

La NUA¹ es de nosotros, las vaquitas son las que medimos

Más allá de recordar a Don Atahualpa Yupanqui, parafraseando una estrofa del tema musical “El arriero va” en el título de este artículo, pretendo lograr con el mismo dos objetivos principales. El primero es comunicar a los colegas y estudiantes que, en materia de medición y exposición de los rubros activos biológicos, productos agropecuarios y resultado de la producción agropecuaria, nada ha cambiado. El segundo es informar a los mismos, que la normativa referida a esta actividad, está vigente desde el 1 de enero de 2005 (Resolución Técnica (RT) [FACPCE] N° 22 - aprobada por Resolución CPCES N° 1.333), que se ha modificado con posterioridad a partir del 1 de enero de 2018 (RT [FACPCE] N° 46, aprobada por Resolución [CPCES] N° 2.944), e incorporada a la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA) (RT [FACPCE] N° 54, modificada y ampliada por la RT [FACPCE] N° 56); ya sin modificación alguna respecto de la normativa del 2018.

En relación con el primer objetivo, cabe asegurar a los colegas que nada ha cambiado respecto de lo establecido por la RT (FACPCE) N° 22 (modificada por la RT [FACPCE] N° 46). La misma tiene como estructura: objetivos, alcance y definiciones; incluyendo a la NUA la definición de animales productores. En materia de reconocimiento, medición inicial y posterior, tanto de activos biológicos como productos agropecuarios, se conservan los criterios establecidos por la RT N° 22 (modificada por la RT N° 46), incorporando a partir de modificación (1 de enero de 2018), y, manteniendo, en virtud de las características de la actividad (producción de activos biológicos y productos agropecuarios que no requieren esfuerzos significativos para la venta de los mismos); el criterio de medición de valor corriente de salida denominado: Valor Razonable menos Gastos Estimados en el Punto de Venta (VRzble-GEVP). Este último vino a reemplazar el criterio de medición de valor corriente de salida, denominado Valor Neto de Realización (VNR), establecido desde la vigencia de la RT N° 22 (1 de mayo de 2005) hasta la modificación de la misma por la RT N° 46 (31 de diciembre de 2017). Esta diferencia, al parecer, entre los dos criterios de medición -VRzble-GEVP vs. VNR- se zanjó con la emisión de la NUA, la cual establece que, para determinar el VNR de un activo, en la fecha de la medición, una entidad:

- a) estimará el valor razonable de ese activo, de conformidad con los párrafos 117 al 122; y
- b) deducirá del valor razonable los costos ocasionados directamente por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares); de lo que surge que el criterio de medición VRzble-GEVP, no es otra cosa que el VNR.

Hay dos aspectos relevantes que diferencian a la NUA con la RT N° 22, que

estará vigente hasta, en principio, el 30 de junio de 2024. En primer lugar, se refiere a la forma en que está estructurado su contenido: mediante párrafos. El segundo, se circunscribe específicamente a la diferencia entre los criterios de medición que se mencionan en el Capítulo 10 de la NUA y la RT N° 22. Mientras en la NUA se referencia a los párrafos que analizan los mismos, para bienes de cambio y bienes de uso que se encuentran en el Título I, Capítulo 2 y 3; la RT N° 22 hace un desarrollo más exhaustivo de los distintos criterios de medición, tanto para activos biológicos destinados a la venta y productos agropecuarios (bienes de cambio), como así también para los activos biológicos utilizados como factor de la producción en el curso normal de las operaciones (bienes de uso). Esto último se justifica dado que el criterio de medición de valor corriente de salida: valor razonable, fue introducido en la Normativa Contable Profesional Argentina (NCPA) por la Resolución Técnica (FACPCE) N° 31, al momento de incorporar como criterio alternativo para medir los bienes de uso, el método de revaluación, con vigencia a partir del 1 de enero de 2012. Teniendo en consideración lo anterior, así como la modificación del tratamiento de las plantas productoras en la Norma Internacional de Contabilidad N° 41 Agricultura, llevaron a las NCPA a cambiar la RT N° 22 con vigencia a partir del 1 de enero de 2018. Por ello, se tuvo que especificar distintas formas de obtener el valor razonable como criterio de medición de activos biológicos y productos agropecuarios destinados a la venta, como así también activos biológicos utilizados como factor de producción. En la NUA esto se encuentra normado en el capítulo 2 y 3. En cuanto a la presentación en los estados contables y revelación en notas, todo sigue como era entonces.

En cuanto al segundo objetivo, éste se relaciona con la línea de investigación desarrollada en el Instituto de Investigaciones Contables (IIC), cuyo objetivo es determinar el grado de aplicación de las normas contables vigentes RT N° 22, modificada por la RT N° 46 y coincidentes casi en su totalidad con las normas prescritas por la NUA, en las empresas agropecuarias del medio y la contribución en la generación de información útil para los usuarios. Los resultados preliminares que surgen del relevamiento de estados contables de entes con actividad agropecuaria, sea esta predominante o no, revela una aplicación sui generis de la NCPA referida a la actividad agropecuaria. Esa forma de aplicación de las NCPA a la actividad agropecuaria afecta principalmente la medición de los activos biológicos y del resultado de la producción agropecuaria.

En una jornada de investigación a los expositores participantes se nos consultó si era significativa la diferencia entre la aplicación o no de las NCPA referidas a la actividad agropecuaria. Nuestra respuesta fue que ello depende de la actividad agropecuaria a la cual se dedique el ente. Si es una explotación

anual, entendemos que no es significativa, en la medida que la venta de los productos agropecuarios coincida en el mismo ejercicio económico con la obtención de los mismos. En cambio, si la explotación agropecuaria es plurianual, existe una significativa diferencia. A saber:

- **Explotación ganadera vacuna de invernada:** está dedicada al engorde de la hacienda, engorde de los animales para lograr llevar el pesaje de los terneros a novillos. Este hecho transcurre en un período superior a los 2 años, por lo que no es lo mismo medir la hacienda a valor razonable, menos gastos estimados en el punto de venta, reconociendo el incremento patrimonial debido a la producción cárnica, y como consecuencia de ello, identificar el resultado anual de la producción ganadera, que tener que esperar que transcurra más de dos años y recién reconocer el resultado transaccional producto de la venta. Aplicar en este caso la NCPA relativa a la actividad agropecuaria no solo mejora la medición de activos biológicos y resultados de los ejercicios, sino que como resultado de esto, mejora los índices de solvencia y rentabilidad del ente.
- **Explotación forestal:** dedicada a la implantación forestal, por ejemplo, de pinos, abetos, eucaliptos y/o abedules para ser utilizada, tanto para pasta de celulosa, como así también para rollo de madera. Esto, para ser destinado a la carpintería de interior, entramados ligeros, madera laminada encolada, mobiliario, instrumentos musicales o embalajes de madera. El proceso de producción puede durar 10 años o más. Aplicar la NCPA relativa a la actividad agropecuaria, en este caso, permite reflejar el incremento de la masa boscosa. Lo que redundaría en una mejor medición del activo biológico, plantación forestal, como así también del resultado de la producción forestal, mejorando así los índices de solvencia y rentabilidad. De lo contrario se deberá esperar que transcurran 10 años o más, a la espera para reflejar el resultado transaccional, producto de la venta o utilización como materia prima en un proceso industrial .

Por último, y a manera de reflexión, es preciso hacer notar que la RT N° 54, modificada y ampliada RT N° 56, no tiene su correlato en una Resolución del CPCES, mediante la cual se aprobó su aplicación y vigencia a partir del 1 de julio de 2024 de la misma. Los plazos son exigüos, no se entiende la demora del CPCES, ni la falta de capacitación a la matrícula de contadores públicos. Máxime teniendo en cuenta los compromisos asumidos por parte del CPCES, junto a los 23 Consejos de las restantes jurisdicciones, a través de la firma del Acta de Catamarca del 27 de setiembre de 2002, ratificada por el Acta de Tucumán del 03 de octubre de 2013, en donde se sostenía, entre otras cuestiones que:

*“El acuerdo implicó, por parte de los Consejos Profesionales adheridos a la Federación, el compromiso de **participar activamente en la discusión previa, elaboración y difusión de las normas contables, de auditoría y otras, que consideren las particularidades de los entes de cada región, sancionando luego, sin modificaciones, las normas técnicas profesionales aprobadas por la Junta de Gobierno de la FACPCE** “.*

A la espera de la resolución del CPCES, mediante la cual se considere como NCPA reconocidas por ese Consejo, a las contenidas en la RT N° 54 y RT N° 56; los dejo con las palabras de Don Atahualpa Yupanqui:

**“Las penas y las vaquitas
Se van por la misma senda
Las penas son de nosotros
Las vaquitas son ajenas”**