

TÍTULO:	MEDICIÓN CONTABLE DE LAS PLANTAS PRODUCTORAS
AUTOR/ES:	Torres, Carlos Federico
PUBLICACIÓN:	Consultor Agropecuario
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Diciembre
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

CARLOS FEDERICO TORRES

MEDICIÓN CONTABLE DE LAS PLANTAS PRODUCTORAS

I - INTRODUCCIÓN

La versión original de la [resolución técnica 22^{\(1\)}](#) incluía en la sección 7.2.2 de su versión original a los activos biológicos destinados a ser utilizados en la producción que no poseen mercado activo, sin identificarlos expresamente. De todos modos resultaba evidente que encuadraban en esta sección los árboles frutales y florales y las praderas destinadas a la alimentación del ganado.

Resumimos, seguidamente, el procedimiento que se aplicaba para asignarles su medición contable:

Se dividía la vida útil de estos activos en cuatro etapas:

1. En la primera y la segunda se consideraba a los activos biológicos en proceso de desarrollo, no generaban ingresos por producción y, por lo tanto, la totalidad de los costos eran acumulados en su medición contable. De todos modos, si en la segunda de ellas se producían ventas de una producción incipiente e inferior a la que habitualmente se obtendría en volúmenes comerciales, el importe obtenido por este concepto debía ser deducido del total de insumos acumulados en esa medición.
2. En la tercera etapa, si bien continuaba el proceso de desarrollo, ya comenzaba a reconocerse producción en volúmenes comerciales, generándose así ingresos

por ese concepto. Consiguientemente:

a) Solo se seguían activando en el valor de las plantas los costos de mantenimiento, mientras que el resto era cargado a los resultados del ejercicio en concepto de costos de producción.

b) Se comenzaba la depreciación de las plantas, imputándola también a esos costos de producción. La depreciación constituía un costo variable, dado que el cálculo se basaba en el volumen de producción obtenida en el ejercicio, relacionándola con el total de producción esperada al cabo de su vida útil.

3. La cuarta etapa se iniciaba con el fin del desarrollo de las plantas y se prolongaba hasta el agotamiento de su vida útil.

El criterio de medición en todas las etapas era el del costo de reposición de los insumos incurridos, imputándose esta revaluación al resultado del período como resultado por tenencia, cualquiera sea su signo.

Este último aspecto nos resultó siempre criticable, en tanto permitía reconocer en resultados de los sucesivos períodos contables ganancias por cambios de precio de bienes cuyo empleo debía prolongarse por muchos años, con los riesgos que esta característica implica, con el agravante de que tales resultados se calculaban en términos meramente nominales, cuando regía la imposibilidad legal de practicar la reexpresión prevista por la [RT 6](#) pese al contexto inflacionario existente antes de reactivarse el procedimiento previsto por esta norma.

II - NUEVO CRITERIO DE MEDICIÓN ESTABLECIDO POR LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 46⁽²⁾

La nueva versión de esta sección reconoce expresamente a estos activos biológicos como "Plantas productoras" y establece para ellas que: *"La medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de frutos, se debe comenzar el cálculo de la depreciación. Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación que se describe en la RT 17"*.

La referencia a "la producción en volúmenes y calidad comercial de frutos" excluye a las praderas afectadas a la alimentación del ganado. Entendemos que esta es una inadvertencia al redactar la norma y por ende, dichos activos biológicos deben considerarse, como ocurría en la versión original, dentro del alcance de esta sección.⁽³⁾

La adopción de este nuevo criterio de medición merece los siguientes comentarios:

1. Con absoluta razonabilidad, tal como surge de lo expuesto en la introducción a este trabajo, la medición se basa en el costo original de los insumos incurridos, evitando el cómputo de resultados por tenencia que, como analizamos anteriormente, se estarían reconociendo con mucha antelación al avance en el proceso de generación de la ganancia.

2. Se identifican ahora solo dos etapas: la de desarrollo y la de producción en volúmenes y calidad comercial de frutos, separación que se realiza con el fin de comenzar el cálculo de la depreciación.

3. En relación a este cálculo, ya no se identifica a un método como preferible,

quedando por lo tanto el mismo a criterio del ente emisor de la información.

No existiendo en las NCP argentinas el detalle de otros procedimientos aparte del lineal referidos al cálculo de las depreciaciones⁽⁴⁾ recordemos que para calcularlas deben considerarse los siguientes aspectos:

1. La estimación de la vida útil total y la porción de ella ya transcurrida.
2. La capacidad de servicio total, es decir, la que arrojará al cabo de su vida útil.
3. Su estado de conservación, en el que inciden el desgaste y el deterioro.
4. Su grado de afectación por los factores de insuficiencia y obsolescencia.

En un artículo publicado muchos años atrás, Martín y Panelati propusieron una amplia gama de sistemas de depreciación⁽⁵⁾, cuyos aspectos y características más destacables resumimos a continuación con algunas adaptaciones por nuestra parte, dado el tiempo transcurrido desde la elaboración de la propuesta:

Ilustración 1

Bases para la depreciación	Causas de la depreciación	Sistemas	Variantes
Tiempo	Deterioro. Insuficiencia. Obsolescencia	Lineal	No existen variantes
		Acelerada (decreciente)	Tasa uniforme sobre saldos. Progresión aritmética decreciente. Tasa irregular sobre saldos
		Desacelerada (creciente)	Tasa uniforme sobre saldos. Progresión aritmética creciente. Tasa irregular sobre saldos
Uso	Desgaste	Volumen producido	Unidades producidas. Unidades vendidas. Materia prima procesada
		Horas en actividad	Horas de funcionamiento. Horas de efectiva producción
Mixtos	Todas las causas indicadas	Determinación de un período máximo de vida útil y dentro de él depreciar	Lineal, proporcional al uso. Acelerada, proporcional al

		conforme a su uso	uso. Creciente, proporcional al uso
--	--	-------------------	--

Los cargos por depreciaciones calculados conforme a métodos basados en el tiempo determinan costos que deben clasificarse como fijos. Por el contrario, los métodos basados en el uso y, consiguientemente, los mixtos, al incluir en su cálculo la incidencia de estos, dan lugar a costos que deben reconocerse como variables.

Consideramos que el método más apropiado para los árboles frutales y florales es el basado en las unidades producidas, es decir, el mismo que se requería en la RT 22 original, mientras que para las praderas la depreciación acelerada proporcional al uso en un plazo máximo preestablecido creemos que constituye la más adecuada. En este caso, el concepto está dado por el consumo de los animales que pastorean en función de la producción completa que será posible consumir en ellas.

III - EL EMPLEO DEL MODELO DE LA REVALUACIÓN PARA LAS PLANTAS PRODUCTORAS

Este modelo fue oportunamente establecido por la [resolución técnica 31](#) (en adelante la RT 31) e incorporado a la sección 5.11 de la segunda parte de la [resolución técnica 17](#) (en adelante la RT 17) con las siguientes características:

1. Su empleo es optativo.
2. Es aplicable para mediciones posteriores a la inicial de bienes de uso, propiedades de inversión y activos no corrientes retirados para la venta.
3. De optarse por su utilización debe aplicarse a todos los bienes de la misma clase, pero no necesariamente a todos los que integran el respectivo rubro. Por ejemplo, pueden medirse sobre la base de este modelo todos los rodados que conforman esta clase de bienes, pero no necesariamente las restantes clases que constituyen los bienes de uso de la entidad.

La RT 31 enuncia los tipos de bienes y los avalúos que en cada caso les son aplicables de acuerdo a este modelo:

Ilustración 2

Características de los bienes a revaluar	Medición contable a asignarles en el modelo de la revaluación	Bienes a los que en nuestro criterio es aplicable
Bienes para los que existe un mercado activo en su condición actual	Valor de mercado al contado (sin deducir gastos de la transacción de venta)	Inmuebles y rodados

Bienes para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero sí lo hay para bienes nuevos de capacidad de servicio similar	Valor de mercado al contado (sin deducir gastos de la transacción de venta) menos sus depreciaciones acumuladas calculadas de acuerdo al porcentaje ya contabilizado.	Máquinas afectadas a producción, equipos y muebles de oficina e instalaciones.
Bienes para los que no existe mercado activo en ninguna etapa de su vida útil: para ellos se disponen dos posibilidades, en el orden en el que ellas son enunciadas	1. Valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros	Bienes que solamente pueden obtenerse construyéndolos
	2. Costo de reposición de un bien nuevo neto de depreciaciones acumuladas calculadas conforme al porcentaje ya contabilizado	

Esta última característica es la que en nuestro criterio torna dificultoso su empleo para las plantas productoras, pese a la posibilidad de su aplicación contemplada por la [RT 46](#) a la que hemos hecho referencia en el primer párrafo del capítulo II de este artículo. En efecto, es evidente que para estos activos biológicos no existe mercado activo separado del inmueble en el que se encuentran implantados. Por lo tanto, la primera y la segunda de las situaciones descritas en el cuadro anterior no son aplicables a ellos. Por su parte, para el caso de los bienes para los que no existe mercado activo en ninguna etapa de su vida útil, interpretamos que para obtener los valores susceptibles de considerar para su medición contable en el marco del modelo de la revaluación puede recurrirse a alguna de las siguientes alternativas, partiendo de los avalúos que como base prescribe la norma conforme se indica precedentemente:

Ilustración 3

Valor estimado a partir de la utilización de técnicas de valuación que arriban a valores del presente o descontados a partir de importes futuros	La RT 31 propone, explícitamente, los siguientes ejemplos para obtener este valor estimado: <ol style="list-style-type: none"> 1. Flujos netos de efectivo. 2. Ingresos futuros menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos
Costo de reposición (en realidad de reproducción) de un bien nuevo neto de depreciaciones acumuladas	En nuestro criterio, para la medición de este costo a precios actuales puede recurrirse a alguna de estas posibilidades: <ol style="list-style-type: none"> 1. Adoptar el valor por el que un proveedor

calculadas sobre la base del porcentaje ya contabilizado

aceptaría recibir al bien como parte de pago de un bien nuevo que lo reemplace.
2. Adoptar el total de los insumos incurridos originalmente para la obtención de las plantas productoras, considerándolos a sus precios actuales.
3. Adoptar el valor surgido de un presupuesto de un tercero al que se encargue su implantación

La medición basada en el valor descontado de los flujos netos de efectivo es coincidente con la que disponía la RT 22 en su versión original para determinar el porcentaje de depreciaciones acumuladas sobre el total del costo de reposición resultante al momento de cada medición de los activos biológicos destinados a ser empleados como factor de la producción que carecen de mercado activo en todas las etapas de su vida útil.

La posibilidad de su utilización en mediciones posteriores a la inicial admitida en el modelo propuesto por la RT 31 no nos resulta conveniente debido a la gran cantidad de estimaciones que deben efectuarse para un período de tiempo generalmente prolongado. La regla *"a mayor cantidad de estimaciones para elaborar la información menor confiabilidad de esta"* se evidencia con claridad en estos activos.

Reduciendo entonces las mediciones al empleo del costo de reproducción, surge que de los tres avalúos propuestos para su determinación el primero es inaplicable para este tipo de bienes, limitándose las posibilidades a los dos últimos, en definitiva los únicos susceptibles de utilizar en el supuesto de recurrirse al modelo de la revaluación.

IV - TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS PLANTAS PRODUCTORAS EN EL MARCO DE LOS ESTADOS CONTABLES PREPARADOS EN MONEDA HOMOGÉNEA

La reinstauración de la preparación de estados contables contemplando los efectos de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda, de acuerdo a la metodología prevista por la resolución técnica 6⁽⁶⁾, no representa en relación a los bienes de uso, y por ende para las plantas productoras que integran ese rubro, un cambio en el criterio básico que para ellos establecen las normas de medición, modificando únicamente la moneda en la que ese criterio queda expresado.

La reexpresión no implica reconocer una modificación en el valor de esos bienes, sino tan solo atender al cambio en el poder adquisitivo de la moneda en la que ese valor se expresa.

En consecuencia, la cuestión a atender es la que refiere a la medición previa al ajuste a reconocer como punto de partida para la aplicación del procedimiento de reexpresión. De conformidad a las normas vigentes existen al respecto las posibilidades que enunciamos en los siguientes apartados:

1. Medición a reexpresar basada en el costo original neto de depreciaciones acumuladas

Constituye obviamente la situación que con más habitualidad se presentará al

proceder a reexpresar estos bienes, dado que se trata del criterio básico de medición que les atañe de acuerdo a la sección 5.11 de la resolución técnica 17.^(Z)

Para la aplicación del procedimiento de reexpresión de bienes del activo medidos de acuerdo a este criterio, deben considerarse las disposiciones contenidas en la sección IV.B.2 de la segunda parte de la RT 6, la que bajo el título de "Pasos para la reexpresión de las partidas" establece los conceptos que deben ser eliminados del valor en libros de las partidas a reexpresar antes de aplicársele el coeficiente de reexpresión que corresponda a la fecha de incorporación al patrimonio de la entidad que le haya sido determinada:

1. Los componentes financieros implícitos contenidos en los saldos de las cuentas patrimoniales y de resultados, de acuerdo con lo establecido en la sección 4.6 (componentes financieros implícitos) de la segunda parte de la [RT 17](#).
2. Los ajustes parciales contabilizados para reflejar el efecto de la inflación, a fin de evitar su duplicación.

Analizaremos ambas exclusiones en los dos apartados siguientes.

1.1. Segregación de componentes financieros implícitos de los importes a reexpresar

Complementando la disposición que al respecto incluye la RT 6 la Guía de Aplicación para el ajuste por inflación aprobada por la Mesa Directiva de la FACPE el 25/1/2019 (en adelante GA) refiere al tema en su pregunta 12, en la que bajo el título de "Activos comprados a plazo para los que no pueden segregarse intereses en forma retroactiva" recuerda la posibilidad de verificarse la existencia de activos y/o pasivos originalmente contabilizados con componentes financieros implícitos incluidos, indicando al respecto que:

1. Los entes que en el marco de la [RT 41](#) no los segregaron pueden optar por reexpresar las cifras sin la obligación de separarlos.
2. El resto de los entes deben proceder a esa separación de conformidad a la disposición contenida en la RT 6.

Ejemplificamos a continuación el efecto de los respectivos tratamientos contables, considerando a ese fin que un ente dedicado a la fruticultura ha efectuado una compra de insumos aplicados a una plantación de árboles frutales a pagar a 60 días de plazo por \$ 11.025. El precio de contado hubiese sido de \$ 10.000.

La contabilización de esta compra sin desagregar estos intereses implícitos es la siguiente:

Árboles frutales en desarrollo	11.025	
a Proveedores		11.025

El interés implícito es del 5% efectivo mensual. Al cabo de los dos meses, al vencer la factura la inflación fue del 3% en el primer mes y del 4% en el segundo, siendo entonces el acumulado en ambos meses del 7,12%. El resultado de esta operación es el siguiente:

	\$ de	\$ mes de
--	-------	-----------

	origen	vencimiento
Sobrepuestos primer mes: 10.000 x 5%	500	520
Sobrepuestos segundo mes: 10.500 x 5%	525	525
Total (se netean en el último renglón de este cuadro con el RECPAM por su importe reexpresado, es decir, \$ 1.045)	1.025	1.045
RECPAM primer mes: 10.000 x 3%	300	312
RECPAM segundo mes: 10.500 x 4%	420	420
Total (forma parte del RECPAM del capital expuesto)	720	732
Pérdida neta: - 1.045 + 732:		313

La operación ha originado una pérdida de \$ 313 en moneda homogénea del mes de su vencimiento, producto de intereses implícitos negativos (tratados como sobrepuestos de inflación por parte de la RT 6 por 1.045 netos del RECPAM positivo por \$ 732 proveniente de la deuda expuesta desde el origen al vencimiento de la transacción). La contabilización a esa fecha es la siguiente:

RECPAM	313	
a Árboles frutales en desarrollo		313

El importe contabilizado en esta última cuenta implica un ajuste de signo negativo de acuerdo al siguiente cálculo:

Importe contabilizado al origen	11.025
Importe reexpresado neto componentes financieros implícitos: \$o 10.000 x 1,0712	10.712
Disminución de la medición contable	313

Obviamente, de no coincidir el mes de vencimiento con el de cierre del ejercicio, deberá practicarse las correspondientes reexpresiones a moneda de dicho mes.

Si por el contrario, en el marco de la RT 41 un ente pequeño no practicó originalmente esta desagregación, los cálculos son los siguientes:

	\$ de	\$ mes de
--	--------------	------------------

	origen	vencimiento
RECPAM primer mes: 11.025 x 3%		343,98
RECPAM segundo mes: 11.025 x 4%	330,75	441,00
Total (forma parte del RECPAM del capital expuesto)	441,00	784,98

Al no ser considerados los componentes implícitos como resultados financieros sino como integrantes de la medición contable de los árboles en desarrollo, el único resultado que se reconoce es el RECPAM, cálculo sobre la medición de la deuda sin la desagregación de esos componentes. Este resultado es coincidente con la reexpresión a practicar a estos activos sin separar los mismos, tal como se calcula a continuación:

Importe contabilizado al origen	11.025,00
Coefficiente de reexpresión	x 1,0712
Importe reexpresado a fecha del vencimiento de la deuda	11.809,98
Ajuste neto: 11.809,98 - 11.025:	784,98

Como surge claramente de los importes consignados, esta simplificación distorsiona la medición de las plantas en desarrollo y el resultado de la transacción en un contexto inflacionario.

1.2. Eliminación de los ajustes parciales contabilizados para reflejar el efecto de la inflación, a fin de evitar su duplicación

La eliminación de estos ajustes forma parte de la normativa de la [RT 6](#) desde su origen en el año 1983. Su inclusión se fundamentaba especialmente en la existencia de ajustes parciales practicados a los bienes de uso por aplicación de la ley 19742 por entonces vigente, la que establecía un régimen de revalúo contable permanente para esos bienes.⁽⁸⁾

No existiendo en la actualidad ajustes de ese tipo, cabe analizar si a otros de índole parcial realizados bajo normas contables profesionales vigentes son también susceptibles de eliminación previa a su reexpresión. Nos referimos a los que se incluyen en el siguiente cuadro:

Ilustración 4

Ajustes a considerar	Tratamiento aplicable en el ajuste por inflación
----------------------	--

Mediciones provenientes de la adopción del modelo de la revaluación previsto por la RT 31	De acuerdo a la GA en la respuesta a la pregunta 9, puede optarse por mantener el valor revaluado como punto de partida de sus ulteriores reexpresiones o bien eliminar el mismo y retomar el costo de original con esa finalidad. Consideraremos este tema en el apartado 2 de este trabajo
Costos financieros activados en la medición contable de activos a reexpresar	De acuerdo a la GA en la respuesta a la pregunta 11, corresponde asignarles el siguiente tratamiento: 1. Eliminar los importes capitalizados en el costo antes de reexpresar este. 2. Reexpresar a moneda de cierre los costos sin intereses activados. 3. Recalcular los intereses activados a tasa real, reexpresarlos a moneda de cierre e incorporarlos a la medición. Si la tasa real fuese negativa, los intereses activados se eliminarán de la medición

Ejemplificamos seguidamente la aplicación de los costos financieros activados en la medición contable de activos a reexpresar proponiendo el siguiente caso:

Los costos incurridos durante un ejercicio en una plantación de árboles frutales que aún se encuentran en etapa de desarrollo se elevan a \$ 100.000. Su importe reexpresado es \$ 119.000. Además se han activado intereses nominales por \$ 21.000, cuyo importe en términos reales y en moneda de fecha de cierre es de \$ 18.000. De acuerdo a esta propuesta de la GA, la medición a esta última fecha es la siguiente:

Conceptos	Importes contabilizados	Importes según GA
Costos incurridos	100.000	119.000
Intereses activados	21.000	18.000
Totales	121.000	137.000

La contabilización del ajuste para registrar la medición prevista por la GA es la siguiente:

Árboles frutales en desarrollo (137.000 - 121.000)	16.000
a RECPAM	16.000

En el caso de que los intereses reales fuesen negativos, el asiento sería el siguiente:

RECPAM	2.000	
a Árboles frutales en desarrollo		2.000

De este modo queda registrada la reexpresión de los costos incurridos neta de la anulación de intereses contabilizados en términos nominales antes de la reexpresión, que al practicar esta resultaron negativos en términos reales: 19.000 - 21.000.

1. Medición a reexpresar basada en una aplicación anterior del modelo de la revaluación neto de depreciaciones acumuladas

Más allá de las dificultades y limitaciones que hemos señalado, en relación a la aplicación de este modelo a las plantas productoras, no podemos soslayar la posibilidad de su empleo tal como la propia [RT 22](#) lo admite en su versión modificada.

Como se expresa en la ilustración 4, la GA en la respuesta a la pregunta 9 admite la posibilidad de optar por mantener el valor revaluado como punto de partida de sus ulteriores reexpresiones, o bien eliminar el mismo y retomar el costo de original con esa finalidad. El análisis al respecto lo realiza sobre la base de la contrapartida a la que oportunamente y en el marco de la RT 31 fue imputado el mayor valor asignado a los bienes revaluados. Se indica al respecto que el ente puede recalcular el saldo en términos reales, o bien proceder a su eliminación. Ejemplificamos, a continuación, ambas alternativas.

Un ente dio de alta árboles destinados a la producción frutal por el total de costos incurridos en su etapa de desarrollo, cifra que alcanzaba a \$ 200.000. Posteriormente y antes de la reiniciación de la reexpresión de estados contables, siguiendo los procedimientos de la RT 31, registró un incremento nominal de \$n 87.000. La inflación desde la incorporación de los árboles a producción hasta la fecha de esa revaluación fue del 30%. La inflación desde esta última fecha hasta la de inicio del primer ejercicio en el que se reinició la aplicación del procedimiento de reexpresión integral -denominada fecha de transición- fue del 15%.

Los procedimientos a desarrollar, en ambas alternativas, son los que se indican a continuación:

El saldo se mantiene en términos reales. A fecha de la transición el saldo por revaluación requiere el siguiente ajuste:		El saldo se elimina. A fecha de la transición se practican los siguientes asientos:	
\$ 27.000 x 1,15 Importe contabilizado	31.050 87.000 55.950	Saldo por revaluación a Árboles frutales	87.000 87.000
Ajuste negativo			
Los asientos a esta fecha son los que se indican a continuación		Anulación del revalúo	
Saldo revaluación	55.950	Árboles frutales	99.000

<p>a Resultados no asignados</p> <p>43.050</p> <p>y Árboles frutales en producción</p> <p>a Resultados no asignados</p> <p>(\$ 287.000 x 15 %.</p> <p>Medición contable de los árboles frutales en moneda de inicio del ejercicio en el que se reanudan los ajustes: \$ 330.050</p>	<p>55.950</p> <p>43.050</p>	<p>a Resultados no asignados</p> <p>99.000</p> <p>(\$o 200.000 x 1,30 x 1,15 - 200.000)</p> <p>Medición contable de los árboles frutales en moneda de inicio del ejercicio en el que se reanudan los ajustes: \$ 299.000</p>
---	-----------------------------	--

3. Evaluación profesional para determinar la medición original cuando faltan registros detallados de bienes de uso existentes al inicio del ejercicio anterior

Una cuestión novedosa, en relación a la medición inicial de los bienes de uso, es la que ha introducido la [resolución 539/2018](#) emitida por la Junta de Gobierno de la FACPCE en la sección 3.5 de su segunda parte.⁽⁹⁾

Tal como lo anticipamos en el título de este apartado, esta resolución admite la posibilidad de recurrir a una evaluación profesional para determinar la medición original cuando faltan registros detallados de las fechas de origen de bienes de uso existentes al inicio del ejercicio comparativo y tampoco sea factible la estimación de las mismas. Esa medición será la base de las reexpresiones de esos bienes y conceptualmente, agregamos por nuestra parte, constituye un costo atribuido.

Por su parte, la Guía de Aplicación del ajuste por inflación, emitida con posterioridad a dicha resolución, interpretó que esta posibilidad se extiende también a las propiedades de inversión y a los activos no corrientes separados para la venta, es decir, a todos los bienes que se encuentran comprendidos en el modelo de la revaluación al que nos hemos referido en el apartado anterior.

Aunque la resolución 539/2018 no lo explicita, está claro que toda valuación basada en una tasación está referida a la fecha en la que ella fue practicada. Existe, por lo tanto, un desfase entre la fecha en que ella es concretada por el tasador, seguramente al cierre del primer ejercicio en el que se reanuda el ajuste, y el inicio del primer ejercicio comparativo, fecha a la que debe incorporarse esta medición de acuerdo a la aludida sección de la resolución 539/2018, es decir, a la denominada fecha de transición. Deberá por lo tanto retrotraerse el valor obtenido de la tasación a su equivalente en moneda de poder adquisitivo de esa fecha anterior, considerando además una fecha intermedia, la de cierre de ese primer ejercicio comparativo.

Desarrollamos, por lo tanto, el procedimiento que en nuestro criterio debió practicarse a esta fecha, dado que más allá que el mismo ya no es procedente en razón de encontrarse el mecanismo de reexpresión en plena vigencia, su correcto empleo trasciende a todos los ejercicios posteriores al de ese primer comparativo.

Por otra parte, es bastante posible que esta falencia informativa se presente en relación a árboles frutales de incorporación bastante anterior a la fecha de transición, especialmente si los registros no estaban adaptados a los requerimientos de la RT 22, o bien si los insumos de cada ejercicio fueron incorporados sobre la base de ajustes globales a sus respectivas terminaciones.

Consideremos el caso de un ente que cierra el ejercicio en el que debe practicar su primera reexpresión de estados contables el 31/8/2018.

La tasación de los árboles para el que no es posible identificar su fecha de origen es de \$ 100.000. Fue asignado sobre la base de su valor directo de mercado, una de las posibilidades contempladas por la [RT 31](#).

Dado que se trata de un valor directo de mercado, no debe deducirse depreciación alguna ni para calcular su medición en ejercicios anteriores ni en el actual.

Los índices aplicables, de acuerdo a lo dispuesto por la resolución 539/2018, son los siguientes:

- Agosto/2017 = 115,382
- Agosto/2018 = 155,119

El procedimiento que proponemos en este caso es el siguiente:

Fecha de cierre	Medición contable
31/8/2018, cierre del ejercicio actual	\$ agosto/2018 = 100.000
1/8/2017, cierre del ejercicio anterior	$\begin{array}{r} \$ \text{ agosto/2018} = \frac{115,382}{155,119} = \$i \\ 100.000 \times \phantom{\frac{115,382}{155,119}} 74.383 \end{array}$
Al 31/8/2016	$\begin{array}{r} 74.383 \quad \frac{97,153}{115,382} = \$ \text{ agosto/16} = \\ \times \phantom{\frac{97,153}{115,382}} 62.631 \end{array}$

Estos importes se emplearán para determinar la situación patrimonial a las respectivas fechas a las que refieren, es decir, las de cierre del ejercicio previo al anterior y este último, pero en lo que a la información comparativa refiere, dado que esta debe encontrarse expresada en moneda de la fecha de cierre del ejercicio actual, en definitiva quedará expresada en el importe de \$c 100.000, es decir, el valor atribuido a esta fecha.

V - DETERMINACIÓN DEL VALOR RECUPERABLE DE LAS PLANTAS PRODUCTORAS

Un aspecto especialmente complicado para este tipo de bienes es el de la determinación del valor recuperable que obrará como límite de sus mediciones. En efecto, este valor es el mayor importe resultante entre el valor neto de realización (en adelante VNR) y el valor de uso de un activo, pero es evidente que en el caso de las plantas productoras el valor de venta por separado del terreno que las contiene reflejado por el VNR es inexistente.

La RT 41 en su Anexo I, en el que desarrolla diversos conceptos y guías de aplicación, señala que para los bienes de uso e intangibles, la comparación se podrá efectuar a nivel de cada bien, o a nivel de actividad generadora de efectivo (AGE) o a nivel global. De todos modos, para los entes pequeños ha establecido las alternativas que reseñamos a continuación:

Ilustración 5

Activos que solo tienen VNR	El valor recuperable debe determinarse en todas las fechas de cierre de ejercicio
Activos que poseen ambas mediciones	Opción no calcularlo si en los últimos tres ejercicios se determinaron ganancias

Sin dudas esta posibilidad es particularmente importante para las plantas productoras, teniendo en cuenta la inexistencia de VNR y las grandes dificultades que acarrearía la estimación de su valor de uso. De todos modos, entendemos que la posibilidad limitada tan solo a la existencia de ganancias en los tres últimos ejercicios sin cuantificación del importe mínimo de estas puede generar es demasiado amplia, dando lugar a la posibilidad de que el importe contabilizado para estas plantas exceda su valor recuperable. Por ese motivo, sugerimos que al menos como evidencia respaldatoria de que este exceso no se verifica, se desarrolle el siguiente procedimiento, mediante el cual se calcula que esa ganancia mínima no excede la medición contable de las plantas cuyo valor recuperable no se determina:

(1) = Valor en libros de plantas productoras agrupadas según su vida útil restante	(2) = Vida útil restante	(3) = (1) x (2)
300.000	7 ejercicios	2.100.000
500.000	8 ejercicios	4.000.000
360.000	12 ejercicios	4.320.000
1.160.000		10.420.000

Promedio ponderado de vida útil restante =	10.420.000	=	8,98
	1.160.000		

Es decir, prácticamente, nueve ejercicios.

Este cálculo permite conocer que si las plantas productoras para las cuales no se

va a calcular el valor recuperable tienen una vida útil restante promedio ponderada de 9 ejercicios, la ganancia por ejercicio que cubre su depreciación es la que se indica a continuación:

$$\left| \begin{array}{c} \$ \\ 128.889 \\ = \end{array} \right| \left| \begin{array}{c} 1.160.000 \\ 9 \end{array} \right|$$

VI - RESUMEN FINAL

A lo largo de este artículo hemos desarrollado distintas cuestiones inherentes a la medición contable de las plantas productoras, enfocándolas especialmente en los árboles frutales, dado que el otro integrante de este rubro, las praderas perennes ya han sido objeto de tratamiento en el artículo referenciado en la nota 3.

El análisis parte del nuevo criterio de medición que para estos activos sustenta la [RT 22](#) a partir de las modificaciones introducidas por la RT 46, basadas en principio en el costo original neto de depreciaciones acumuladas.

La posibilidad de emplear la medición revaluada, más allá de las limitaciones que para estos bienes puede presentar la adopción de este modelo como asimismo el empleo de un valor de tasación estimado en ausencia de evidencias que respalden la fecha de origen de las inversiones en estos activos, también han sido consideradas, en especial en lo que se refiere a los procedimientos a desarrollar a partir del empleo de esos valores en las ulteriores reexpresiones a practicar, de acuerdo a la normativa actualmente vigente. También la posible activación de costos financieros en la medición contable de las plantas productoras y su tratamiento en el marco de estas reexpresiones ha formado parte de nuestro análisis.

Las particulares dificultades que para estos bienes plantea la determinación de su valor recuperable y la solución propuesta a partir de la dispensa que para los entes pequeños brinda la [RT 41](#) han sido también objeto de consideración.

De este modo hemos procurado completar el tratamiento de los distintos elementos componentes de las plantas productoras, que habíamos iniciado con la publicación del artículo al que hicimos referencia al comienzo de este resumen final.

Nota:

(1) Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): resolución técnica 22: Normas Contables Profesionales - Actividad agropecuaria (en adelante RT 22)

(2) Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE): resolución técnica 46: Nuevo texto de la resolución técnica 22 - Normas Contables Profesionales Actividad agropecuaria - Modificaciones a la resolución técnica 17 y a la resolución técnica 9 (en adelante RT 46)

(3) Nos hemos referido a estas praderas en nuestro artículo "[Las praderas perennes en](#)

[las normas contables argentinas](#)" - ERREPAR - CA - N° 43 - junio/2020 - págs. 39/54 - Cita digital: EOLDC101645A

(4) El que describía la versión original de la RT 22 constituía una excepción al respecto, destacándose además por introducir un método que otorgaba a las depreciaciones de estos bienes el carácter de costos variables

(5) Martín, Miguel Á. y Panelati, Héctor A.: "Los bienes amortizables y su depreciación", en Revista Administración de Empresas - T. V-B - págs. 605/47 - Ediciones Contabilidad Moderna - Bs. As. - octubre/1973 a marzo/1974

(6) FACPCE, resolución técnica 6: "Estados contables en moneda homogénea", versión modificada por las resoluciones técnicas 19 y 29 en los años 2000 y 2013, respectivamente, (en adelante RT 6)

(7) FACPCE, resolución técnica 17: "Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general" (en adelante RT 17)

(8) En realidad no se trataba de un revalúo, es decir un cambio en el criterio de medición, sino una actualización o ajuste por inflación con algunas características que hoy carecen de relevancia analizar

(9) FACPCE, resolución 539/2018: "Normas para que los estados contables se expresen en moneda de poder adquisitivo de cierre en un contexto de inflación en los términos de la sección 3.1 de la RT 17 y de la sección 2.6 de la resolución técnica 41, aplicables a los ejercicios o períodos intermedios cerrados a partir del 1/7/ 2018". Emitida por su Junta de Gobierno el 29/9/2018 (en adelante R. 539/2018)

Cita digital: EOLDC104883A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.