

MEDICIÓN EN LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA: ALGUNOS INTERROGANTES Y RESPUESTAS A PARTIR DE LA RT 46

MARCOLINI, Silvina Beatriz; Universidad Nacional de Rosario, Profesora Titular (Antigüedad: 28 años)
PEROTTI, Hernán José; Universidad Nacional del Litoral; Jefe de Trabajos Prácticos (Antigüedad: 12 años)

smarcoli@fcecon.unr.edu.ar; hernanperotti@yahoo.com.ar

RESUMEN

La Resolución Técnica 46 (RT 46), “Nuevo texto de la Resolución Técnica N° 22 “Normas contables profesionales: Actividad agropecuaria”, modificación a la Resolución Técnica N° 17 “Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general” y a la Resolución Técnica N° 9 “Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicio” de FACPCE, como su nombre lo indica, introdujo modificaciones a las Resoluciones Técnicas (RT) 9 y 17, y reemplazó totalmente el texto de la RT 22 vigente en ese momento. Esta norma, aprobada el 1 de diciembre de 2017, representa el producto final del proceso iniciado por el Proyecto 38 de Resolución Técnica, que vio la luz a fines del año 2016 y que tuvo un período de consulta de 180 días. Algunos aspectos de su contenido difieren significativamente de las propuestas originalmente incluidas en el mencionado proyecto. Por ejemplo, uno de los cambios sustanciales del Proyecto 38 lo constituía la introducción del valor razonable como criterio generalizado de medición de los activos biológicos y productos agropecuarios; sin embargo, el texto aprobado por la RT 46 mantiene para algunas mediciones el costo de reposición.

Dentro de los argumentos para la modificación de la norma, aparece la necesidad de convergencia de los criterios de medición y exposición de la RT 22 con los establecidos en la normativa internacional. A nivel internacional la norma específica para la actividad agropecuaria la constituye la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41 “Agricultura”, pero también la NIIF para las PYMES en su sección 34 proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES involucradas en actividades especializadas, entre las que se refiere a la actividad agrícola.

Si bien la nueva versión de la RT 22 ha despejado muchas dudas y resuelto muchos conflictos de aplicación, frente a la gran variedad de producciones agropecuarias y ciclos biológicos diferentes, siempre surgen algunos temas puntuales que requieren ser analizados. El objetivo de este trabajo es revisar algunos temas que pueden generar interrogantes o dudas al momento de aplicación de la nueva RT 22 y plantear propuestas para su solución en el marco regulatorio nacional. Los temas que se consideran son:

- 1) Criterios de medición a aplicar a los productos agropecuarios que se utilizarán como semilla o insumo de la producción agropecuaria;
- 2) Criterios de medición a aplicar a activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de la producción y que no son ni animales reproductores ni plantas productoras;
- 3) El valor razonable en la actividad agropecuaria y su interacción con la necesidad de existencia de un mercado activo;
- 4) Medición inicial de activos biológicos y el concerniente impacto posterior en la determinación de resultados;
- 5) Posibilidad de utilización de los valores de costo como alternativa de medición posterior en determinadas circunstancias.

Creemos necesario aclarar que de ninguna forma la inclusión de los anteriores temas implica considerar que se trata de los únicos interrogantes que merezcan ser analizados.

Nuestra propuesta de tratamiento para cada uno de los temas revisados en este trabajo es la siguiente:

- 1) Medición de los productos agropecuarios destinados a ser utilizados: Si su utilización posterior es en un proceso biológico, entonces se hará a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta; y si es en un proceso industrial se hará a costo de reposición.
- 2) Medición de activos biológicos que son factores de la producción: Será necesario asimilarlos a activos biológicos destinados a su utilización en el curso normal de la actividad. Por ejemplo, en el caso de animales a ser utilizados como factor de producción pero que no están destinados a procrear individuos de su especie, se asimilarán a animales reproductores y se los medirá de acuerdo a dicha clasificación. Por su parte, en el caso de praderas destinadas a la alimentación de ganado, pero que no permiten obtener productos agrícolas, se asimilarán a plantas productoras.
- 3) Razonabilidad del valor razonable: Su determinación es posible independientemente de la existencia o no de mercado activo. La norma introduce el concepto de valor razonable en la actividad agropecuaria en los términos de la normativa internacional y con ello los criterios propuestos para las mediciones contables se convierten en diferentes formas de calcular dicho valor.
- 4) Medición inicial de activos biológicos: No existe claridad en todos los casos respecto a la medición inicial de los activos biológicos y por lo tanto podemos deducir que en determinados activos resulta necesaria la aplicación supletoria de la RT 17.
- 5) Utilización de valores de costo: La norma es muy restrictiva respecto a la posibilidad de utilización de valores de costo para la medición periódica de los activos biológicos. En este sentido rescatamos el párrafo 30 de la NIC 41 cuando enuncia que “se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable”. Por lo expuesto consideramos muy importante este cambio de la RT 22.

Finalmente, la nueva versión de la RT 22 representa un gran acercamiento a la NIC 41 aunque le quedan algunos puntos pendientes. Su aprobación y además su forma de redacción dejan en evidencia una vez más, la tendencia creciente de las normas nacionales hacia la convergencia con las normas internacionales.

PALABRAS CLAVES: contabilidad agropecuaria; resolución técnica 22; resolución técnica 46; activos biológicos.

I. INTRODUCCIÓN

La Resolución Técnica 46 (RT 46), “Nuevo texto de la Resolución Técnica N° 22 “Normas contables profesionales: Actividad agropecuaria”, modificación a la Resolución Técnica N° 17 “Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general” y a la Resolución Técnica N° 9 “Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicio”, de FACPCE¹⁵ como su nombre lo indica, introdujo modificaciones a las Resoluciones Técnicas (RT) 9 y 17, y reemplazó totalmente el texto de la RT 22 vigente en ese momento. Esta norma, aprobada el 1 de diciembre de 2017, representa el producto final del proceso iniciado por el Proyecto 38 de Resolución Técnica, que vio la luz a fines del año 2016 y que tuvo un período de consulta de 180 días. Algunos aspectos de su contenido difieren significativamente de las propuestas originalmente incluidas en el mencionado proyecto. Por ejemplo, uno de los cambios sustanciales del Proyecto 38 lo constituía la introducción del valor razonable como criterio generalizado de medición de los activos biológicos y productos agropecuarios; sin embargo el texto aprobado por la RT 46 mantiene para algunas mediciones el costo de reposición.

Coincidimos en que la RT 22 desde su puesta en vigencia ha resultado de compleja aplicación para los profesionales, y parte de esa dificultad radica en el abanico de criterios de medición que contiene. En este sentido se han expresado autores como Rudi (2017), Torres (2013), Paillet y Ranalli (2006), Marcolini y Perotti (2016) entre otros. También Casabianca y otros (2017) han recogido evidencia empírica respecto a los problemas prácticos que enfrentan los contadores a la hora de aplicar la norma.

Es de esperar en consecuencia, que las reformas introducidas por la RT 46 y que constituyen el nuevo texto de la RT 22 deberían representar una mejora en las posibilidades de aplicación práctica de los criterios de medición y exposición específicos para la actividad agropecuaria.

Pese a los grandes esfuerzos de los organismos emisores por redactar y aprobar una norma de calidad, y frente a la gran variedad de producciones agropecuarias y ciclos biológicos diferentes, siempre surgen algunos temas puntuales que requieren ser analizados. El objetivo de este trabajo es revisar algunos temas que pueden generar interrogantes o dudas al momento de aplicación de la norma y plantear propuestas para su solución en el marco regulatorio nacional. Los temas que se consideran son:

- 1) Criterios de medición a aplicar a los productos agropecuarios que se utilizarán como semilla o insumo de la producción agropecuaria;
- 2) Criterios de medición a aplicar a activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de la producción y que no son ni animales reproductores ni plantas productoras;
- 3) El valor razonable en la actividad agropecuaria y su interacción con la necesidad de existencia de un mercado activo;
- 4) Medición inicial de activos biológicos y el concerniente impacto posterior en la determinación de resultados;
- 5) Posibilidad de utilización de los valores de costo como alternativa de medición posterior en determinadas circunstancias.

Creemos necesario aclarar que de ninguna forma la inclusión de los anteriores temas implica considerar que se trata de los únicos interrogantes que merezcan ser analizados.

¹⁵ Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas

A partir de esta introducción, el trabajo se estructura con una revisión del proceso de modificación de la norma, luego con la discusión y análisis de los tópicos planteados y luego se esbozan algunas reflexiones respecto a las soluciones propuestas.

II. UNA LAGUNA QUE NO SE CRUZA AL TROTE

¿Por qué era necesario cambiar el texto de la RT 22?. La respuesta a este interrogante la encontramos en el “considerando” de la RT 46, donde se esgrime como uno de los motivos, los cambios en la normativa contable internacional que aumentaron las divergencias con las normas nacionales, referidas a la actividad agropecuaria.

Es cierto que la evolución de la normativa contable argentina desde el 2005, momento de entrada en vigencia de la RT 22, a la fecha, fue ejerciendo también presión sobre la misma norma. A lo largo de estos años se emitió la RT 26 (2009) que establece para nuestro país, que para la preparación de los estados financieros (en forma obligatoria para ciertas entidades y optativa para el resto) se apliquen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la “NIIF para las PYMES” emanadas del IASB, lo cual constituye un antes y un después para la estructura normativa contable argentina. En líneas generales, deben aplicar NIIF con carácter obligatorio los entes que coticen públicamente sus acciones y títulos de deuda, mientras que el resto de los entes que no estén obligados podrán optar por aplicar: las llamadas NIIF completas; la “NIIF para las PYMES” o las normas contables profesionales (NCP) emitidas por FACPCE. Debido a ello, los entes argentinos que no están obligados a aplicar las NIIF se encuentran frente a una variedad de posibilidades para la presentación de sus estados contables.

También es real que, ante un escenario de este tipo, la necesidad de convergencia de los criterios de medición y exposición de la RT 22 con los establecidos en la normativa internacional resulta más significativa. A nivel internacional la norma específica para la actividad agropecuaria la constituye la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41 “Agricultura”, pero también la NIIF para las PYMES en su sección 34 proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES involucradas en actividades especializadas, entre las que se refiere a la actividad agrícola.

La NIC 41, vigente al momento de la emisión de la RT 22 también fue modificada en 2008, 2011 y 2014, acrecentando las diferencias con la norma nacional. La RT 22 en su redacción anterior, por su parte, contenía una sección denominada Anexo I, donde se describían las diferencias entre la regulación nacional e internacional, en lo que refiere a normas contables para actividad agropecuaria.

A las anteriores diferencias deben agregarse que con la última enmienda de la NIC 41 y NIC 16, las denominadas plantas productoras quedan fuera del alcance de la NIC 41, e incluidas dentro del alcance de la NIC 16, pasando a recibir un tratamiento similar a las Propiedades, Plantas y Equipo.

De esa manera, se espera que el nuevo contenido de la RT 22 aspire a converger en gran medida con las disposiciones de la NIC 41. La realidad es que el Proyecto 38 resultaba más ambicioso en este aspecto, ya que como se mencionó en la introducción, la propuesta de aplicar el *valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta* como criterio generalizado de medición para el grueso de los activos biológicos (excepto plantas productoras) representaba una coincidencia con la norma internacional.

Otra de las razones que se esgrimen en el considerando de la RT 46 es la siguiente:

“c) que debido a la importancia que tiene la actividad agropecuaria en nuestro país, se ha revisado la Resolución Técnica N° 22 “Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria” (RT 22) con el objetivo de facilitar su estudio y aplicación” (el subrayado es nuestro).

Esta manifestación implica el reconocimiento de que la RT 22 en su versión anterior presentaba algunos problemas para su estudio y aplicación. A partir de lo expuesto,

presentamos a continuación la discusión y análisis de los puntos enunciados en el apartado I. de este trabajo, que representan algunos problemas de aplicación de la RT 22 en su versión actual.

III. DISCUSIÓN Y ANÁLISIS

3.1 Medición de los productos agropecuarios: El que mucho abarca poco aprieta

Debemos destacar que el alcance resulta más amplio en lo que respecta a los productos agropecuarios en comparación a la versión anterior de la norma. Ahora contempla no sólo a los que se destinen a la venta, sino también se incluyen a aquellos productos agropecuarios destinados a ser semilla o insumo de la producción agropecuaria, o que se destinen a otro proceso de transformación biológica. En el siguiente cuadro puede visualizarse la diferencia en el alcance entre ambas versiones de la RT 22:

CUADRO 1 – Productos agropecuarios alcanzados por RT 22 (anterior) y RT 22 (nueva-RT 46)

Productos agropecuarios		Alcanzado por RT 22 (anterior)	Alcanzado por RT 22 (RT46)
En el momento de la cosecha, recolección u obtención		SI	SI
Luego de la cosecha, recolección u obtención (controlados por sus productores)	Destinados a la venta	SI	SI
	Destinados a ser utilizados como semilla o insumo de la producción agropecuaria	NO	SI
	Destinados a ser utilizados como insumo de proceso industrial	NO	NO

Fuente: Perotti y Casabianca (2018)

Que una norma incluya dentro de su alcance a un determinado elemento patrimonial o de resultado, implica que le dará su respectivo tratamiento contable específico.

En la versión del Proyecto 38, quedaba claro que el tratamiento que recibían los productos agropecuarios destinados a ser utilizados en la producción agropecuaria (no industrial), era idéntico al de los productos agropecuarios destinados a la venta, es decir, se medían a valor razonable menos gastos de venta. El Proyecto 38 prescribía:

“7.1. Activos Biológicos y Productos Agropecuarios destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad

7.1.1. Activos biológicos para los que existe un mercado activo en su condición actual (...)

7.1.2 Productos Agropecuarios

Los productos agropecuarios en el momento de su cosecha o recolección y los que se encuentren a la fecha de la medición en poder de sus productores se medirán a su valor razonable menos los gastos de venta, determinados de acuerdo con las definiciones respectivas que se incluyen en esta resolución.

En caso de que la entidad que los produce utilice los productos agropecuarios como insumo de su producción industrial, los mismos se medirán a su costo de reposición a la fecha de los estados contables. Si la obtención de éste fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.”

En la redacción que incorpora la RT 46, la sección quedó redactada de la siguiente forma:

“7.1. Activos Biológicos y Productos Agropecuarios destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad

7.1.1. Activos biológicos para los que existe un mercado activo en su condición actual (...)

7.1.2 Productos Agropecuarios

Los productos agropecuarios en el momento de su cosecha o recolección y los que se encuentren a la fecha de la medición controlados por los productores agropecuarios para su venta se medirán a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta.

En caso de que la entidad que los produce utilice los productos agropecuarios como insumo de su producción agropecuaria o industrial, los mismos se medirán de acuerdo con las Normas contables profesionales que fueran pertinentes.”

Como se desprende de lo antes expuesto, hubo un giro en la redacción de dicha sección, que cambia contundentemente la intención inicial del Proyecto 38. De esta forma, con la actual redacción, los productos agropecuarios destinados a ser utilizados en la producción agropecuaria (no industrial):

- Se encuentran bajo el alcance de la RT 22, por lo que deberían recibir tratamiento.
- La sección 7.1 se titula “Activos biológicos y productos agropecuarios destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad”, por lo que se espera que se definan criterios de medición para los mismos.
- En el segundo párrafo del punto 7.1.2 se menciona que los “productos agropecuarios producidos por una entidad que los utilice como insumo de su producción agropecuaria o industrial” se medirán de acuerdo con las normas contables profesionales que fueran pertinentes. Llama la atención que se agrupen a dos tipos de activos que desde su esencia difieren: los productos agropecuarios destinados a ser insumos de la actividad agropecuaria (alcanzados por la RT 22) y los destinados a ser parte de un proceso industrial (no alcanzados por la RT 22).

Ahora bien ¿cuáles son las normas pertinentes para estos productos agropecuarios?

- para los *destinados a ser insumo de la producción agropecuaria* la “norma pertinente” no es otra que la RT 22. Pero en la RT 22 no encontramos un criterio de medición definido específicamente para los mismos. Suponemos que la norma pretende que nos anclamos en el punto 7.1.2. asimilando la medición a los productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios para su venta y en consecuencia que su medición periódica se realice a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
- para un *producto agropecuario que se destine a producción industrial*, nos remitimos a la RT 17, que enuncia, en su nueva redacción lo siguiente:

“5.5.4. Bienes de cambio en general

Para los restantes bienes de cambio, con excepción de:

a) Activos biológicos;

b) Productos agropecuarios generados en el momento de la cosecha, recolección o su destino para la faena;

c) Productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios y destinados a su venta.

Se tomará su costo de reposición a la fecha de los estados contables. Si la obtención de éste fuera imposible o impracticable, se usará el costo original.

(...)

La medición contable de los Activos Biológicos, Productos Agropecuarios, Productos agropecuarios generados en el momento de la cosecha, recolección o faena y Productos

agropecuarios controlados por sus productores y destinados a su venta o a su utilización como insumo de la actividad agropecuaria, debe efectuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la Resolución Técnica No 22 (Normas Contables Profesionales: Actividad Agropecuaria).

Como mencionamos, la RT 46 introduce no solo un nuevo texto a la RT 22, sino que también incorpora modificaciones a la RT 17, en la que se fijan criterios de medición generales para que, ambas normas guarden coherencia entre sí. En general las modificaciones pasan por excluir de los criterios de medición que establece la RT 17, a aquellos activos específicos que están bajo el alcance de la RT 22: activos biológicos y productos agropecuarios (en el momento de su obtención, destinados a su venta o utilización como insumo de la actividad agropecuaria).

De la interpretación de la normativa entendemos que:

- Sin lugar a dudas, los productos agropecuarios que serán utilizados en un proceso industrial, quedan comprendidos en el punto 5.5.4 de la RT 17, debiendo medirse a costo de reposición.
- En el punto 5.5.4 podrían estar comprendidos también los productos agropecuarios destinados a ser insumos o consumidos en la producción agropecuaria, ya que el inciso c) no los excluye (sólo excluye a los destinados a la venta). Sin embargo, el último párrafo, expresa que la medición de estos bienes “debe efectuarse de acuerdo con los criterios establecidos por la Resolución Técnica Nro. 22”.

De esta forma, entendemos que la medición de los productos agropecuarios destinados a ser incorporados en un proceso biológico, se hará de acuerdo con el punto 7.1.2. de la RT 22 y que el acápite c) del punto 5.5.4. de la RT 17 debería excluirlos taxativamente.

De acuerdo a lo expuesto resumimos a continuación en el cuadro 2, los criterios de medición aplicables a los productos agropecuarios en el marco de la RT 22:

CUADRO 2 – Medición de productos agropecuarios

Productos agropecuarios		Criterio de medición
En el momento de la cosecha, recolección u obtención		Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta
Luego de la cosecha, recolección u obtención (controlados por sus productores)	Destinados a la venta	Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta
	Destinados a ser utilizados como semilla o insumo de la producción agropecuaria	Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta
	Destinados a ser utilizados como insumo de proceso industrial	Costo de reposición

Fuente: elaboración propia

3.2 Activos biológicos que son factores de la producción

La versión anterior de la RT 22 fijaba los criterios de medición a utilizar para los activos específicos de la actividad agropecuaria (activos biológicos y productos agropecuarios) dependiendo de la interacción de los siguientes factores: el destino de los bienes, la existencia o no de un mercado activo y la etapa del desarrollo biológico que atraviesa el bien.

La primera clasificación obedecía a si los bienes estaban destinados a la venta en el curso normal de la actividad o bien a ser utilizados como factor de la producción en el curso normal de la actividad. La nueva versión mantiene dicha clasificación, pero con la siguiente particularidad: en la sección “7.2. Activos Biológicos no destinados a la venta sino a su utilización como factor de la producción en el curso normal de la actividad”, se identifican dos tipos de bienes: los *animales reproductores* y las *plantas productoras*. En el glosario de la RT 22 se definen de la siguiente forma:

Animales reproductores: son aquellos animales machos o hembras destinados a la procreación de nuevos individuos de su especie, desde su categorización como tales por la entidad y hasta que dejan de estarlo.

Plantas productoras: son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan durante más de un periodo y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. Son activos biológicos en desarrollo mientras no alcanzan la capacidad de producir sus frutos en cantidades y calidades aptas para su comercialización y son activos biológicos en producción a partir de dicha etapa. No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo los bosques cultivados para producir madera o pasta para papel)

Estos nuevos conceptos en cierta forma facilitan la aplicación de los criterios de medición, ya que reducen la necesidad de tener que interpretar y “articular” en la sección a una cantidad importante de activos biológicos que no se destinan a la venta, como ocurría en el texto anterior de la RT 22. Como expresa Torres (2018:12) esas denominaciones:

“...no habían sido explicitadas en la versión anterior, aunque implícitamente resultaban reconocibles en las secciones 7.2.1 para activos biológicos que poseen mercado activo, como es el caso de los animales reproductores y 7.2.2 para los que no lo poseen, situación que comprende a las plantas productoras”

Por ejemplo: para un cerdo reproductor de un establecimiento porcino de tres años, su medición debería encuadrarse dentro de aquellos “activos biológicos destinados a ser utilizados en la producción para los que no existe un mercado activo en su condición actual pero sí para bienes similares al inicio de su etapa de producción en volúmenes y calidad comerciales (punto 7.2.1.2. RT 22 anterior). En la redacción actual dicho activo biológico directamente queda comprendido en el concepto “animales reproductores”.

En el siguiente cuadro se resumen las mediciones de la sección 7.2. de la nueva norma:

CUADRO 2 - Criterios de medición en la RT 22 (nueva) – Bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción en el curso normal de la actividad

Tipo de activo específico	Subtipo	Según la existencia de un mercado activo	Etapa de desarrollo biológico	Criterio de medición aplicable
Activos Biológicos	Animales Reproductores	Existe un mercado activo en su condición actual		Costo de reposición
		No existe un mercado activo en su condición actual pero sí al inicio de su producción.		Costo de reposición de un bien similar, en la etapa inicial de producción, neto de depreciaciones acumuladas.
		No existe un mercado activo en ninguna de sus etapas.		Valor razonable (si es fiable y verificable)

				Costo original (neto de depreciaciones acumuladas) Admite Modelo Revaluación RT 17 (desde etapa de producción)
	Plantas productoras	No se considera	Etapa inicial	Costo original
			Etapa de producción en volúmenes y calidad comercial.	Costo original (neto de depreciaciones acumuladas) Modelo de revaluación (RT 17)

Fuente: Perotti y Casabianca (2018)

Cabe preguntarnos si los activos biológicos destinados a ser utilizados como factor de la producción ¿serán necesariamente animales reproductores o plantas productoras? A continuación, enunciaremos dos casos que marcan una limitación conceptual de la RT 22.

3.2.1. Ovejas productoras de lana

Sin ánimo de realizar un análisis exhaustivo de las actividades vinculadas al ganado ovino, expresaremos que estos animales pueden destinarse a la producción de lana, leche y carne, en algunos casos con foco exclusivo en una de ellas o de manera combinada. La producción de carne en esta especie es residual y como consecuencia de la rotación necesaria de los animales.

En el caso del ganado lechero en general (sea bovino, caprino u ovino) el carácter de un animal como reproductor viene dado como una condición necesaria para que éste pueda producir leche. Es decir: si la hembra (v.g vaca) no es preñada, no producirá leche.

Sin embargo, en la producción lanar podemos encontrar animales que:

- ni estén destinados a la procreación de nuevos individuos de su especie;
- ni estén destinados a la venta en el curso normal de la actividad;
- pero están destinados a la obtención de productos agrícolas

De modo que se trata de bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción, pero que parecieran no tener cabida en la sección 7.2 de la RT 22.

En este sentido, entendemos que resulta sensato que, a los animales destinados a ser utilizados como factor de la producción, pero que no son reproductores, se les aplique las mediciones de la sección 7.2.1 para animales reproductores, independientemente de su exclusión semántica de esta categoría.

3.2.2 Praderas destinadas a la alimentación del ganado

Otra situación a analizar es la relacionada a las praderas que se destinan a la alimentación de ganado, especialmente las pasturas de tipo perenne, es decir que tienen una duración esperada mayor a un año (v.g. alfalfa, festuca, cebadilla, otras gramíneas). En la versión anterior de la RT 22, este tipo de activos biológicos encuadraban en la sección “7.2.2 (...) destinados a ser utilizados en la producción que no poseen mercado activo”, ya que el concepto era amplio y no se identificaban entre animales reproductores y plantas productoras.

Se trata de plantas, no destinadas a la venta, a las que, en la redacción actual, el concepto de plantas productoras no las abarcaría, ya que:

- Si bien son plantas vivas que se espera que produzcan durante más de un periodo y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas;
- NO permiten obtener productos agrícolas que se comercialicen.

Con la ampliación del alcance que se expuso en el punto 2.2, se abre una posibilidad para interpretar un posible encuadre para estos activos biológicos.

En la sección 7.1 se establecen mediciones tanto para “Activos Biológicos y Productos Agropecuarios destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad”. Podríamos interpretar que las praderas se encuentran destinadas al consumo y como tal buscarles una medición en esta sección. La misma se encuentra en el punto “7.1.4. 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”

La interpretación nos indica que dicha sección fue orientada a los activos biológicos destinados a la venta (no a ser consumidos), y la adopción de este criterio no resultaría extraña ya que la opción de medición es: valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta (si pudiera estimarse) o bien el costo original.

Para este caso consideramos, por lo tanto, que lo más razonable es asimilar a las praderas a las plantas productoras y medirlas:

- En su etapa inicial: a costo original
- En su etapa posterior (producción en volúmenes y calidad comercial¹⁶): costo original neto de depreciaciones.

3.3 La “razonabilidad” del valor razonable

Como ya se introdujo, la RT 22 reemplaza aquellas mediciones que se realizaban a “valor neto de realización” (VNR) por el criterio de “valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta”.

El uso del VNR en la RT 22 anterior era aplicado para aquellos activos (activos biológicos y productos agropecuarios) destinados a la venta y que tenían un mercado activo. Además para su determinación se remitía a la RT 17 sección 4.3.2.

Para aquellos bienes destinados a la venta, homogéneos y sin esfuerzo de venta, el VNR y el Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, en general terminan coincidiendo en su cuantía final. En este sentido Torres (2018:4) expresa que “el cambio previsto por la RT 46 es más de tipo conceptual que práctico”, aunque entendemos que esta equivalencia entre ambos tipos de mediciones podrían no ser tal bajo ciertas circunstancias, en especial porque desde su esencia el Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta es un concepto mas amplio que el de VNR y podría ocurrir que pese a la inexistencia de este último valor (al ser el VNR un valor específico de la entidad), bien sea posible obtener el primero (un valor que corresponde al mercado).

El concepto de valor razonable está presente en la normativa contable internacional y en la nacional (v.g. RT 17). La RT 22 (nueva), opta por definir en su glosario un concepto de valor razonable propio para la actividad agropecuaria:

¹⁶ No se verificaría la condición de producción en volumen y calidad comercial ya que no hay productos agropecuarios destinados a la venta, pero podría asimilarse a la etapa en que la pradera puede ser consumida por el ganado.

“es el precio que se recibiría por la venta de un activo en el mercado principal (o más ventajoso en caso de no existir un mercado principal) en la fecha de la medición, en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida), independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración. Si no existen precios directamente observables en el mercado se deben utilizar las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables. El valor razonable debe considerar la ubicación física de los activos y por ende los costos de transportarlos hasta los mercados que se utilicen como referencia. 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”.

Por su parte, los gastos estimados en el punto de venta se componen de:

“gastos directos relacionados con la venta en que incurre el vendedor desde el momento en que los bienes están en condiciones de ser vendidos hasta que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes vendidos a su comprador. Incluye entre otras comisiones, impuestos sobre la venta y seguros. Los fletes para llevar los productos al mercado en que se comercializan no se incluyen porque ya son considerados en la medición del valor razonable.”

Originalmente, el Proyecto 38 contemplaba una aplicación generalizada del valor razonable para todos los activos biológicos (sin importar su destino) y productos agropecuarios, excepto las plantas productoras. Pero en la versión de la RT 46, los animales reproductores mantuvieron su medición a costo de reposición (directo o indirecto) que traían de la versión original de la RT 22.

Así para los activos biológicos destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad la norma prevé la aplicación del criterio del valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.

Sin embargo, el valor razonable como tal admite ciertos matices. Además de estar definido en el glosario, cuyo concepto se transcribió anteriormente, en el punto 7.1.3 “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”, si bien se establece la medición a valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta para el caso en que el activo se encuentre en la etapa posterior de desarrollo, para su determinación se prevé que:

En caso de utilizar técnicas de valoración por no existir precios directamente observables en el mercado, el valor razonable se determinará:

- (i) 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
- (ii) 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).

Así se introduce una vía para arribar al valor razonable ante la falta de precios observables directamente, que consiste en una técnica de valoración basada en la determinación de flujos de fondos descontados o bien a través del costo de reposición de bienes y servicios necesarios para obtener un activo biológico. Entendemos que, a fin de seguir la lógica interna del nuevo texto, hubiese resultado más claro que ese párrafo hubiese estado incluido en el glosario en el que se define y explicita “valor razonable”.

Podemos afirmar que el valor razonable engloba a una serie de mediciones que según la existencia o no de un mercado activo (en su condición actual o en otra posterior) puede transitar por el valor de mercado, precio de venta, el costo de reposición o el valor actual neto de un flujo de ingresos esperados.

Queda claro entonces que la existencia de un valor razonable no implica la necesidad de existencia de un mercado activo en su condición actual. Entre otros, desaparece cierta inconsistencia que había en la RT 22 anterior para determinar los valores de mercado de ciertos productos agropecuarios, en el caso de mercados imperfectos en términos económicos pero que no por ello no son transparentes y con precios conocidos (como el caso del mercado lácteo).

Presentamos a continuación, en el cuadro 4, los criterios de medición de la norma para los bienes destinados a la venta y un resumen referido a la utilización y determinación del valor razonable.

CUADRO 4– Criterios de medición en la RT 22 (nueva) – Bienes destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad (Sección 7.1)

Tipo de activo específico	Según la existencia de un mercado activo	Criterio de medición aplicable
Activos Biológicos	Existe un mercado activo en su condición actual	Valor Razonable menos gastos estimados en el punto de venta (De acuerdo a la definición incluida en la norma)
	No existe un mercado activo en su condición actual pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado	<u>Etapa inicial de desarrollo:</u> Costo de reposición indirecto o de bienes y servicios para obtenerlo Costo original como sucedáneo
		<u>Etapa posterior al de desarrollo:</u> Valor Razonable menos gastos estimados en punto de venta (Técnicas de valoración basadas en el valor descontado a partir de importes futuros o costo de reposición directo de un bien similar)
No existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado	Valor Razonable menos gastos estimados en punto de venta (Valor de mercado en la fecha de la medición o en fechas cercanas)	
Productos Agropecuarios	No se considera	Valor Razonable menos gastos estimados en el punto de venta (De acuerdo a la definición incluida en la norma)

Fuente: Elaboración propia

3.4 Medición inicial de activos biológicos

Si bien la norma en su punto 7 al referirse a medición es clara respecto al momento de aplicación del criterio propuesto para los productos agropecuarios, no lo es tanto para el caso de los activos biológicos. En el caso de los productos agropecuarios en su punto 7.1.2.

distingue claramente entre el momento de la recolección o faena, lo que es equivalente a decir su medición inicial, ya que éstos por definición son obtenidos de los activos biológicos y la fecha de la medición, lo que corresponde a medición posterior.

Para los activos biológicos destinados a la venta, sólo en el punto 7.1.1. destinado a aquellos para los que existe un mercado activo en su condición actual, la norma hace referencia a la fecha de la medición en que el activo satisfaga la condición del título, que puede ser asimilable a su medición inicial, y de cierre del período contable. Ocurre que para que un activo biológico destinado a la venta cuente con un mercado activo en su condición actual, si este fue producido por el ente, previo a satisfacer dicha condición, seguramente con anterioridad transitó por otra categoría de activo biológico, y por ende con otra medición inicial. Por otra parte, también podría tratarse de activos biológicos adquiridos, que ingresan ya con un mercado activo en su condición actual y un costo de adquisición. A pesar de ello, para este tipo de activos biológicos el criterio del valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta corresponde tanto en la medición inicial como posterior, dando lugar a la posibilidad de reconocer resultados al momento de la incorporación para adecuar los valores de costo al valor razonable menos gastos de venta.

Para las plantas productoras, el punto 7.2.2. de la norma también contempla los momentos de medición clasificándolos según correspondan a medición inicial o posterior. En igual sentido el punto 7.2.1 diferencia entre medición inicial y posterior, para aquellos animales reproductores sin mercado activo en cualquiera de sus etapas.

Para los restantes activos biológicos, la norma sólo se refiere a medición e induce a considerar los criterios propuestos para la medición periódica de los activos. Esta idea sugiere que la incorporación al patrimonio de estos bienes deberá hacerse sobre la base de su costo por aplicación supletoria de la RT 17.

En este sentido, resulta importante aclarar que la NIC 41 resulta explícita en este aspecto al plantear que el criterio de medición elegido es aplicable tanto al momento de la medición inicial como al final del período sobre el que se informa.

CUADRO 5– Mediciones iniciales y periódicas de los bienes destinados a la venta o a su consumo en el curso normal de la actividad

Tipo de activo específico	Medición Inicial	Medición periódica
Activos Biológicos Con mercado activo (7.1.1)	<p>Cuando satisfaga la condición de estar destinado a la venta:</p> <p>Valor Razonable menos gastos estimados en punto de venta</p>	<p>Valor Razonable menos gastos estimados en el punto de venta</p>
Activos Biológicos Sin mercado activo actual (pero si en etapas posteriores) (7.1.3)	<p>No definida explícitamente:</p> <p>Costo original</p>	<p><u>Etapa inicial de desarrollo:</u></p> <p>Costo de reposición (de bienes y servicios para obtenerlo)</p> <p>Costo original (por excepción)</p>

		<p><u>Etapa posterior al de desarrollo:</u></p> <p>Valor Razonable menos gastos estimados en punto de venta</p>
<p>Activos Biológicos Sin mercado activo actual ni en etapas posteriores (7.1.4)</p>	<p>No definida explícitamente:</p> <p>Costo original</p>	<p>Valor Razonable menos gastos estimados en punto de venta</p> <p>Costo original (por excepción)</p>
<p>Productos Agropecuarios</p>	<p>Valor Razonable menos gastos estimados en el punto de venta</p>	<p>Valor Razonable menos gastos estimados en el punto de venta</p>

Fuente: elaboración propia

3.5 Posibilidad de utilización de los valores de costo

Cómo ya se ha evidenciado en los cuadros que refieren a mediciones, la norma ha planteado cambios significativos respecto a la posibilidad de utilizar los valores de costo como sucedáneos de medición y ha limitado esta alternativa, situación con la que coincidimos.

En esta nueva versión de la RT 22 la utilización del costo original es sólo admitida para los Activos biológicos destinados a la venta en dos situaciones muy puntuales:

- En el punto 7.1.3., referido a Activos biológicos para los que no existe mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado, sólo si se encuentran en la etapa inicial de desarrollo biológico y la obtención del costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar que es el criterio primario fuera imposible o impracticable.
- En el punto 7.1.4., referido a Activos biológicos para los que no existe mercado activo en su condición actual ni en un estado ni con un proceso más avanzado o completado, si el ente no puede obtener valores de mercado a la fecha de la medición.

Para el caso de activos destinado a utilizarse como factor de la producción:

- El punto 7.2.1 que versa sobre la medición de animales reproductores, sólo contempla el costo original para aquellos que no poseen mercado activo en ninguna de sus etapas, ante la imposibilidad de determinar un valor razonable de manera fiable y verificable. Se indica la necesidad de computar las depreciaciones desde el momento en que el animal comience su etapa de producción.
- En las plantas productoras, la sección 7.2.2., fruto del acercamiento a las mediciones propias de los bienes de uso, establece el costo original como regla (neto de depreciaciones desde su etapa de producción) con la posibilidad de aplicar el modelo de revaluación de la RT 17.

IV. REFLEXIONES FINALES

La nueva versión de la RT 22 representa una mejora en la medición, exposición y contenido de la información a revelar de los activos específicos de la actividad agropecuaria. Si bien el

trabajo no se refiere a presentación de los estados financieros, consideramos muy importante comentar en este punto una de las modificaciones más trascendentes de la norma.

La RT 46 introduce el rubro específico del estado de situación patrimonial denominado “activos biológicos”. La incorporación o no de este rubro estuvo sujeta a consulta en el Proyecto 38, y así se deja de lado el criterio de la RT 22 anterior, en la que los activos biológicos debían exponerse en los rubros “bienes de cambio” o “bienes de uso”, conforme al destino que les otorgue el ente. No se incluyen en este rubro a las plantas productoras, que se presentarán dentro del rubro Bienes de uso, siguiendo el parámetro de la NIC 41. En este último aspecto la NIC 41 excluye de su alcance a las plantas productoras al mismo tiempo que quedan bajo el alcance de la NIC 16. Nuestra RT 22 no las excluye de su alcance, se refiere a su medición y exposición y deriva en parte a la RT 17.

En lo concerniente a cuestiones de medición, que constituyen el eje central de este trabajo, estamos en condiciones de afirmar que la nueva norma no sólo aplica criterios que consideramos más adecuados, sino que ayuda a la identificación y facilita su aplicación.

Tal como ya expusiéramos existen algunas cuestiones que requieren ser interpretadas y por lo tanto evidentemente no resultan tan claras. También mencionamos que las cuestiones enunciadas como controvertidas no pretenden ser las únicas sino solamente los que han surgido a partir de la lectura y los primeros intentos de aplicación.

Nuestra propuesta de tratamiento para cada uno de los temas revisados en este trabajo es la siguiente:

- 1) Medición de los productos agropecuarios destinados a ser utilizados: Si su utilización posterior es en un proceso biológico, se hará a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta; y si es en un proceso industrial se hará a costo de reposición.
- 2) Medición de activos biológicos que son factores de la producción: Será necesario asimilarlos a activos biológicos destinados a su utilización en el curso normal de la actividad. Por ejemplo, en el caso de animales a ser utilizados como factor de producción pero que no están destinados a procrear individuos de su especie, se asimilarán a animales reproductores y se los medirá de acuerdo a dicha clasificación. Por su parte, en el caso de praderas destinadas a la alimentación de ganado, pero que no permiten obtener productos agrícolas, se asimilarán a plantas productoras.
- 3) Razonabilidad del valor razonable: Su determinación es posible independientemente de la existencia o no de mercado activo. La norma introduce el concepto de valor razonable en la actividad agropecuaria en los términos de la normativa internacional y con ello los criterios propuestos para las mediciones contables se convierten en diferentes formas de calcular dicho valor.
- 4) Medición inicial de activos biológicos: No existe claridad en todos los casos respecto a la medición inicial de los activos biológicos y por lo tanto podemos deducir que en determinados activos resulta necesaria la aplicación supletoria de la RT 17.
- 5) Utilización de valores de costo: La norma es muy restrictiva respecto a la posibilidad de utilización de valores de costo para la medición periódica de los activos biológicos. En este sentido rescatamos el párrafo 30 de la NIC 41 cuando enuncia que “se presume que el valor razonable de un activo biológico puede medirse de forma fiable”. Por lo expuesto consideramos muy importante este cambio de la RT 22.

Finalmente, la nueva versión de la RT 22 representa un gran acercamiento a la NIC 41 aunque le quedan algunos pendientes. Su aprobación y además su forma de redacción, dejan en evidencia una vez más, la tendencia creciente de las normas nacionales hacia la convergencia con las normas internacionales.

V. BIBLIOGRAFÍA

FED. ARGENTINA DE CONSEJOS PROF. DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE):

- Proyecto 38 de Resolución Técnica (2017). CENCyA – Buenos Aires, Argentina.
- Resolución Técnica Nro. 46 (RT 46) (2017). Buenos Aires, Argentina.
- Resolución Técnica Nro. 17 (RT 17) (2000): Normas Contables Profesionales: Desarrollo de Cuestiones de Aplicación General. Buenos Aires, Argentina.
- Resolución Técnica Nro. 22 (RT 22) (2004): Normas Contables Profesionales Actividad Agropecuaria. Buenos Aires, Argentina.
- Resolución Técnica N° 31 (RT 31) (2011): Norma Contables Profesionales: Modificaciones resoluciones técnicas n° 9, 11, 16 y 17 – Modelo de revaluación bienes de uso. Buenos Aires, Argentina.
- Informe N° 19 del Área de Contabilidad del CECyT (1997): Actividad Agropecuaria – Preparación y exposición de estados contables.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB):

- Norma Internacional de Contabilidad Nro. 41 (NIC 41): Agricultura.
- Norma Internacional de Contabilidad Nro. 16 (NIC 16): Propiedades, planta y equipo.
- Norma Internacional de Información Financiera Nro. 13 (NIIF 13): Valor razonable.
- Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)

MARCOLINI S. y PEROTTI H. (2016) “Medición contable de las plantas frutales: convergencias en las normas contables nacionales e internacionales”. 21° Congreso Nacional de Prof. en Cs. Económicas. Área Contabilidad. Tucumán: Osmar Buyatti.

PAILLET E.; RANALLI M. L. (2006) “Las actividades agropecuarias y los profesionales: El impacto de la RT 22” Revista Universo Económico N° 79.

PEROTTI H. y CASABIANCA M. L. (2018) “Las dificultades de aplicación de la Resolución Técnica 22 frente a su nuevo texto”. Revista Consultor Agropecuario, Nro. 30, (79-95), Buenos Aires: Errepar.

RUDI E. (2017) “Reforma a la RT 22. Aciertos y dudas” Material de las Jornadas Agropecuarias 2017. CPCE Santa Fe Cl. Santa Fe.

TORRES C. F. (2013). “Normas Contables para la Actividad Agropecuaria”. Buenos Aires: Osmar Buyatti.

TORRES C. F. (2018) “Nueva versión de la resolución técnica 22 a partir de las modificaciones previstas por la resolución técnica 46 de la FACPCE” Revista ENFOQUES, Nro. 3, (5-21). Buenos Aires: La Ley.