

NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD: MODIFICACIONES A ESTADOS CONTABLES DE EMPRESAS AGROPECUARIAS. SEGUNDA PARTE



Viviana Muchiut  22/05/2024

Esta doctrina fue publicada en:

- Práctica Integral Córdoba ERREPAR (PIC)
- Profesional y Empresaria (D&G)

| Texto actual RT 22 | RT 54 (Cap. 10) |
|---|--|
| <p>Se debe reconocer la existencia de un activo biológico o de un producto agropecuario solo cuando se hayan satisfecho los requisitos exigidos por la sección 5 (Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables) de la RT 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales) y específicamente por la sección 2.1 (Reconocimiento) de la RT 17 (normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general).</p> | <p>1025. Una entidad reconocerá un activo biológico o un producto agropecuario en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, según corresponda, cuando:</p> <ul style="list-style-type: none">a) cumpla con la definición general del párrafo 22 y las definiciones específicas del párrafo 1024 o en el glosario, según corresponda;b) su medición satisfaga el requisito de confiabilidad (credibilidad); yc) su contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte probable. |

II - MEDICIÓN

El texto actual de la RT 22 establece dos criterios de medición en función del destino de los bienes: aquellos que son destinados a la venta y los que se van a utilizar como factores de la producción en el curso normal de la actividad.

Medición de activos biológicos destinados a la venta

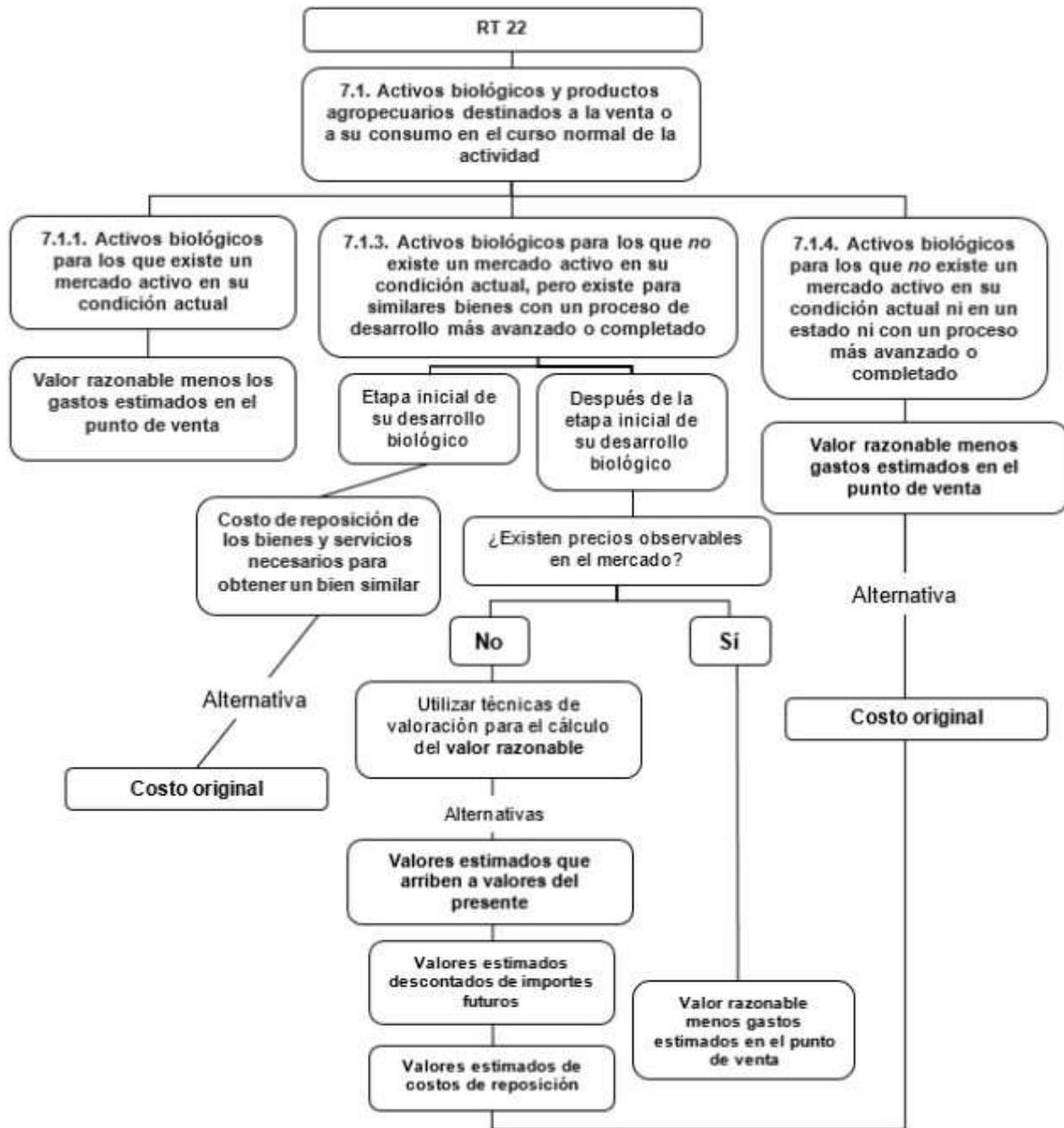
En lo que respecta a la medición de los activos biológicos y productos agropecuarios

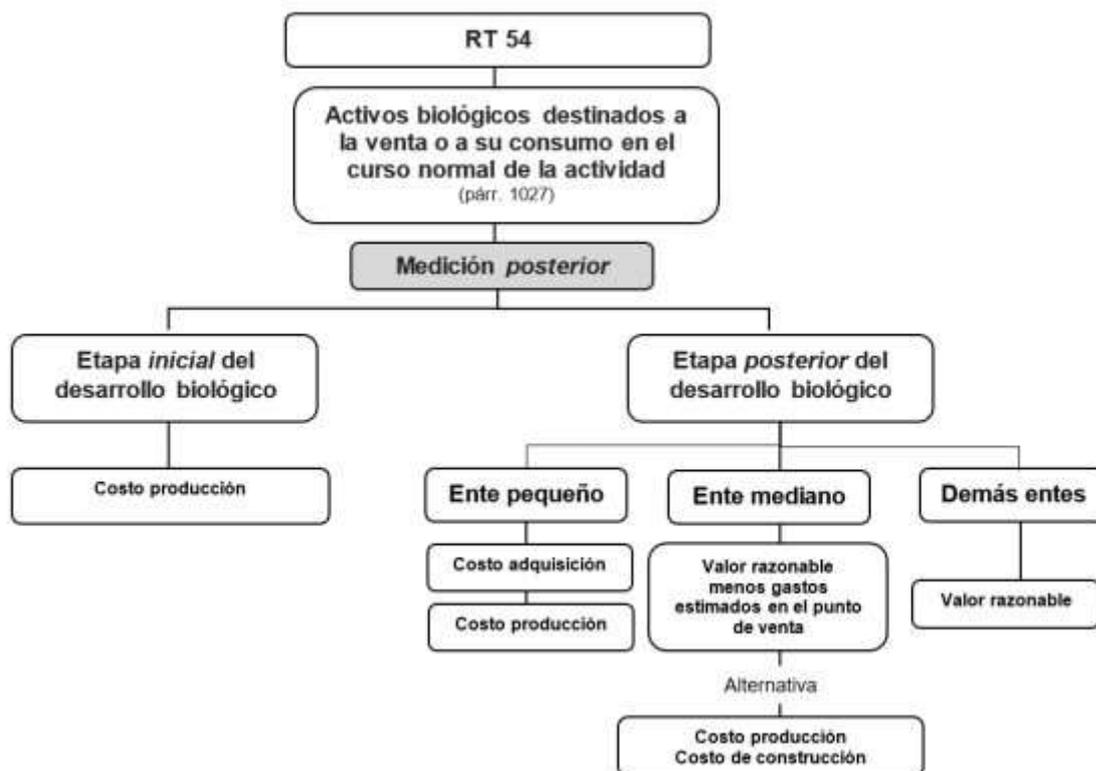
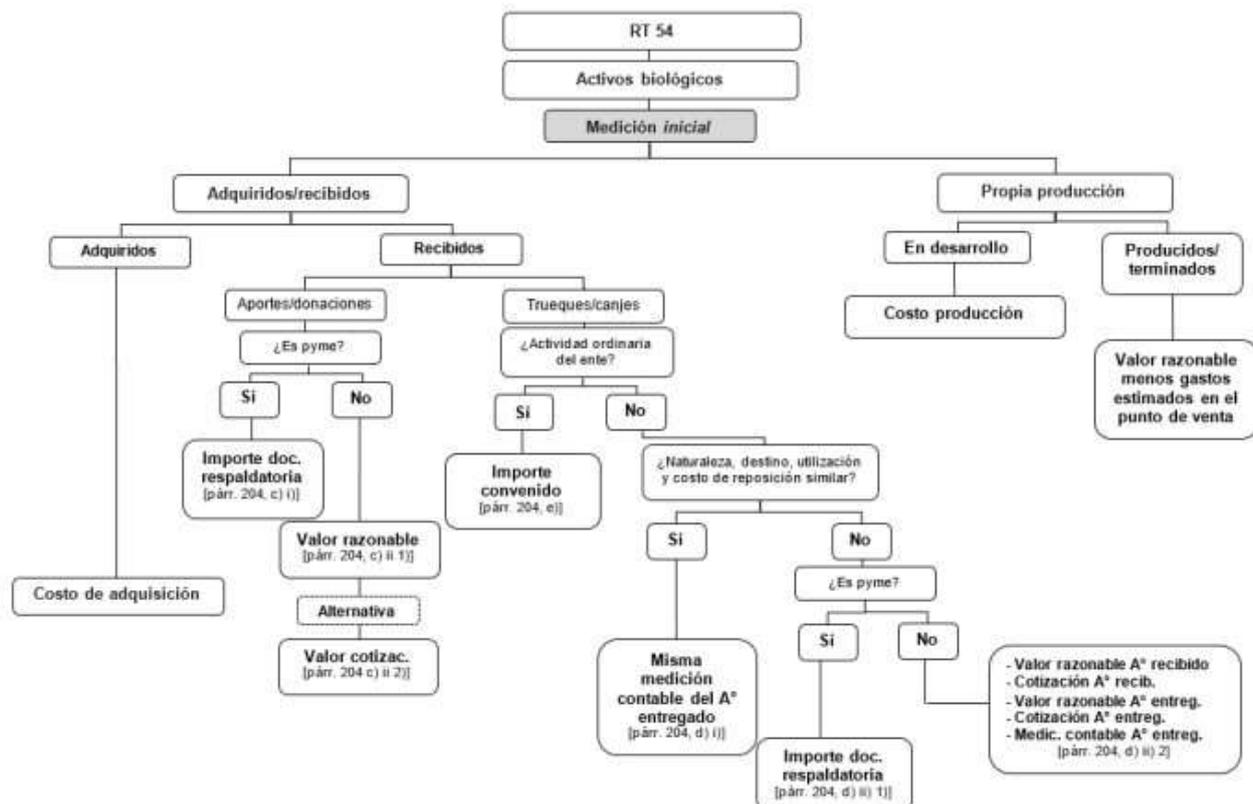
que se destinarán a la venta, hay que analizar, en primer lugar, qué criterios utiliza la norma contable para este tipo de bienes y esto está tratado en el punto 7.1 y subsiguientes de la RT 22, dependiendo de la existencia de cotización en un mercado activo:

- Activos biológicos para los que existe un mercado activo en su condición actual. (pto. 7.1.1 y 7.1.2 para los productos agropecuarios).
- 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 (7.1.3). Definida esta condición, la norma contable establece para estos activos criterios de medición en función de la etapa inicial o posterior de su desarrollo biológico.
- Activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado (7.1.4).

Por su parte, en la NUA se modifican sustancialmente los criterios de medición de los activos biológicos, según se trate de un reconocimiento inicial o posterior, definiendo en el párrafo 50 de la NUA lo siguiente: *“Una entidad realizará: a) la medición inicial, en el momento del reconocimiento o incorporación de un elemento; y b) la medición posterior, a la fecha de los estados contables o en cualquier fecha distinta a la del reconocimiento”*.

Hemos encontrado apropiado realizar el análisis comparativo de este punto de un modo gráfico, exponiendo en el primero de ellos lo que expresa el actual texto de la RT 22 y, en el segundo, lo que indican los párrafos 1026 a 1027 de la RT 54.





El texto actual de la RT 22 no hacía mención a la comparación de las mediciones, por lo que aplicábamos lo establecido en el punto 4.1.1 de la RT 17, sin embargo, el párrafo 1028 de la RT 54 lo establece expresamente cuando dice: “Una entidad aplicará lo establecido en el apartado ‘Comparación con el valor recuperable’ [ver los párrs. 296 a 300] a los activos biológicos destinados a la venta en el curso normal de las operaciones, cuando no los mida al valor razonable menos los gastos estimados en el

punto de venta”.

Continuando con el análisis de este punto sustancial de la norma agropecuaria, veamos las alternativas de medición que propone la RT 22 y la RT 54 cuando los bienes no están destinados a la venta.

Medición de activos biológicos destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad

| Texto actual RT 22 | | | | RT 54 (Cap. 10) | |
|----------------------------------|--|---|--|--|--|
| 7.2.1. Animales reproductores | Con mercado activo | Adquiridos o producidos por el ente | Costo de reposición | 1029. En la fecha de los estados contables, una entidad medirá los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones según lo establecido en la sección “Bienes de uso y depreciaciones” [ver los párrs. 313 a 358]. | |
| | No existe un mercado activo en su condición actual, pero sí en una etapa anterior | Adquiridos o producidos por el ente | Costo de reposición de un bien similar medido al inicio, neto de amortizaciones acumuladas | | |
| | Sin mercado activo en ninguna de sus etapas, con características especiales no fungibles | Si el ente puede obtener valores de mercado a la fecha de medición o cercanas a ellas y estos son representativos | Valor razonable sobre la base de estos valores menos gastos de venta | | En su medición inicial: costo original |
| | | | | | En las mediciones posteriores: costo original y a partir de que comienzan a producir, neto de amortizaciones acumuladas. |
| | | No puede obtenerlos o los valores no representan razonablemente los importes de la transacción | Alternativa: método de revaluación de la RT 17 | | |
| | | | | | |
| 7.2.2. Plantas Productoras | Medición inicial | Hasta que comiencen la etapa de producción en | Costo original | | |

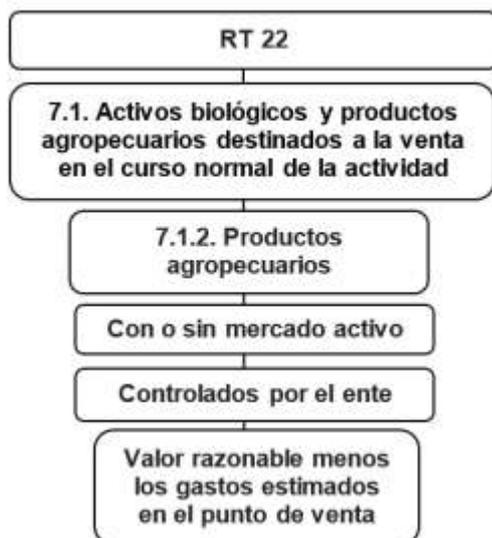
| | | | |
|--|------------------------|---|--|
| | | volúmenes y calidad comercial de los frutos | |
| | Mediciones posteriores | A partir de que comiencen la etapa de producción en volúmenes y calidad comercial de los frutos | Costo original neto de la depreciación acumulada |
| | | Alternativa | Modelo de revaluación de la RT 17 |

Los párrafos 313 a 358 de la RT 54 se refieren a los bienes de uso y sus depreciaciones, señalando definiciones, reconocimiento, criterios para la medición inicial, desembolsos subsiguientes, medición posterior, modelo de costo y de revaluación, además de otras cuestiones.

A los fines de este trabajo se dificulta desarrollar -aun brevemente- cada uno de estos puntos y sus vínculos con la norma agropecuaria, cuestión absolutamente necesaria cuando tengan que medir sus activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de la actividad que la norma ejemplifica no taxativamente. Pero es importante resaltar que, con la entrada en vigencia de la RT 54, estos bienes pasan a ser medidos de acuerdo a los criterios establecidos para los bienes de uso.

Medición de productos agropecuarios

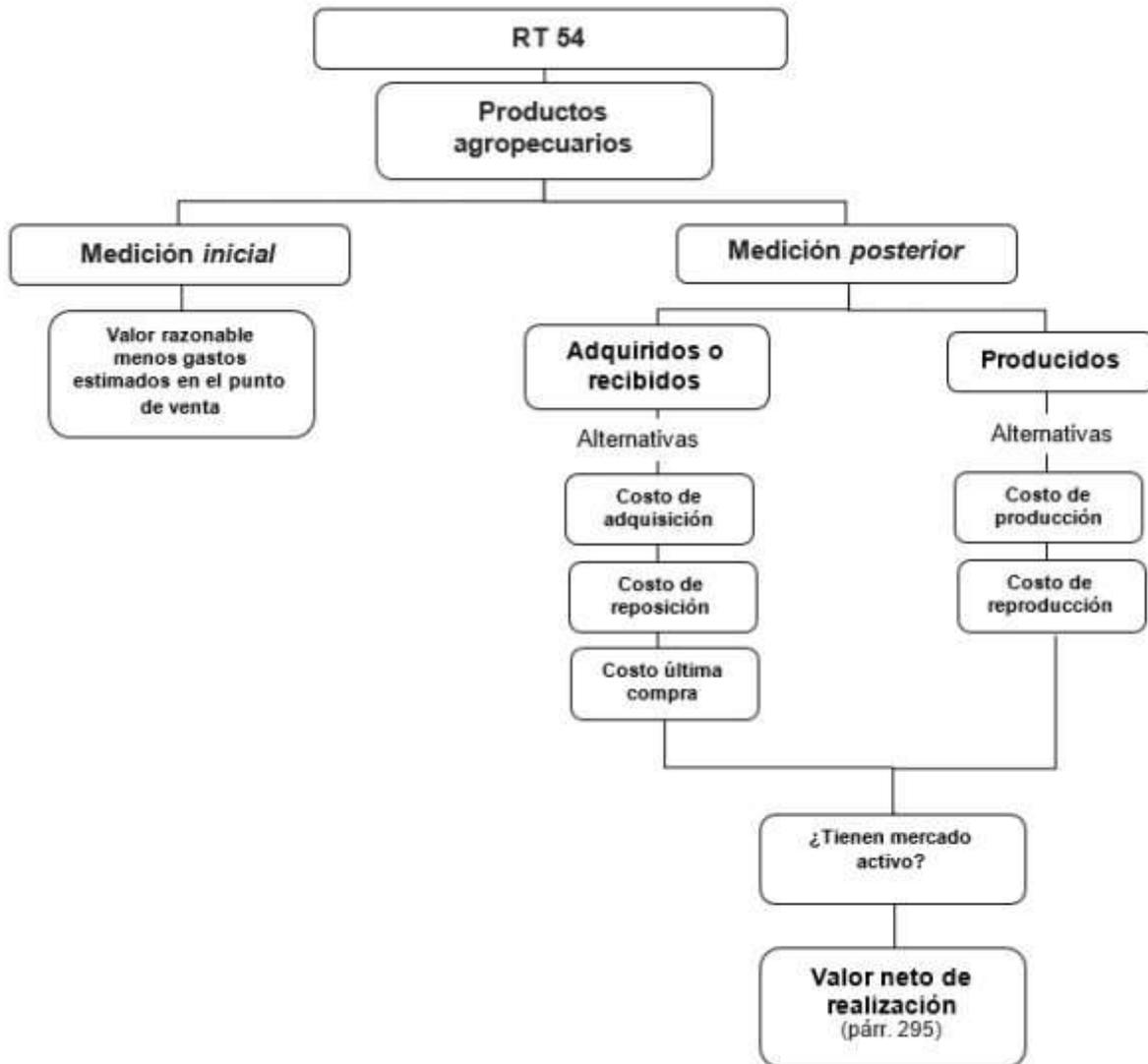
En el actual texto de la norma agropecuaria el tratamiento es el siguiente:



En la RT 54 los productos agropecuarios tienen una medición inicial y otra posterior. La primera se trata en el párrafo 1030 y la medición posterior en el párrafo 1031.

El reconocimiento de los productos agropecuarios el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena propone la medición a valor razonable menos gastos

estimados en el punto de venta. Para la medición posterior remite a 26 párrafos del actual texto de la primera parte de la RT 54 (287 a 312). Esta sección trata de los bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados) en general.



III - OTROS ASPECTOS

Contratos de venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro, se mantiene el texto con modificaciones y la redacción y los subsidios estatales no fueron incluidos en el texto de la RT 54.

| Texto actual RT 22 | RT 54 (Cap. 10) |
|---|---|
| <p>Contratos de venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro Los contratos que se hubieran celebrado</p> | <p>Contratos de compra o venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro</p> |

| | |
|---|--|
| <p>con la intención de cancelar la obligación mediante la entrega de los productos objeto del mismo no se reconocerán a menos que sean contratos onerosos. Estos últimos se deben medir, a la fecha de cierre del período contable, por el valor actual de la erogación mínima necesaria para cancelarlo: a) pago de las penalidades contenidas en el contrato para su cancelación, o b) neto entre los importes a percibir y el valor de los activos a entregar objeto del contrato.</p> <p>Cuando no se hubieran celebrado con la intención de cancelar la obligación mediante la entrega de los productos objeto del mismo, estos contratos podrían calificar como instrumentos derivados y, en consecuencia, deberán reconocerse y medirse de acuerdo con la RT 18.</p> | <p>1032. Una entidad tratará los contratos para la compra o venta de activos biológicos o productos agropecuarios del siguiente modo:</p> <p>a) Cuando los celebre con la intención de cancelarlos mediante la entrega o recepción de los activos biológicos o productos agropecuarios, porque los emplea en su actividad: no reconocerá tales contratos excepto que se conviertan en contratos onerosos, en cuyo caso aplicará la sección “Compromisos que generan pérdidas (contratos de carácter onerosos)” [ver los párrs. 527 a 531].</p> <p>b) En los restantes casos: evaluará si tales contratos califican como instrumentos derivados, en cuyo caso aplicará la sección “Instrumentos derivados y operaciones de cobertura” [ver los párrs. 990 a 1020].</p> |
| <p style="text-align: center;">Subsidios estatales</p> <p>Un subsidio del Estado, no sujeto al cumplimiento de condiciones futuras, relacionado con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, se reconocerá en el resultado del periodo solo cuando dicho subsidio se convierta en exigible y su percepción sea altamente probable.</p> <p>Si un subsidio del gobierno relacionado con un activo biológico que se mide a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta está condicionado al cumplimiento de algunas condiciones en el futuro, incluyendo situaciones en las que el subsidio requiere que la entidad desarrolle o no desarrolle ciertas actividades, la entidad reconocerá el subsidio del gobierno en el resultado del periodo solo cuando se hayan cumplido las condiciones requeridas y su percepción sea altamente probable.</p> | <p style="text-align: center;">Esta definición no fue incluida</p> |

IV - EXPOSICIÓN

El desarrollo de este punto que tiene también trascendencia en la actividad se presenta de un modo más simplificado en la RT 54.

| Texto actual RT 22 | RT 54 (Cap. 10) |
|---|---|
| <p align="center">Exposición en el estado de situación patrimonial</p> | <p align="center">Estado de situación patrimonial</p> |
| <p>Activos biológicos: se incluirán en el estado de situación patrimonial en un rubro específico de “Activos biológicos”, con excepción de las plantas productoras que se incluirán dentro del rubro de bienes de uso, y clasificados en corrientes y no corrientes, según corresponda.</p> <p>En la información complementaria:</p> <p>a) Se presentarán las plantas productoras por separado de los restantes bienes de uso.</p> <p>b) Se presentará una apertura en categorías según el grado de desarrollo y las definiciones de esta RT, en: activos biológicos en desarrollo; activos biológicos terminados; y activos biológicos en producción.</p> <p>c) Dentro de cada una de las categorías descritas deberán exponerse como activo corriente o no corriente según corresponda, y la composición en función de la naturaleza de los rubros contenidos en las mismas.</p> <p>d) Se informará el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de bienes valuados de acuerdo con lo prescripto por la Sección 7.1.3 de esta RT.</p> <p>e) Si los activos biológicos o la producción de los mismos se hubieren medido, utilizando un valor de un mercado que no satisfaga las condiciones necesarias para ser considerado como mercado activo (Sección 7.1.4), deberá informarlo, así como una descripción de las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.</p> <p>Productos agropecuarios: los productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios, que están destinados a ser vendidos o utilizados como insumos del proceso de producción agropecuario o industrial, deben exponerse como bienes de cambio.</p> | <p>1033. En el estado de situación patrimonial, una entidad:</p> <p>a) Presentará un rubro específico de “Activos biológicos”.</p> <p>b) Podrá, por aplicación de los requerimientos establecidos en el apartado “Síntesis y flexibilidad” [ver los párrs. 55 y 56], presentar los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones:</p> <p>(i) en un rubro específico; o (ii) dentro del rubro “bienes de uso” (discriminándolos como una clase separada).</p> |

El párrafo 55 de las NUA que cita la RT 54 se refiere a cuestiones de síntesis en los estados principales y el 56 a temas de flexibilidad, adicionando o suprimiendo elementos de información de acuerdo a su relevancia.

Y luego se da una opción de exponer los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones (i) en un rubro específico; o (ii) dentro de bienes de uso (discriminándolos como una clase separada).

Respecto de la exposición en el estado de resultados, la simplificación es notoria en la RT 54.

En el párrafo 1034 de la RT 54, se mantiene el criterio de la primera parte del punto 9.2.2 del actual texto de la RT 22, es decir que se tiene en cuenta la predominancia de la actividad agropecuaria para exponer en primer lugar o no el resultado de la producción. La referencia allí del párrafo 629 de la sancionada RT 54 (NUA) hace mención a la distinción de los *componentes en la presentación de las partidas del resultado del período*.

El párrafo 1035 hace mención a la exposición de los ingresos ordinarios procedentes de actividades de transacciones remitiendo a los puntos 522 a 526 de la RT 54, que refiere a ese tema en cuestión.

| Texto actual RT 22 | RT 54 (Cap. 10) |
|---|--|
| <p align="center">Exposición en el estado de resultados</p> | <p align="center">Estado de resultados</p> |
| <p>Reconocimiento de ingresos por producción En los entes dedicados a la actividad agropecuaria el hecho sustancial de generación de sus ingresos es el desarrollo biológico, denominado en esta actividad "producción". El fundamento del concepto "producción" es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en estos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor del bien. Este concepto está reconocido en la Sección 4.2.2 (Ingresos, gastos, ganancias y pérdidas) de la RT 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales).</p> <p>El ingreso por producción comprenderá la valorización de los productos agropecuarios obtenidos al momento de la cosecha, recolección o faena desde la última medición anterior a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta. También incluirá la variación registrada durante el período en la valorización de los activos biológicos, resultante de su transformación biológica, a partir de la etapa posterior de desarrollo biológico hasta la medición al cierre del período si es anterior al momento de la cosecha, recolección o faena. (Ej.: activos biológicos de ciclos plurianuales).</p> <p>Resultado de la producción agropecuaria El resultado de la producción agropecuaria, resultante de considerar el ingreso por la</p> | <p>1034. Una entidad que mida sus activos biológicos a valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta presentará el resultado de la producción agropecuaria, procedente de considerar el ingreso por la producción y sus costos asociados, en el cuerpo del estado de resultados del siguiente modo:</p> <p>a) Cuando la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades: en primer lugar.</p> <p>b) 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, de corresponder [según el inc. c), párr. 629].</p> <p>1035. Una entidad presentará los ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio) de conformidad con la sección "Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias procedentes de transacciones (operaciones de intercambio)" [ver los párrs. 522 a 526].</p> |

| | |
|---|--|
| <p>producción y sus costos asociados se incluirá obligatoriamente en el cuerpo del estado, a continuación del resultado bruto por la venta de bienes y la prestación de servicios y antes del resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización. En aquellos entes en que la actividad agropecuaria sea la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades, este rubro deberá exponerse como el primero del estado de resultados.</p> | |
| <p>El resultado de la producción agropecuaria estará compuesto por:</p> <p>a) el valor de los productos agropecuarios obtenidos al momento de dicha obtención (cosecha, tala, recolección, etc.), más</p> <p>b) la valorización registrada por los activos biológicos (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período, menos</p> <p>c) la desvalorización registrada por los activos biológicos (incluidos los destinados a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad que se miden a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta) durante el período, menos</p> <p>d) los costos devengados durante el período atribuible a la transformación biológica de los activos y a su recolección y adecuación hasta que se encuentren en condición de ser vendidos o utilizados en otras etapas del proceso productivo.</p> | |
| <p>Los resultados generados por el cambio de valor en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta de los productos agropecuarios controlados por sus productores y destinados a su venta, con posterioridad al momento de su cosecha, recolección o faena, no forman parte del resultado de la producción agropecuaria y deben exponerse en un rubro separado del estado de resultados a continuación de la determinación del margen bruto, denominado "Resultados por medición a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta".</p> | |

Con posterioridad, los párrafos 1036 a 1040 refieren a exposición en notas que, en principio, no difieren en demasía de lo requerido por el actual texto de la RT 22.

| Texto actual RT 22 | RT 54 (Cap. 10) |
|---|---|
| <p>En la información complementaria deberá incluirse la composición de los ingresos por producción. Los costos de producción se referenciarán con las notas o anexos que reflejen la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su función.</p> | <p>Revelación en notas</p> |
| <p>Los activos biológicos medidos a su costo de reposición permiten determinar los resultados de tenencia generados por los mismos por comparación con sus costos originales, desde su fecha de adquisición hasta la fecha de medición.</p> | <p>1036. Una entidad revelará en notas:</p> <p>a) 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; y</p> <p>b) las bases y métodos utilizados y los supuestos considerados en las mediciones basadas en el valor razonable.</p> <p>1037. Una entidad informará 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.</p> <p>1038. Una entidad revelará cualquier base de medición utilizada distinta del valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta admitidas por esta sección, junto con una descripción de las limitaciones que la llevaron a utilizar ese otro criterio.</p> <p>1039. Una entidad revelará la composición de los ingresos por producción agropecuaria.</p> <p>1040. Una entidad revelará, mediante una nota o anexo, los costos de producción relacionados con los ingresos de producción agropecuaria, clasificados por su naturaleza y por su función.</p> |

Los párrafos finales del proyecto se refieren a la aplicación de otras normas, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo expuesto en esta parte de la NUA (por ej., la norma referida al ajuste por inflación), y a las cuestiones a seguir en el primer año de aplicación.

| | |
|----------------------------------|-------------------------------|
| <p>Texto actual RT 22</p> | <p>RT 54 (Cap. 10)</p> |
|----------------------------------|-------------------------------|

Otras normas aplicables

1041. Para el tratamiento contable de los rubros contemplados en esta sección, una entidad deberá contemplar, en tanto resulten pertinentes y no contradigan lo establecido en esta sección, otras disposiciones de esta RT u otras normas contables. Por ejemplo:

- a) "Medición de costos" [ver los párrs. 102 a 110].
- b) "Medición inicial de bienes o servicios" [ver los párrs. 203 a 204].
- c) "Medición de valores corrientes" [ver los párrs. 117 a 122].
- d) "Mediciones en moneda extranjera" [ver los párrs. 124 a 128].
- e) "Expresión de los estados contables en moneda de cierre en un contexto de inflación (ajuste por inflación de los estados contables)" [ver los párrs. 176 a 200].

Nota:

(1) Contadora pública. Administradora agropecuaria. *Coach* ontológico profesional y facilitadora profesional. Posgrado en Normas Contables Internacionales (UBA). Estudios finalizados: maestría en Tributación (UBA). Se desempeña como profesional en empresas del sector agropecuario. Autora de publicaciones en revistas especializadas, coautora del libro "Contabilidad agropecuaria", ERREPAR

Cita Digital: EOLDC109906A