11, solo lo indicado en el objetivo, este se aplicará para los productos agropecuarios en el momento de la cosecha, recolección, etc., siendo lo regulado en la RT 54 en el cap. 3, en la sección de bienes de cambio, aplicable en la medición al cierre. De ser productos agropecuarios bienes fungibles con mercado activo y comercializables sin esfuerzo significativo se aplicaría el párr. 295 del cap. 3, o sea su medición al cierre sería el valor neto de realización.

Continuando la lectura del cap. 11 esta cuestión aquí no tal clara se despeja pues se refiere a la medición al cierre de productos agropecuarios destinados a su venta. O sea, estos activos constituyen el alcance del cap. 11.

Si pensamos que, al contar con la aprobación del proyecto mencionado y estar vigente la tercera parte de la RT 54, será derogada la RT 46 "nuevo texto de la RT 22 -Normas Contables Profesionales: actividad agropecuaria", resulta apropiado analizar similitudes y diferencias.

## II. Definiciones

Algunas definiciones vinculadas a la actividad ya están contenidas en el glosario que forma parte de la NUA. Ellas son:

Activos biológicos: plantas y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Se excluyen de bienes de cambio los activos biológicos (se indica en el párr. 287 de la NUA). Se excluyen de activos biológicos a las plantas productoras.

Plantas productoras: Son plantas vivas que:

- a) Permiten obtener productos agrícolas; y
- b) se espera produzcan durante más de un período.

Estos activos se clasifican dentro de "bienes de uso". No se incluyen como plantas productoras las que se espera cosechar como productos agrícolas, como son los bosques cultivados para madera o pasta de papel.

En el párr. 1031 del cap. 11 se encuentran definiciones que una entidad deberá considerar a los efectos del tratamiento de los temas que este capítulo aborda. En general ya estaban incluidas en la RT 46.

## III. Presentación en el estado de situación patrimonial

Con respecto a los activos biológicos destinados a la venta o a su consumo posterior en la actividad agropecuaria, el cap. 11 —sin cambios respecto a la RT 46— los incluye en un rubro específico con dicha denominación.

Respecto de los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones, dicho capítulo indica que podrán presentarse:

- a) En un rubro específico —activos biológicos—; o
- b) dentro de bienes de uso con la discriminación adecuada como una clase separada.

Ya la RT 46 daba la opción.

En el cap. 11 no se requiere presentar una apertura en categorías según el grado de desarrollo, como la RT 46 lo exige, incluso brindando definiciones de cada uno de ellos:

- a) Activos biológicos en desarrollo;
- b) activos biológicos terminados; y
- c) activos biológicos en producción.

El cap. 11 solo define a los activos biológicos en desarrollo, con apertura en etapa inicial y etapa posterior de desarrollo biológico, a los efectos de la utilización de distintos criterios de medición.

El capítulo analizado no aclara la exposición de los productos agropecuarios dentro del activo. Su ubicación según el cap. 3 de la RT 54 es en la sección de bienes de cambio. No los excluye como si lo hace con los activos biológicos, sino que quedan incluidos en la definición de bienes de cambio (activos destinados a la venta o que se consuman en la producción de bienes que se destinarán a la venta) y, por lo tanto, en tal rubro expuestos.

#### IV. Resultados en entidades agropecuarias

La primera parte de la RT 54, en su cap. 5, se refiere al tratamiento de los ingresos de actividades ordinarias, expresando que, entre otros, incluyen aquellos generados por actividades internas, tales como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria.

Por otro lado, el cap. 11, en el acápite 1031, define al ingreso por producción del siguiente modo:

Comprende los resultados por cambios en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, desde la última medición anterior, y por la variación de la valorización de los activos biológicos, por su transformación biológica hasta el cierre (desde la etapa posterior de desarrollo biológico), si el cierre es anterior a la cosecha, recolección o faena.

Se presenta en el estado de resultados en primer lugar o a continuación del resultado bruto por venta de bienes y la prestación de servicios y antes de los resultados por medición de bienes de cambio al valor neto de realización, según cual sea la actividad predominante.

No constituyen resultado por la producción, los generados por el cambio de valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta de los productos agropecuarios controlados por sus productores y destinados a la venta, luego de la cosecha, recolección o faena.

Estos resultados se presentarán en una partida separada del estado de resultados a continuación de la utilidad bruta. Es el párr. 629 inc. c) de la RT 54 el que se refiere a los mismos pero nominados "resultados por medición de bienes de cambio al valor neto de realización", pues tal párrafo es abarcativo de la presentación de partidas de resultado del período en general, o sea no solo de entidades que desarrollan actividad agropecuaria y utilizan para las mediciones al valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta para los productos agropecuarios.

El cap. 11 no hace referencia directa a la determinación del costo de producción. Es el cap. 6 de la RT 54 el que se refiere a la presentación de las partidas de resultado del período; y en el párr. 629 inc. b) requiere que se distinga dentro de este "el costo incurrido para obtener ingresos de actividades ordinarias".

Respecto al costo de producción el párr. 1046 del Proyecto 47 de RT requiere que en nota o anexo se revelen los costos de producción, clasificados por su naturaleza y por su función,

aunque es evidente que la función es la producción.

En cuanto a los resultados por venta de productos agropecuarios y activos biológicos, su reconocimiento sigue la regla general del párr. 523 de la RT 54: al obtener el control de estos el cliente (entrega y aceptación del producto). Y su medición en general se efectúa por la medición contable de la contrapartida (es decir, del activo incorporado o de los anticipos de clientes cancelados).

Respecto al costo de venta de productos agropecuarios, los párrs. 301 a 305 de la RT 54 referidos a bienes de cambio indican que su determinación dependerá de la medición posterior de estos bienes:

a) Si la medición posterior se basa en el costo de producción: el costo de venta será el basado en costo (PEPS, IE o CPP o diferencia de inventario)

b) Si la medición posterior se basa en costo de reproducción: se emplea costo corriente al momento de vender, por diferencia de inventario o al costo estimado según margen bruto sobre ventas.

c) Si la medición posterior es VNR, se determinará el resultado de los cambios en dicho valor tanto en el momento de su medición como en el de su venta.

#### V. Medición de productos agropecuarios

La medición inicial de los productos agropecuarios en el momento de la cosecha o recolección se debe efectuar a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta. Se hizo referencia al tema en el Alcance. No distingue cual será el destino futuro.

Respecto a la medición posterior:

a) Si están destinados a la venta: a su valor razonable menos los gastos estimados de venta.

b) Si están destinados a utilizarse como insumo de su producción agropecuaria: de acuerdo con la sección bienes de cambio del cap. 3 de la NUA.

c) Si están destinados a utilizarse como insumo de una producción industrial: de acuerdo con la sección bienes de cambio del cap. 3 de la NUA.

Esto aclara lo que quizá en otros párrafos no es tan explícito. O sea, el alcance abarca a los productos agropecuarios al momento de su cosecha o recolección, pero al cierre solamente si se destinan a su venta. Para el resto de los destinos se aplican las normas generales de bienes de cambio.

#### VI. Medición de activos biológicos

Medición inicial en base a la modalidad de incorporación y al estado de su desarrollo

Activos biológicos adquiridos (1).	Sobre la base de su costo de adquisición.
Activos biológicos en producción (1).	En función de su costo de producción.
Activos biológicos producidos.	En función de su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
Activos biológicos recibidos mediante aportes o donaciones (1).	Importe de la documentación de la operación si se posee: entidades pequeñas y medianas.
	Demás casos: valor razonable.

[1] Coincidente con los criterios que para la medición inicial para todos los rubros indica el párr. 204 del cap. 3.

Además, en la sección de bienes de uso del cap. 3 se indica que la medición inicial de plantas productoras se efectúa al costo de adquisición o costo de implantación, según

corresponda. La misma sección se refiere a la medición posterior de dichos activos biológicos específicos siendo optativa la aplicación del modelo de costo o el modelo de revaluación.

La RT 46 solo se refiere a la medición inicial para animales reproductores y plantas productoras, que es la tipificación que dicha norma efectúa para activos biológicos no destinados a la venta. De esta forma no incluye animales como vacas lecheras, ovejas para extracción de lana y otros.

Se resolvieron faltantes de regulación de la RT 46:

a) Considerar la medición para otros activos biológicos no destinados a la venta que no son animales reproductores ni plantaciones productoras.

b) Regular la medición inicial de todos los activos biológicos incluso los destinados a la venta.

Medición posterior en base a su destino, al estado de su desarrollo y a la tipificación de la entidad

Activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad.	Si están en la etapa inicial de desarrollo biológico.	Costo de producción.
	Si se encuentran en la etapa posterior de desarrollo biológico.	Entidad pequeña: costo de adquisición o de producción, según corresponda.
		Entidad mediana: valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta. Si ello implica un costo o esfuerzo desproporcionado: costo de adquisición o costo de producción.
		Restantes entidades: valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.
Activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de la actividad (plantas productoras, animales reproductores o vacas lecheras).	Según la sección de bienes de uso del cap. 3 de la NUA. Opción: modelo de costo o modelo de revaluación (2).	

[2] Además, en la sección de bienes de uso del cap. 3, se refiere a la medición posterior pero solamente de las plantas productoras.

Tal sección de bienes de uso debiese también referirse al resto de activos biológicos utilizados como factor de producción y no solo a plantas productoras que, si bien figuran como ejemplo, pueden confundir al lector.

## VII. Consideraciones finales

Si bien la FACPCE a través de la res. JG 608/2022 definió los montos de ingresos que la entidad debió obtener en el ejercicio anterior para considerar si es pequeña o mediana, hubiera sido de interés que se indique para las empresas agropecuarias que se considera "ingresos".

Según el glosario de la RT 54, ingreso es el aumento del patrimonio neto generado por:

a) La producción o venta de bienes, prestación de servicios u otros hechos vinculados con las actividades principales de la entidad, y

b) Actividades internas tales como el crecimiento natural o inducido de activos biológicos.

En el cap. 5 de la mencionada RT se trata el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y menciona también como ingresos a los generados por crecimiento natural y por supuesto a los generados por operaciones de intercambio.

Debiésemos contar con una aclaración al respecto en empresas agropecuarias. El cap. 11 del Proyecto 47 no lo hace.

Salvando quizá la necesidad de aclarar el alcance en los párrafos correspondientes, el Proyecto 47 en su cap. 11 resolvió cuestiones que eran necesario subsanar, como incluir además de animales reproductores y plantas productoras a otros activos biológicos empleados en la producción. También reitera la indicación de mediciones iniciales y no requerir apertura en notas de activos biológicos según su grado de desarrollo.

Se reconocen en el cap. 11 aclaraciones a cuestiones ya indicadas y la inclusión de otras inexistentes en la RT 46.