

# NORMAS CONTABLES PARA LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA: EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN ACTUAL CON LA NUA



¿Es útil? (1) (0)

Omar E. Tonelli ✓ Jorge D. Simaro ✓ María Inés Martinefski ✓ 29/11/2024

## SUMARIO:

La contabilidad agropecuaria, con sus particularidades ligadas al desarrollo biológico, requiere normas específicas tanto a nivel nacional como internacional. En la Argentina, la reciente Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA) busca actualizar este marco, aunque persisten desafíos en su comprensión y aplicación. Este análisis aborda la evolución normativa, sus dificultades prácticas y su utilidad para los usuarios.

## Esta doctrina fue publicada en:

- Consultor Agropecuario

## I - INTRODUCCIÓN

La contabilidad agropecuaria es una rama de la contabilidad general que demanda normas muy específicas en materia de medición y exposición de activos y pasivos de la actividad, dadas las particulares características, basada en el desarrollo biológico de las plantas y animales y de los resultados que le son propios (Torres y Subelet, 2020). Esto ha llevado a que los organismos emisores de normas contables consideraran necesario el dictado de normas particulares que las contemplen.

A nivel internacional, el International Accounting Standard Board (IASB) publicó, en el año 2001, la Norma Internacional de Contabilidad 41 (NIC 41) e incluyó normas específicas en la Sección 34 de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para pequeñas y medianas entidades. En la Argentina, en el año 2004, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) emitió la resolución técnica 22/2004 (RT 22/2004), ahora reemplazada por el Capítulo 10 de la resolución técnica 54/2022 (RT 54/2022) -"Norma Unificada Argentina de Contabilidad" (NUA)-, con vigencia sugerida a partir de los ejercicios iniciados el 1/7/2024.

A pesar de los años de vigencia de las disposiciones específicas, en la Argentina aún se observan dificultades en su comprensión y aplicación, tanto por parte de los profesionales como de los usuarios destinatarios de dicha información.

El presente trabajo está referido al estudio de la evolución de las normas técnicas nacionales e internacionales, poniendo énfasis en el análisis de las disposiciones de la reciente NUA, considerando si efectivamente se reconocen los resultados que se generan por el desarrollo biológico, el grado de utilidad para los usuarios y las dificultades que puedan surgir en su aplicación por parte de los profesionales. Estudios previos han demostrado la disparidad de

criterios de valuación y exposición que utilizan los profesionales y confirman las conclusiones de estudios similares que manifiestan que, en general, resulta muy compleja su aplicación y ponen en duda, incluso, la utilidad de la información para los usuarios.

En primer lugar, se describe muy brevemente la actividad agropecuaria y la evolución de la normativa contable internacional y nacional; luego, se analizan los hechos generadores y sustanciales de resultados y la evolución de los criterios de medición contable en las normas técnicas. Finalmente, se realiza un análisis crítico de los principales cambios introducidos por la NUA.

Esta publicación se enmarca en un proyecto de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires, cuyo objetivo general apunta a lograr que las revelaciones sobre los activos biológicos, productos agropecuarios y resultados de la actividad agropecuaria reúnan los requisitos de utilidad de la información para los usuarios externos y proponer las mejoras que se estimen pertinentes.

## **II - LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA**

La actividad agropecuaria puede conceptualizarse como 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. Consiste en la gestión de la transformación biológica de animales vivos o plantas para generar productos agrícolas y obtener animales o plantas (activos biológicos) adicionales.

Comprende:

- Actividades agrícolas: conjunto de actividades, técnicas y conocimientos desarrollados por el hombre, destinados a cultivar la tierra y cuya finalidad es obtener productos vegetales para la alimentación del ser humano y del ganado.
- Actividades ganaderas o pecuarias: conjunto de explotaciones dedicadas a la producción de animales con fines económicos (bovinos, porcinos y caprinos, entre otros).

Las características distintivas de la actividad agropecuaria son:

a) El crecimiento vegetativo o desarrollo biológico: conjunto de procesos que constituyen la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Comprende el crecimiento, la degradación o deterioro, la producción y la procreación. Se distinguen procesos productivos:

- Terminales: el ciclo biológico distingue claramente un punto final dado por la interrupción del crecimiento (cosecha, tala y zafra, entre otros), generalmente aplicable a la agricultura.
- Continuos: el ciclo biológico se autoalimenta con las especies que se generan y le dan continuidad al proceso de producción, generalmente aplicable a la ganadería.

En ambos casos, los ciclos pueden ser de corto plazo (un período anual) o largo plazo (más de un período).

b) En general, producen bienes homogéneos que se comercializan en mercados con volumen, frecuencia y cantidad suficiente de compradores y vendedores, siendo los precios de las transacciones conocidos por los que operan en esos mercados -denominados "mercados activos"-.

## **III - EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA CONTABLE**

Tal como lo expresa Torres (2017), las distintas ramas de la actividad económica suelen tener ciertas características muy particulares que, en algunos casos, ameritan el desarrollo de normas contables específicas -fundadas en los criterios contables generales de medición y exposición- que contemplen esas particularidades.

Así, las normas internacionales del IASB contemplan normas específicas para la actividad

agropecuaria (NIC 41), la exploración y evaluación de recursos minerales (NIIF 6) y contratos de seguros (NIIF 17). Las NIIF para las pequeñas y medianas empresas (pymes) también incluyen actividades específicas en la Sección 34.

El objetivo declarado por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) -hoy IASB- en el año 1996, cuando preparó el Borrador de Declaración de Principios (*Draft statement of principles*) sobre agricultura, fue mejorar la información relativa a las actividades relacionadas con esta actividad y a reducir el espectro de criterios y prácticas contables aplicadas hasta ese momento. Luego de un proceso de definición de problemas, desarrollo de posibles soluciones, y recepción de propuestas y comentarios, se plasmó en diciembre de 2000 en la "NIC 41 - Agricultura", cuyo objetivo es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con esta actividad (IASB, 2000). En 2009, el IASB emite la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeños y Medianos Entes que, en la Sección 34 ("Actividades especiales"), proporciona una guía para la actividad agrícola para ese rango de empresas.

En la Argentina, el tratamiento contable de la actividad agropecuaria encuentra sus antecedentes en las Jornadas Nacionales de la Empresa Agropecuaria desde 1983, el proyecto de dictamen del Instituto Técnico de Contadores Públicos de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas (1988), los informes de valuación y exposición de la Comisión de Actuación Profesional en Empresas Agropecuarias (1991 y 1992), entre otros y, finalmente, el informe 19 de la FACPCE, que proponía criterios de medición y exposición específicos para la actividad agropecuaria, en el entendimiento de que el desarrollo conceptual y normativo contable se había basado en actividades comerciales, industriales y de servicio pero no representaba la realidad de las empresas dedicadas a la actividad agropecuaria.

En el año 2004, la FACPCE emitió la RT 22/2004 -"Normas contables profesionales: actividad agropecuaria"- . Se cubrió de este modo un vacío normativo que afectaba a una de las actividades económicas más importantes del país, la que por sus características sumamente particulares requería de este tipo de normas (Torres, 2010).

En diciembre de 2017, la FACPCE revisó el texto de la RT 22/2004 emitiendo la resolución técnica 46/2017 (RT 46/2017), con el objetivo de facilitar su estudio y aplicación ya que esa norma se había dictado teniendo en cuenta lo establecido en la NIC 41, y esta había sufrido modificaciones.

Por último, y con vigencia sugerida a partir de los ejercicios iniciados el 1/7/2024, se emite la RT 54/2022 (t.o. RT 59/2024) -"Norma Unificada Argentina de Contabilidad" (NUA)-, que en el Capítulo 10 incluye las normas específicas para la actividad agropecuaria. La vigencia real en cada jurisdicción dependerá de la aprobación que realice cada Consejo Profesional (por ejemplo, en la Prov. de Buenos Aires, a partir de los ejercicios iniciados el 1/1/2025).

#### **IV - EL HECHO GENERADOR Y EL HECHO SUSTANCIAL EN LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA**

La aplicación adecuada de la base contable de acumulación (devengo) requiere el empleo de criterios que respeten la idea general de que los resultados de una actividad deben reconocerse, si puede medírseles de una manera fiable, en función del avance del correspondiente proceso de generación de ganancias.

En esta actividad, el hecho generador -es decir, el que genera variaciones patrimoniales modificativas de resultados- es la "producción", dada por el aumento o disminución en el valor de los activos biológicos por cambios cualitativos o cuantitativos como consecuencia de su transformación biológica. El fundamento del concepto "producción" es que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente a 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 de los bienes (Informe 19, pto. A.2.4).

El hecho sustancial -aquel que revela o da evidencia de la verificación del resultado- determina el

momento de su reconocimiento contable, debiendo tenerse en cuenta el tipo de proceso productivo y su duración.

En procesos productivos continuos, como la ganadería, el hecho sustancial se verificará generalmente al cierre del ejercicio o al momento de la venta del ganado, aunque podría reconocerse por períodos más cortos (mensuales o trimestrales) o al verificarse hechos específicos en el momento de su ocurrencia (parición, mortandad), dependiendo del grado de desarrollo de la organización administrativa del ente.

En los procesos productivos terminales, típicos de la agricultura:

- En los de corto plazo, el hecho sustancial se verificará al momento de la recolección si el proceso está concluido, o bien al cierre del ejercicio en función del grado de desarrollo biológico.
- En los de largo plazo, en general, el reconocimiento se producirá al cierre de cada ejercicio económico y, finalmente, al cese del proceso biológico.

El “resultado de la producción” se determina restando a la “producción” los “costos de producción” imputables al período.

Con base en estos conceptos, la herramienta que la doctrina y la normativa han encontrado útil para reflejar esta situación es medir los activos biológicos y productos agropecuarios a sus valores corrientes de salida -en la medida en que exista un desarrollo biológico medible- expresado como “el valor razonable menos los gastos de venta” o denominación similar (Fowler Newton, 2020; Torres, 2013).

Ya Paton sostenía, en 1943, en concordancia con el artículo 106 del Reglamento 77 del Bureau of Internal Revenue, que *“como consecuencia de la dificultad de determinar el costo real del ganado y de los productos agrícolas, los agricultores pueden valorarlos con el ‘método del precio agrícola’, el cual determina que la valoración de los inventarios debe ser al precio de mercado menos el costo de colocación del producto en el mercado. En otras palabras, el agricultor debe reconocer el acrecentamiento, o sea el aumento natural de sus rebaños y piaras, como un activo legítimo y de buena fe y, por tanto, como un rendimiento según su valor de mercado en la fecha del inventario”*.

Un estudio realizado por Argilés Bosch et al. (2012) concluye que la contabilidad puede aplicarse más fácilmente en el sector agropecuario con la aplicación de valor razonable que con el costo histórico, debido a las complejidades del cálculo de costos de los activos biológicos, el predominio de pequeñas unidades empresariales familiares y que el costo histórico transmite una comprensión menos precisa de la situación real de una explotación.

Tonelli et al (2024a; 2024b) demostraron con un caso la complejidad de la aplicación del modelo de costo y la poca relevancia de la información preparada con esta base respecto del modelo de valor razonable.

Fowler Newton (2020) define al “valor razonable” de un activo como el precio por el cual se lo negociaría en una transacción efectuada entre partes que:

- a) son independientes entre sí;
- b) no actúan forzadas por su situación económica o por compulsión;
- c) conocen y comprenden qué es lo que están negociando;
- d) disponen, para la toma de su decisión, de toda la información relevante al caso a la que pueda accederse con un esfuerzo razonable.

Los “costos de vender” son los costos directos que causará la venta del bien como comisiones, impuestos o derechos de operar en un mercado. No incluye a los de transporte, porque estos deberían haberse considerado al calcularse el valor razonable (Fowler Newton, 2020).

## **V - EVOLUCIÓN DE LOS CRITERIOS DE MEDICIÓN CONTABLE EN LAS NORMAS TÉCNICAS**

## 1. A nivel internacional

La NIC 41 adopta como criterio general de medición aplicable a esta actividad un valor corriente de salida: el valor razonable menos costos de venta. Cuando no pueda ser medido con razonabilidad, la medición se realizará a su costo menos depreciaciones y desvalorizaciones acumuladas. En 2014, excluyó de la norma a las plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola, y dispone su tratamiento como propiedad, planta y equipo.

La NIIF para las pymes dispone criterios similares, excepto que permite la medición de los activos biológicos a su costo menos depreciaciones y desvalorizaciones acumuladas cuando el valor razonable no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Define al “valor razonable” como el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición. Los “costos de venta” son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.

## 2. A nivel nacional

En este ámbito, los criterios no han sido uniformes, ya que han variado a través del tiempo.

El *informe 19* proponía criterios de medición basados en valores corrientes de salida, a saber:

### a) Criterio general:

- Valor neto de realización (VNR): se define al mismo como la diferencia entre el precio de venta de un bien, conjunto de bienes, o servicios y los costos adicionales directos que se generarán hasta su comercialización, inclusive.

### b) Criterios alternativos:

- Valor de reposición: para aquellos bienes que por sus características no se les puede aplicar VNR, se valuarán considerando el valor de mercado de bienes similares o equivalentes.

- Valor de ingreso esperado proporcional (VIEP): es el valor del ingreso esperado de un producto en curso de crecimiento que muestra el valor proporcional logrado en función del desarrollo del crecimiento vegetativo alcanzado. Para determinar el porcentaje de logro, deberán ponderarse los rindes esperados, el desarrollo biológico, el tiempo transcurrido, el riesgo potencial y los restantes costos que faltan aplicar y/o realizar. Su valor inicial debe contemplar, como mínimo, el costo de implantación. Su cuantificación debe basarse en hechos relevantes y/o en opiniones técnicas.

- Valor de ingreso esperado de un bien sujeto a depreciación (VIED): es el valor de ingreso esperado de un producto que ha llegado a un estadio de desarrollo que le permite dar origen a nuevos bienes (producción), por lo tanto, deberá estar sujeto a una depreciación en función de parámetros técnicos de producción.

- Valor de utilización económica (VUE): el concepto general es del significado económico que el o los activos en cuestión tienen para la entidad en función de sus ramos de actividad y de la utilización que de ellos se haga, y esto puede medirse generalmente en función del valor actual de los ingresos netos probables que directa o indirectamente producirán, o de otros elementos de juicio fundados.

La *RT 22/2004*, por su parte, menciona los siguientes criterios:

a) VNR. Resolución técnica 17/2000 (RT 17/2000), punto 4.3.2. En la determinación de los valores netos de realización se considerarán:

- los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación;

- los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta genere por sí

(por ejemplo: un reembolso de exportación);

- los costos que serán ocasionados por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares).

b) Costo de reposición. RT 17/2000, punto 4.3.3. Los costos de reposición de un elemento deben establecerse acumulando todos los conceptos que integran su costo original, expresados cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de su medición.

c) Costo de reposición neto de depreciaciones: este criterio de medición se aplica para valuar activos biológicos que a la fecha de la medición:

- están siendo utilizados -y, en consecuencia, ya han sufrido desgaste-;
- no existe un mercado activo en esta condición;
- sí existe un mercado activo para bienes en su etapa inicial.

Por lo tanto, para calcular el valor del activo biológico al cierre del ejercicio se deberá:

- determinar el costo de reposición de un bien similar pero medido en la etapa de inicio de su producción comercial;
- restar a este valor el importe de las depreciaciones acumuladas, que serán calculadas considerando el tiempo transcurrido entre la fecha de inicio de su producción comercial y la fecha de medición.

d) Costo original.

e) Valor revaluado.

En 2017, mediante la *RT 46/2017*, se realizan dos modificaciones:

a) Dispone que las plantas productoras, desde el momento que comience la producción de frutos en volumen y calidad comercial, estarán sujetas a depreciación y permite utilizar también el modelo de revaluación de la RT 17/2000, exponiéndose en el rubro bienes de uso, asimilándose a la NIC 41.

b) Incorpora a la RT 22/2004 como criterio de medición el “valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta” con un concepto específico más amplio que el definido por la RT 17/2000.

La RT 17/2000 define al valor razonable como el importe por el cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción de contado, realizada en condiciones de independencia mutua.

Sin embargo, la RT 22/2004 se aparta de la misma y opta por dar una definición específica para la actividad agropecuaria mucho más amplia, que admite incluso lo que sería el costo de reposición. Textualmente:

*“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)”.*

Este precio puede ser:

a) observable directamente, o

b) estimado utilizando otra técnica de valoración, cuando no existan precios directamente observables en el mercado, estableciendo dos alternativas:

- 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 (por 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).

Las técnicas de valoración deben ser 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.

Tanto cuando se observa directamente o cuando es estimado, 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.

No se considerarán para la medición a valor razonable los contratos de venta a futuro que se hubieran celebrado con ánimo de entregar los productos en cumplimiento del contrato.

A pesar de los años de vigencia de la RT 22/2004 y sus modificaciones, aún se perciben en la Argentina dificultades en su comprensión y aplicación, tanto por parte de los profesionales como por los socios, financistas externos y organismos estatales, usuarios externos de esa información (Ceriani y Vigil, 2014; Rudi, 2017; Perotti y Casabianca, 2018; Rudi, 2019; Tonelli et al, 2022; Tonelli et al, 2024a).

## **VI - LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD**

La NUA, más allá del objetivo declarado de unificar las normas contenidas en diferentes resoluciones técnicas y simplificar su redacción, ha introducido cambios significativos referidos a la actividad bajo análisis, a saber:

1. Por primera vez para la actividad agropecuaria, se tiene en cuenta el tamaño de los entes en función de los ingresos obtenidos en el año inmediato anterior, distinguiendo entre “entes pequeños”, “entes medianos” y “demás entes”. Así, para los ejercicios iniciados el 1/1/2024, serían:

- entes pequeños, aquellos con ingresos iguales o inferiores a \$ 2.232.489.098;
- entes medianos: aquellos con ingresos superiores a \$ 2.232.489.098 e inferiores o iguales a \$ 11.162.445.490;
- demás entes: aquellos con ingresos superiores a \$ 11.162.445.490.

2. Medición de los activos biológicos:

a) Para la medición de los activos biológicos distingue dos momentos: la medición inicial y la medición posterior, y señala distintos criterios para cada uno de ellos.

b) Introduce el concepto de “costo atribuido”: importe que representa un sustituto del costo a una fecha determinada. Por ejemplo, se utiliza para la medición inicial de las plantas productoras (en función del costo de producción) y para los animales de propia producción que se incorporan como reproductores al proceso productivo.

c) En la medición posterior de los “activos biológicos” -destinados a la venta o su consumo en el curso normal de las operaciones- establece, bajo el título “Criterio general”, los siguientes criterios:

- Para plantas en desarrollo en su fase inicial: el costo de producción.
- Para los restantes activos biológicos permite:
  - i) a los “entes pequeños”, su valuación al costo de adquisición o producción;
  - ii) a los “entes medianos”, su valuación al costo de adquisición o producción en la medida en que estimar el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta, implique un costo o esfuerzo desproporcionado.

Los “demás entes” deben utilizar el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

d) Incorpora dentro de los “activos biológicos utilizados como factor de la producción” a los “animales productores”, que los define como activos que se utilizan en forma predominante para la obtención de productos pecuarios (lana y leche, entre otros); se espera que su vida productiva dure más de un período y tienen una probabilidad de venta remota, excepto como animales de descarte al final de su período productivo.

e) Para la medición posterior de animales productores y reproductores, remite a la Sección “Bienes de uso y depreciaciones”. Reemplaza así el criterio que tenía la RT 22/2004 de valuar a valor de reposición a los animales con mercado activo.

f) Valor razonable:

- Elimina el concepto de “valor razonable para la actividad agropecuaria” que había incorporado la RT 46/2017, por lo que el “valor razonable” tendrá el mismo significado para cualquier actividad.

- Define al “valor razonable” como el precio que se recibiría por vender un activo (es decir, un precio de salida) o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición.

- En los párrafos 117 a 122 expone cuestiones relativas a la estimación del valor razonable y señala que, en la fecha de medición, se deben considerar precios que sean:

- i) observables directamente en el mercado principal o, si este no existiera, en el mercado más ventajoso, o

- ii) estimados mediante técnicas de valuación, cuando no puedan determinarse aplicando el inciso inmediato anterior.

En ambos casos, se deben considerar las características y condición actuales del elemento sujeto a medición.

- Se debe seleccionar un mercado principal -o un mercado más ventajoso- siempre que, en la fecha de la medición, pueda acceder a él en forma regular (incluso si habitualmente no opera dentro de su ámbito) y dicho mercado opere como un mercado activo.

- Cuando en la fecha de la medición no existan precios directamente observables que surjan de un mercado activo, se estimará el valor razonable mediante técnicas de valuación que resulten apropiadas en función de las circunstancias, maximizando el uso de datos de entrada observables y minimizando la utilización de datos no observables. Deberá basar su selección en los siguientes enfoques:

- a) De mercado: precios de activos o pasivos similares o comparables, debidamente ajustados en función de las características y condición del activo o pasivo a medir.

- b) De ingresos: valor descontado de los flujos de efectivo netos que puedan esperarse del activo o pasivo a medir.

- c) Del costo: costo que requeriría la adquisición, producción o construcción de un activo similar que reemplace la capacidad de servicio del activo a medir.

- Para determinar el valor razonable de un activo se deben considerar las características que tendrían en cuenta los participantes del mercado para fijar su precio tales como su condición o estado a la fecha de la medición, su localización (computando los costos de transporte hasta el mercado principal o más ventajoso) y las restricciones sobre su venta o uso.

- Los contratos de venta a futuro que se hubiesen celebrado con el objetivo de entregar los productos no deben considerarse en las mediciones a valor razonable.



3. Define, en el párrafo 1024, al “ingreso por producción agropecuaria” como el resultado por cambios en el valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta, generado desde la última medición anterior de los activos biológicos. Incluye la variación en el valor de los activos biológicos resultante de su transformación biológica, producida entre la etapa posterior de desarrollo biológico y la medición a la fecha de los estados contables, si esta es anterior al momento de la cosecha, recolección o faena (ejemplo: activos biológicos de ciclos plurianuales).

## VII - CONCLUSIONES

Existe consenso en que la actividad agropecuaria, por sus características, requiere normas específicas que las contemplen. El desarrollo biológico de plantas y animales debe reflejarse en la información contable, más allá de los costos incurridos, pues estos no son representativos del crecimiento.

Las normas contables han tenido un desarrollo disímil a nivel internacional y nacional.

El criterio de medición de la NIC 41 es el valor razonable menos gastos de venta, y cuando este valor no puede determinarse, se aplica el criterio de costo. Desde su puesta en vigencia en 2000, solo tuvo un cambio: el referido a la consideración de las plantas productoras como propiedad, planta y equipo.

En la Argentina, la RT 22/2004, si bien menciona como antecedente al informe 19, no adoptó los criterios propuestos por este. Luego, la RT 46/2017 la modifica e incorpora el tratamiento de las plantas productoras y la medición a valor razonable para la actividad agropecuaria menos los gastos estimados en el punto de venta. Por último, la resolución técnica 56/2023 (RT 56/2023) incorpora al texto de la RT 54/2022 el Capítulo 10, referido a la actividad agropecuaria, aunque antes de entrar en vigencia es modificada por la resolución técnica 59/2024 (RT 59/2024).

Los estudios realizados con anterioridad a la publicación de la NUA han demostrado que, a pesar de los años de vigencia de las normas técnicas, aún se perciben en la Argentina dificultades en su comprensión y aplicación, tanto por parte de los profesionales como por los usuarios destinatarios de esa información (Rudi, 2017; Perotti y Casabianca, 2018; Rudi, 2019; Muchiut y Rudi, 2020; Tonelli et al, 2022; Tonelli et al, 2024a). Esta situación pone de manifiesto la necesidad de una mayor convergencia en la aplicación de los principios contables en el sector.

Sin embargo, la reciente NUA contiene disposiciones que parecieran no contribuir a esa convergencia. Hasta su sanción, la valuación a valores corrientes fue el precepto rector en las distintas redacciones de las normas profesionales sobre este tema. La NUA ha introducido cambios permitiendo la adopción de distintos criterios en función del tamaño de las organizaciones. Así, permite a las pymes, cuando exista un esfuerzo o costo desproporcionado, medir los activos biológicos al costo de producción. Cabe destacar que el 96% de los estados contables legalizados en todos los Consejos Profesionales del país pertenecen a “entidades pequeñas” y el 3% a “entidades medianas” (Kerner, 2024), es decir que casi la totalidad de las entidades del país están en condiciones de aplicar valuación al costo. Esta posibilidad que otorga a las pymes implica desconocer el resultado generado por el desarrollo biológico, es decir que no habría “ingreso por producción”, que es la esencia de la actividad. Y si se entiende que valorar al costo puede ser una simplificación, su determinación es aún más compleja que obtener un valor de mercado (Tonelli et al, 2024b).

Además, la distinción entre las mediciones inicial y posterior, cuando se trata de actividades continuas, en las que se incorporan mayoritariamente bienes de producción propia, no resulta aplicable pues las mediciones se hacen, por lo general, al cierre del ejercicio. Por ejemplo: terneros de propia producción que se reconozcan al cierre del ejercicio, es decir que coincidiría la medición inicial con la medición posterior.

En relación al ingreso por producción, debería incluir, aunque no lo dice explícitamente, a la primera medición de un nuevo activo biológico, como es el caso de reconocimiento del nacimiento de los terneros. Entendemos que también forman parte del ingreso por producción la diferencia entre el

valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta y la medición contable anterior de los animales reproductores al momento de ser desafectados como tales. Esto no surge claramente de la norma, pero podría interpretarse que el cambio de destino implica la medición inicial de un activo biológico terminado que se debe medir a valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta según el párrafo 1026, inciso c).

Con respecto al tratamiento de los animales reproductores (y también a los que ahora denomina "productores"), los asimila a bienes de uso y los trata de la misma manera que a las plantas productoras, que son de naturaleza totalmente distinta. No se entiende el sentido de esta disposición, ya que una cosa son las plantas productoras (por ejemplo, un viñedo, que nunca tendrá un valor de recupero y su vida útil puede extenderse a lo largo de muchos años) y otra muy distinta una vaca reproductora, cuya vida útil difícilmente supere los cinco años y tiene valor de recupero en un mercado activo.

Recordemos que el objetivo declarado por el IASC -hoy IASB- en el año 1996, cuando preparó el Borrador de Declaración de Principios (*Draft statement of principles*) sobre agricultura, fue mejorar la información relativa a las actividades relacionadas con esta actividad y a reducir el espectro de criterios y prácticas contables aplicados hasta ese momento. Lejos de esto, entendemos que la NUA, desarrollada bajo el objetivo declarado de unificar las normas contenidas en diferentes resoluciones técnicas y simplificar su redacción, no ha logrado su objetivo al permitir discrecionalidades que, lejos de aportar a la utilidad de la información contable, generará mayor confusión y menor utilidad para los usuarios.

## VIII - REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- \* Argilés Bosch, Josep M.; Sabata i Aliberch, Anna y García Blandón, Josep: "Estudio comparativo de las dificultades para la realización de la contabilidad y la interpretación de la información en la agricultura aplicando coste histórico y valor razonable en la valoración de los activos biológicos" - Revista de Contabilidad - Vol. 15 - N° 1 - enero-julio/2012.
- \* Ceriani, María Alfonsina y Vigil, José I.: "Problemas y desafíos recientes de las normativas contables para los estados financieros en la actividad agropecuaria" - Revista de la Facultad de Ciencias Económicas - 11(2) - 2014.
- \* Diz de Samittier, María Cristina; Barbieri, Norberto O.; Paillet, Eduardo y Santiago, Omar I.: "Informe 19 CECyT - FACPCE Área Contabilidad. Actividad agropecuaria: preparación y exposición de estados contables" - 1997.
- \* Fowler-Newton, Enrique: "Contabilidad superior" - LL - Bs. As. - 2020.
- \* IASB: NIC 41.
- \* IASB: "Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para las PYMES)" - 2015 - [www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/](http://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/)
- \* International Accounting Standards Committee: "Borrador de declaraciones de principios sobre agricultura" - Comité Directivo de Agricultura del IASC - London - 1996 (traducido en Revista Española de Financiación y Contabilidad - N° 94 - 1998).
- \* Kerner, Martín: "RT 59: nuevo texto de la RT 54 NUA" - ERREPAR - 2024 - [www.youtube.com/live/Gylma4yjxTE?si=CtxRfRFHr4YWxS-A](https://www.youtube.com/live/Gylma4yjxTE?si=CtxRfRFHr4YWxS-A)
- \* Muchiut, Viviana M. y Rudi, Enrique R.: "Contabilidad agropecuaria" - Ed. ERREPAR - 2020.
- \* Paton, William A.: "Manual del contador" - UTHEA - 1943.
- \* Perotti, Hernán J. y Casabianca, María Luz: "Las dificultades de aplicación de la resolución técnica 22 frente a su nuevo texto" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - N° 30 - mayo/2018 - Cita Digital EOLDC097566A.
- \* RT (FACPCE) 17/2000.
- \* RT (FACPCE) 22/2004, modificada por la RT (FACPCE) 46/2017.

\* RT (FACPCE) 54/2022, modificada por las RT (FACPCE) 56/2023 y 59/2024.

\* Rudi, Enrique R.: Conferencia "Nuevo texto de la RT 22. Actividad agropecuaria" - Jornadas Nacionales Agropecuarias - Santa Fe - 2019 - <https://www.youtube.com/watch?v=6MuUJvgSNAU> y "Reforma a la RT 22. Aciertos y dudas" - Material de las Jornadas Agropecuarias 2017 - CPCE Santa Fe CI - Santa Fe - 2017.

\* Tonelli, Omar E.; Simaro, Jorge D. y Martinefski, María Inés: "NUA. Propuesta de tratamiento contable de la hacienda en establecimientos de cría" - XLIII Jornadas Universitarias de Contabilidad y VIII Jornadas Internacionales Universitarias de Contabilidad - Salta - 2022; "Análisis de la NUA (t.o. RT 59) en la actividad ganadera de cría bovina. Un caso ejemplificativo de valuación al costo" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - N° 68 - agosto/2024 (2024a); "La actividad ganadera de cría: las complejidades de la NUA y el Proyecto N° 52 de resolución técnica. Un caso práctico" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - N° 67 - junio/2024 (2024b), y "La opinión de los profesionales respecto de la normativa contable sobre la actividad agropecuaria" - Facultad de Ciencias Económicas - Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires (2024c) - manuscrito inédito.

\* Torres, Carlos F.: "La contabilidad agropecuaria en el contexto de las normas argentinas. Análisis y aplicación de la resolución técnica N° 22" - 3a. ed. ampliada - Osmar D. Buyatti Librería Editorial - Bs. As. - 2013, y "Contabilidad agropecuaria", en Scavone, Graciela y Viegas, Juan C. (Coords.): "Contabilidad superior. Fundamentos" - Osmar D. Buyatti Librería Editorial - Bs. As. - 2020.

\* Torres, Carlos F. y Subelet, Carlos J.: "RT N° 46. Nueva norma contable para la actividad agropecuaria" - Osmar D. Buyatti Librería Editorial - Bs. As. - 2020.

### ***Aclaración***

Trabajo presentado en las XLV Jornadas Universitarias de Contabilidad año 2024, habiendo recibido Mención del Premio Jerarquía Prof. Héctor R. Bértora - Área Técnica