

# APLICACIÓN DE LA RT 54 DE LA FACPCE A LA ACTIVIDAD FORESTAL



¿Es útil? (0) (0)

Carlos F. Torres 21/09/2025

## SUMARIO:

Este artículo explora la aplicación de las normas contables profesionales argentinas, en particular, la resolución técnica (FACPCE) 54 y su modificatoria resolución técnica (FACPCE) 59 a la actividad forestal. A pesar de los cambios en la normativa, el autor sostiene que el esquema original para la silvicultura sigue siendo relevante, ya que las disposiciones de la norma son de carácter genérico. El trabajo analiza la adecuación de las normas agropecuarias de la resolución técnica (FACPCE) 54 a las particularidades de la forestación, como la extensa duración del proceso productivo y la variedad de productos. Se revisan conceptos clave, etapas del proceso productivo y la medición contable inicial y posterior de los activos biológicos y productos forestales. También se discute la activación de costos financieros y el reconocimiento de resultados, comparando la normativa actual con la derogada resolución técnica 22.

Esta doctrina fue publicada en:

- Consultor Agropecuario

La reforma integral de las normas contables profesionales argentinas, que se materializó a través de la emisión de la RT 54, hoy en su versión modificada por la RT (FACPCE) 59, entre otros cambios, introdujo algunos que tienen incidencia en la actividad agropecuaria, a la que destina el Capítulo 10 de esa resolución técnica (RT), en reemplazo de la normativa que regía anteriormente.

Sin embargo, subsiste el esquema que originalmente regía para aplicar esas normas a la actividad forestal, dado que siendo aquellas disposiciones de índole genérica y sin mención concreta a ninguna de las actividades en particular, su empleo en dicha actividad tornaba imprescindible recurrir a ciertas adaptaciones, dada la especificidad de ella y sus especiales características.

Esta situación perdura sin alteraciones luego de ese cambio global de la normativa contable, causa por la cual el contenido del trabajo que seguidamente se ofrece se centra en el análisis de la adecuación de las normas que la RT 54 brinda para las actividades agropecuarias en general, a la que constituye el objeto de este estudio.

## I - INTRODUCCIÓN

La RT 22, antecesora del actual Capítulo 10 de la RT 54, en materia de normas de medición y exposición contable destinadas a entidades dedicadas a la actividad agropecuaria, no se refería específicamente a la actividad forestal, si bien es cierto que su versión modificada por la RT 46 incorporó algunas disposiciones acerca de la medición de sus activos biológicos (las

plantaciones forestales, es decir, los árboles en crecimiento) y de los productos forestales en el momento de su obtención, procurando adaptar el contenido de aquellas normas a las particularidades de la silvicultura.[1]

Así, esta actividad exhibe, respecto a la agropecuaria, algunas peculiaridades que requieren especial consideración, relacionadas especialmente a la extensa duración de su proceso productivo y a su significativa incidencia sobre el medio ambiente.

También la variedad de productos que de ella se obtiene torna necesario establecer criterios contables muy puntuales y específicos.

Estas cuestiones subsisten en el marco de la normativa incluida por la RT 54 en su Capítulo 10, requiriéndose nuevamente el encuadre de la actividad forestal dentro del marco de las normas contables que han reemplazado a las anteriores a las que hicieron mención en esta introducción.

## II - EL INFORME 33 DEL ÁREA DE CONTABILIDAD DEL CECyT DE LA FACPCE

Las particularidades aludidas dieron cabida a la emisión del informe al que alude el título de este apartado. El mismo refirió a la aplicación de las normas de la RT 22 a la actividad forestal, datando su aprobación por parte de la Junta de Gobierno de la FACPCE en abril/2011.

Aunque ya derogada la RT 22, la consideración de este informe no debe dejarse de lado, puesto que el carácter de informe que se le asignara lo excluyó de su pertenencia al cuerpo normativo contable ahora derogado con motivo de la vigencia de la RT 54. Privilegiamos al respecto la identificación del carácter que se otorga a los informes emitidos por la FACPCE, considerando de tal modo que ese pronunciamiento sigue siendo apto para el cumplimiento de los fines con los que originalmente fue emitido.[2]

## III - ALCANCE DE LAS NORMAS DE LA RT 54 A ESTA ACTIVIDAD

El párrafo 1024 desarrolla las definiciones inherentes a la actividad agropecuaria a la que dedica su Capítulo 10.

Entre los ejemplos de elementos pertenecientes, incluidos dentro de las definiciones brindadas, se exponen algunos que permiten inequívocamente incluir a la silvicultura en el alcance de las disposiciones de este capítulo. Ellos son:

<b>Definiciones incluidas en el párrafo 1024</b>	Activos biológicos.	Productos agropecuarios.	Productos resultantes del procesamiento tras la cosecha o recolección.
<b>Ejemplos propuestos</b>	Árboles de una plantación forestal.	Árboles talados.	Troncos, maderas.

*Cuadro 1. Definiciones y ejemplos afines a la actividad forestal incluidos en la RT 54*

## IV - ENUNCIACIÓN DE CONCEPTOS PROPIOS DE LA ACTIVIDAD

Dada la especificidad que hemos enfatizado, nos parece apropiado brindar un glosario de conceptos identificados con esta actividad, procurando relacionar sus definiciones con las normas de la RT 54 que en nuestro análisis les son aplicables:

- Bosque: la ley 13273 de defensa forestal lo define como una formación leñosa, natural o

artificial, incluyendo en esta identificación a los bosques naturales y a las plantaciones forestales. Los bosques están determinados por la presencia de árboles y la ausencia de otros usos de la tierra. El término incluye bosques utilizados con fines de producción, protección o conservación. Pueden ser naturales o nativos, integrados por árboles autóctonos. A estos bosques no se los clasifica como plantaciones forestales. Por el contrario, se asigna esta clasificación a los bosques implantados, es decir, los obtenidos mediante plantación y/o siembra en procesos de forestación o reforestación. Están destinados a conseguir en el lapso lo más breve posible, dentro de las características de la actividad, productos madereros en cantidad y calidad.

- Desarrollo sustentable: este concepto se fundamenta en la producción del bosque para cubrir los requerimientos actuales de madera y otros productos sin afectar las necesidades de futuras generaciones.
- Forestación: consiste en el desarrollo de plantaciones forestales en tierras que hasta ese momento no estaban clasificadas como bosque. Implica, por lo tanto, la transformación en bosque de tierras anteriormente no forestadas.
- Raleo: es una intervención destinada a reducir el número de árboles por hectárea para permitir un mayor crecimiento de los que quedan en la plantación, concentrando así el crecimiento en árboles de mayor diámetro individual al final de la rotación. Esta intervención reduce el tiempo de corte, es decir, el denominado "turno", de acuerdo con la última definición de este glosario.
- Rebrote: es la brotación que se produce en los tocones después del corte, originada en yemas dormidas de la corteza. Estas yemas normalmente no brotan porque la copa verde genera hormonas que inhiben su desarrollo, pero al talarse los árboles desaparece el efecto inhibidor y se inicia la brotación. En cada tocón se desarrolla un considerable número de brotes que al expandir sus copas compiten entre sí, quedando tres o cuatro varas, dado que las demás se secan y caen.
- Reforestación: refiere a una nueva plantación forestal en bosques que habían sido desarbolados precedentemente.
- Rollizo: se trata del tronco de un árbol cortado en una longitud apta para fines comerciales.
- Tocón o cepa: identifica a la parte del tronco remanente de la tala, es decir, la que ha quedado unida a las raíces.
- Turno: es el período comprendido desde el nacimiento del árbol hasta su corte.

## V - ETAPAS DEL PROCESO PRODUCTIVO Y GENERACIÓN DE COSTOS

La actividad forestal desarrolla un proceso productivo en el que es posible reconocer características inherentes a un proceso continuo, y otras que corresponden a un proceso de índole terminal, simbiosis que es directa consecuencia de la importante extensión que habitualmente tiene ese proceso. De todos modos, y dada la culminación a la que haremos referencia seguidamente, nos inclinamos, contra la categorización que muchos le asignan, por clasificarlo primordialmente como un desarrollo productivo de índole terminal.

En efecto, esta actividad registra a la tala como su punto de culminación. Quizás la prolongación de su ciclo lleve a privilegiar su fachada de proceso continuo, pero la existencia de ese punto de terminación y el producto que en ese momento se obtiene tornan preferible la categorización que con prevalencia le asignamos.

Su extenso ciclo abarca distintas etapas, de necesario cumplimiento para la obtención del producto final:

- Selección de semillas: deben adaptarse las semillas a las condiciones del sitio para evitar

una baja supervivencia. En esta etapa se efectúa la selección genética, destinada a obtener las características de los árboles de acuerdo con el producto final que se quiere obtener.

- Preparación del vivero: los tres elementos fundamentales que deben tenerse en cuenta en un vivero de árboles son la ubicación, el sistema de plantación y el tamaño del mismo. La planta se ubica en un recipiente o bien se recurre a almácigos para obtener plantines en el término de 120/150 días.

Densidad de plantación: comprende la elección de la distancia de plantación. Las densidades habitualmente son de poco más de mil plantas por hectárea. Estos distanciamientos varían en función de la especie a la que refiera.

- Poda: su objetivo es generar madera libre de nudos, disminuyendo el tamaño excesivo de copas.

- Raleo: se realiza para obtener productos de mayor diámetro, uniformar tamaño y forma de la forestación, eliminar individuos indeseables por forma, tamaño y sanidad y regular el ritmo de crecimiento para mejorar la calidad de la madera a obtener como producto final. El material raleado constituye un subproducto aprovechable comercialmente.

- Tala: es el procedimiento al que se somete a las plantaciones que han llegado a su estado de madurez con el fin de obtener los productos forestales.

## VI - BIENES DESTINADOS A LA VENTA PRODUCTO DE LA ACTIVIDAD FORESTAL

Plantaciones forestales	<p>Comprende los árboles productores de madera que aún están en etapas de crecimiento, es decir, no están aún en condiciones de ser talados porque no ha culminado el proceso de desarrollo biológico requerido por el productor para la extracción de la madera.</p> <p>Es posible asimilarlas a las sementeras agrícolas, los frutos en crecimiento y los animales destinados a la venta, a los que el productor ganadero considera que aún no ha culminado su proceso de desarrollo para la venta, refiriéndonos a la agricultura, la fruticultura y la ganadería, respectivamente.</p> <p>Precisamente, el parangón con la actividad ganadera es el argumento que suele enarbolarse para clasificar al proceso productivo forestal también como continuo, porque como se manifestó precedentemente, el productor forestal tiene la misma apreciación que el ganadero respecto al grado de terminación o no del producto que destina a la venta.</p>
Productos forestales	<p>El producto forestal por excelencia es la madera. En función de sus características y su destino ulterior, se reconocen las siguientes variedades:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Madera para combustible, también empleada para obtener carbón vegetal.</li><li>- Madera en rollo, es decir, la que está en su estado natural tal como ha sido extraída de los bosques.</li><li>- Madera en rollo industrial, ya preparada en trozos para aserrar en función de distintos destinos industriales.</li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Madera aserrable: es la madera destinada a los aserraderos.</li> <li>- Madera aserrada: se trata de madera aserrada al hilo mediante un proceso de labrado. También incluye a la madera cepillada.</li> <li>- Madera para la obtención de pulpa: es la destinada a la industria del papel.</li> </ul>
--	--

*Cuadro 2. Bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad forestal*

Los usos diversos industriales que surgen del empleo de estos productos forestales como materias primas se encuentran fuera del alcance de la RT 54, disposición que forma parte del contenido de su capítulo destinado a la actividad agropecuaria que reseñamos a continuación.

## VII - LAS NORMAS PARA LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA EN LA RT 54

Estas normas se extienden a lo largo de su Capítulo 10, desde el párrafo 1021 al 1038.

Estudiaremos seguidamente aquellas que resulten de importancia para su empleo en la silvicultura, teniendo en cuenta la inclusión de sus bienes más relevantes en las definiciones que en forma genérica brinda la RT 54.[3]

### 1. Alcance de las normas

El párrafo 1021, el primero de esta sección, describe su objetivo y los bienes y resultados alcanzados en ella:

DEFINICIÓN DEL OBJETIVO	IDENTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS ALCANZADOS		
	Genérica	Adaptación a la actividad forestal	
Prescribir normas de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar en notas, aplicables a:	Bienes y resultados alcanzados	Bienes y resultados asimilables	Aplicación
	Activos biológicos.	Árboles en crecimiento en plantaciones forestales (plantaciones forestales).	Mediciones inicial y posterior.
	Productos agropecuarios en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena.	Árboles talados.	Medición inicial únicamente.
	Resultados atribuidos a la producción agropecuaria. Su principal	En la actividad forestal, este resultado surge del crecimiento y desarrollo de	Exposición en el estado de resultados similar a la de las restantes actividades

	componente es el que se origina en la transformación biológica.	los árboles existentes en la plantación.	agropecuarias.
--	---	--	----------------

*Cuadro 3. Adecuación de las normas de la RT 54 a la actividad forestal*

Sin embargo, debe atenderse a una limitación en relación a este alcance que afecta específicamente a la actividad forestal. En efecto, la sección de la RT 54 a cuya consideración estamos abocados reconoce dos destinos posibles para los bienes a los que dirige sus disposiciones, siendo uno de ellos, como se verificará a continuación, inaplicable en la actividad forestal:

Destinos que se les asigna en el curso normal de las operaciones	Bienes comprendidos		Empleo de las normas de la RT 54 en la silvicultura
	En las actividades agropecuarias en general	Adaptados a la silvicultura	
Venta	Activos biológicos.	Plantaciones forestales.	Susceptibles de utilizarse por asimilación.
	Productos agropecuarios.	Árboles talados.	
Empleo como factor de la producción	Activos biológicos para ser utilizados como factor de producción.		No existen estos activos en esta actividad.

*Cuadro 4. Normas de la RT 54 aplicables en la actividad forestal*

Como lo resaltamos en este cuadro, en la actividad forestal no existen activos biológicos afectados a la producción cuyas normas de medición se encuentran incluidas en el párrafo 1026/A de la RT 54. Los bienes de uso específicos de la actividad, tales como los terrenos y suelos afectados a ella, son medidos de acuerdo con los criterios establecidos por la RT 54 en sus párrafos 31 a 358. Se presenta así, en esta actividad, una situación análoga a la que se presenta en la agricultura.

De todos modos, debe considerarse que la presencia de tocones o cepas aptos para el rebrote pueden incrementar el valor de los terrenos afectados a la actividad forestal, dado que reducen los costos de implantación. Esta circunstancia puede ser atendida en su medición si la entidad adopta la opción de reemplazar el modelo del costo de esos activos por el de su revaluación, posibilidad prevista en los párrafos 322 a 338.

## **2. Medición inicial de bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad de la entidad**

Las definiciones a las que hiciéramos mención en la sección de este trabajo con la finalidad de utilizarlas como respaldo de la inclusión de la silvicultura entre las actividades comprendidas en el Capítulo 10 de la RT 54 incluyen en ese mismo párrafo 1024 a otras a las que explicita bajo el título “Definiciones relacionadas con el proceso de desarrollo o transformación”.

En lo que específicamente refiere a su grado de avance, reconoce dos etapas:

Etapa inicial del desarrollo biológico	Es la que abarca desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho hasta el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo, utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas.
Etapa posterior del desarrollo biológico	Es la que abarca desde el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo, utilizando técnicas de valoración adecuadas, hasta que se transforme en un producto agropecuario (en el caso de la actividad forestal, en árboles talados), o se transforme en otro activo biológico.

*Cuadro 5. Etapas de desarrollo biológico reconocidas por la RT 54*

Estas definiciones representativas a las etapas de avance en el proceso de desarrollo biológico son asimilables a las que se prevén para la generalidad de las actividades agropecuarias en la RT 54. Se agregan entonces al conjunto de disposiciones consignadas en la NUA que por su similitud con las que responden a las peculiaridades de la actividad forestal es posible utilizar.

Conforme a esa analogía, destacamos en el siguiente cuadro las normas contenidas en la RT 54 que son susceptibles de considerar para la medición inicial de los bienes destinados a la venta en el curso normal de la actividad forestal:

Bienes	Identificación	Párrafos de la RT 54 aplicables	Medición inicial
Plantaciones forestales	En etapa inicial del desarrollo biológico.	Párrafo 1026, inciso b.i).	Costo de producción de insumos incurridos para su obtención.
	En etapa avanzada de desarrollo y cercana a la fecha de su tala.	Párrafo 1026, inciso b.ii).	Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
	Terminados (aún en pie pero en condiciones de proceder a su tala).	Párrafo 1026, inciso c).	Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
	Recibidos mediante aportes o donaciones.	Párrafo 1026, inciso d).	De acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo 204, inciso c).
	Recibidos mediante trueque.	Párrafo 1026, inciso e).	De acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo 204, inciso d).

Productos forestales (incluyendo madera en pie)	Maderas de distintos tipos indicadas en el cuadro 2.	Párrafo 1030.	Valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta.
---	--	---------------	--

*Cuadro 6. Medición contable de bienes destinados a la venta en la actividad forestal, surgidas por adaptación de las disposiciones enunciadas en los párrafos que se referencian*

No consideramos dentro de las enunciaciones del párrafo 1026 la de su inciso a), en la que se establece la medición de activos biológicos adquiridos, debido a su inaplicabilidad en la actividad a la que refiere este trabajo. Asimismo, interpretamos que la incorporación mediante donaciones o trueques para este tipo de bienes es casi impensable en la práctica.

Por el contrario, admitimos como más viable su incorporación con motivo de aportes concretados en estas especies por parte de actuales o nuevos propietarios de la entidad dedicada a esta actividad. Reseñamos, por lo tanto, las normas que al respecto surgen del inciso c) del párrafo 204, al que se remite el párrafo 1026 para este origen de los bienes:

Medición inicial de bienes incorporados mediante aportes[4]	<p>Si la entidad califica como pequeña o mediana: por el importe establecido en la documentación que respalda la transacción.</p> <p>En los demás casos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Al valor razonable del activo.</li> <li>2. A la cotización sucedánea del activo.</li> </ol> <p>La medición a valor razonable de un activo requiere su comercialización en un mercado que reúna las tres condiciones que lo califican como activo.</p> <p>Dado que en este tipo de mercados difícilmente se contextualice la comercialización de este tipo de bienes, es probable que deba recurrirse a la denominada “cotización sucedánea”, la que es aplicable a bienes que tienen un precio de cotización aunque el mismo no surge de un mercado que ostente esa calificación. La medición inicial así asignada es conceptualizada como “costo atribuido”.</p>
---	--

*Cuadro 7. Medición inicial de bienes destinados a la venta en la actividad forestal, provenientes de nuevos aportes de los propietarios de la entidad*

## **2.1. Aplicación de la medición inicial en las plantaciones forestales**

Los criterios que hemos reseñado en el cuadro 6 requieren un mayor grado de análisis, por lo que lo desarrollaremos a continuación.

### **2.1.1. Medición en su etapa inicial de desarrollo biológico**

La RT 54, en su párrafo 1026, prevé para estos casos la asignación del costo de producción de los insumos incurridos en su obtención, es decir, una medición basada en el costo original y no en el de reproducción, al que se arribaba mediante un revalúo imputable al resultado del ejercicio en las

normas ya sin vigencia de la RT 22.

Los conceptos que conforman esos costos en las plantaciones forestales son los siguientes:

Costos requeridos por la implantación de los árboles	- Preparación del suelo. - Costo de la planta. - Proceso de plantación propiamente dicho. - Costos financieros posibles de incorporar a la medición, cuya activación es admitida en el párrafo 136, inciso b), de la RT 54.
Costos posteriores a la implantación[5]	- Cuidado y mantenimiento. - Seguros.  Nuevamente, la proporción de costos financieros admitida por la norma indicada para la etapa de implantación.

*Cuadro 8. Conceptos que integran la medición contable de activos biológicos destinados a la venta cuando se encuentran en su etapa inicial de desarrollo*

En relación a los costos requeridos por la implantación de los árboles, en nuestra opinión, es conveniente:

- Llevar las plantaciones que aún se encuentran en esta primera etapa de crecimiento en una cuenta separada denominada “Implantaciones”. Consideramos al respecto que, adecuando los requerimientos en materia de exposición de la RT 54 a la actividad forestal, es necesario separar las plantas que aún están en etapa de implantación (tomado como base, por ejemplo, las implantaciones del ejercicio) de las restantes plantaciones forestales.
- Agregar una nota, la que puede tener forma de anexo en el que estos costos de implantación sean descriptos adecuadamente. A tal fin, proponemos el siguiente diseño:

Predios	Costos incurridos para implantaciones en concepto de:			
	Plantines	Preparación suelo	Plantaciones	Importe total en cada predio
Se identificará número, ubicación y superficie de cada predio				

*Cuadro 9. Diseño propuesto para informar por predios la medición contable de activos biológicos destinados a la venta cuando se encuentran en su etapa inicial de desarrollo*

2.1.2. Medición en las primeras etapas posteriores a la de implantación, cuando se encuentran en

*una etapa ulterior a la inicial pero aún carecen de un desarrollo biológico suficiente para su reconocimiento*

En las etapas posteriores a la implantación se procederá a trasladar a la cuenta “Plantaciones forestales” los saldos acumulados en la etapa inicial en la cuenta “Implantaciones”.

De todos modos, encontrándose esas plantaciones aún lejos de la culminación de su proceso de desarrollo biológico, seguirán midiéndose al costo de producción, es decir, se continuará empleando el criterio requerido por el párrafo 1026, inciso b.i).

Los conceptos que integran ese costo, asignados sobre la base de los precios originales de los insumos incurridos, son los siguientes:

Cuidado y mantenimiento	Incluye costos por: - Control de las plantaciones, malezas, insectos. - Raleo y poda. - Manejo de rebrotos. - Protección (alarmas, cortafuegos y similares).
Más: Seguros	Incluye las primas devengadas por el aseguramiento de las plantaciones desde su implantación hasta su tala.
Más: Costos financieros	Tal como los hemos adicionado en el cuadro 8 y lo analizaremos en el apartado siguiente, las plantaciones forestales medidas al costo de los insumos incurridos para su obtención califican para la absorción de costos financieros, tal como lo admite el ya referenciado inciso b) del párrafo 136 de la RT 54 y lo desarrollan los párrafos 137 a 142.
Menos: Subvenciones recibidas	La actividad forestal recibe subvenciones estatales de acuerdo con las disposiciones de la L. 25080. Su tratamiento contable se encuentra previsto por la RT 54, en sus párrafos 560 a 569, formando parte de su Capítulo 5, en el que se describe el tratamiento aplicable a los efectos contables procedentes de determinadas circunstancias, transacciones o contratos.

*Cuadro 10. Conceptos que integran la medición contable de activos biológicos destinados a la venta cuando se encuentran en una etapa posterior a la inicial pero aún carecen de desarrollo biológico susceptible de reconocimiento*

También para estos activos biológicos, ahora ya reconocidos como plantaciones forestales pero aún en etapa inicial de desarrollo biológico, consideramos conveniente agregar una nota que incluya una planilla similar a la propuesta en el cuadro 9.

#### *2.1.3. Alternativa de incluir en su medición inicial costos financieros activados*

En la actividad forestal, los bienes de cambio están sometidos a un proceso de producción prolongado en el tiempo, requisito fundamental para identificarlos entre los que califican para la

adición de costos financieros a su medición contable. Esta característica nos induce a considerar que en el caso de las plantaciones forestales en crecimiento debería aplicárseles este procedimiento contable durante el prolongado período de tiempo que conlleva su transformación en producto forestal.

El fundamento, válido en general para todos los casos en los que es posible optar por la activación de estos costos, es así especialmente relevante en esta actividad, tal como lo justificamos a continuación:

Períodos	Capacidad de generación de ingresos	Tratamiento de los costos financieros	Fundamentos
Desde la implantación hasta que las plantaciones exhiban un crecimiento biológico avanzado que permita ubicarlas en la etapa avanzada de desarrollo.	Son plantaciones forestales en etapa de crecimiento de escaso avance y, por lo tanto, medidas al costo de producción, dado que no se encuentran aún en condiciones de generar ingresos por producción.	Activación conforme a los procedimientos previstos en los párrafos 138 a 142 de la RT 54.	El diferimiento de la imputación de estos costos al resultado del período procura evitar la confrontación de ingresos nulos con esos costos.
Desde el que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de su desarrollo.	A partir de este momento, se reconocen plantaciones forestales en etapa de crecimiento avanzado, a las que ahora es posible asignarles ingresos por producción mediante el uso de técnicas adecuadas de valoración hasta que se produzca la culminación del proceso de desarrollo biológico.	Se cargarán al resultado del período contable en el que devenguen.	Habiendo reconocido ingresos, debe cesar la activación de estos costos.
Desde la culminación de ese proceso y hasta la tala.	Se trata de madera en pie que refleja ya el producto forestal que se obtendrá.		
A partir de esta última fecha y hasta la venta de la madera obtenida.	Producto forestal en condiciones de ser vendido.		

*Cuadro 11. Tratamiento de los costos financieros en las distintas etapas de la actividad forestal*

En definitiva, la activación de costos financieros persigue evitar esa asincronía entre costos actuales del pasivo e ingresos aún inexistentes de activos forestales a los que todavía no se les ha reconocido desarrollo biológico.

#### 2.1.3.1. Requisitos para que proceda la activación

El párrafo 137 prevé las condiciones que deben presentarse concurrentemente para que sea admisible esta activación.

Las exigencias, planteadas todas por la negativa, imponen al proceso de producción, construcción, montaje y terminación de estas restricciones:

Requerimientos	Comentarios
Que no se prolongue por un tiempo que exceda el técnicamente requerido de acuerdo con la naturaleza de dicho proceso.	Estos dos requerimientos tienen como fundamento común los lineamientos del modelo de costeo completo, conforme a los cuales no son activables los costos imputables a la porción no utilizada de la capacidad instalada.
Que no se encuentre interrumpido por razones que no resultan necesarias para preparar al activo para su uso o su venta.	Es el mismo fundamento por el que no son activables aquellos costos que surgen como consecuencia de incurrirse en improductividades o inefficiencias en la producción.
Que no haya concluido el referido proceso, dado que de haber finalizado, el activo se encuentra en condiciones de ser vendido o utilizado.	Los bienes a los que se les había adicionado costos financieros para su medición contable están ahora en condiciones de generar ingresos, sincronizados con sus costos que generen, de modo de determinar el correspondiente resultado neto.

*Cuadro 12. Requisitos previstos para la activación de costos financieros*

#### 2.1.3.2. Procedimiento para calcular los costos financieros a activar

Este procedimiento es detallado por los párrafos 139 y 140 en la forma en que se describe a continuación:

Deudas computables específicas de la producción	Se activará la totalidad de los costos financieros procedentes de estas deudas por el importe neto de los ingresos financieros generados por colocaciones transitorias de los fondos provenientes de esos préstamos.
---	--

Deudas no específicas	<p>Se excluirán las deudas computables cuyos costos financieros se asignaron previamente en forma específica.</p> <p>Se calculará una tasa promedio mensual de los costos financieros correspondientes a las deudas computables no específicas.</p> <p>Se determinará el promedio mensual de los activos aptos para la activación de costos financieros, excluidos aquellos que recibieron costos financieros provenientes de una financiación específica.</p> <p>Se aplicará, a las mediciones contables de los activos así determinados, la tasa de capitalización calculada en el paso anterior.</p> <p>La activación se calculará sobre la parte que no ha sido financiada específicamente.</p>
-----------------------	---

*Cuadro 13. Procedimientos para el cálculo de los costos financieros a activar*

Complementando estas normas, el párrafo 141 subraya que el monto de los costos financieros que se agregan a la medición contable de esos activos no debe exceder del total de costos financieros devengados por estos pasivos en el ejercicio.

#### *2.1.4. Medición de las plantaciones forestales en etapas ya avanzadas de su desarrollo biológico*

Conforme surge del párrafo 1027, inciso b), los criterios de medición a utilizar varían en función de la categorización que se asigna a la entidad que debe aplicarlos:

Calificación de la entidad	Criterios empleables
Pequeña	Puede optar por la asignación del costo de producción.
Mediana	Puede asignar el costo de producción solo si la obtención del valor razonable, menos los gastos estimados en el punto de venta, implique un costo o esfuerzo desproporcionado, según la evaluación establecida en el párrafo 83.
Restantes entidades	Valor razonable, menos los gastos estimados en el punto de venta.

*Cuadro 14. Medición assignable a los productos agropecuarios en general en etapas avanzadas de su desarrollo biológico*

En el caso específico de la actividad forestal, los extensos plazos que se manejan en ella, totalmente distintos de los habituales en los procesos productivos terminales de otras actividades agropecuarias, requieren que el cálculo del valor razonable sea determinado mediante la tasación técnica del valor de la madera en pie neta de los gastos directos de venta (tala, fletes, comisiones

impuestos, etc.), proporcionando el valor obtenido en función al grado de avance de las distintas parcelas que conforman el bosque implantado.

Esta tasación deberá estar a cargo de un profesional independiente experto en la actividad, tratándose sin dudas de un procedimiento complejo y costoso, por lo que seguramente las entidades que califiquen como pequeñas, como asimismo las que lo hagan como medianas, en este último caso alegando el esfuerzo desproporcionado al que hace alusión el párrafo 83, recurrirán al costo de producción como criterio de medición.

Al respecto, es importante tener en cuenta que si se decide reemplazar la medición al costo por la basada en la del valor razonable, menos los gastos estimados en el punto de venta, la derogada RT 22, en su sección 7.1.2.2, señalaba en la última parte de su punto 4 que *"para aquellos procesos de muy largo plazo (varios años), los riesgos asociados a la futura obtención generalmente son demasiado elevados en los primeros años de vida del activo biológico, por lo que no resulta en dicho caso procedente su valuación a valor actual descontado de ingresos netos esperados"*.

En tal sentido, si bien la RT 54 no emplea el criterio del valor descontado al que se refería la RT 22, utilizando en cambio el ya referido del valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta, la apreciación que expresaba aquella norma debería seguir siendo tomada en consideración. Así, las plantaciones forestales mantendrían su medición contable sobre la base de sus costos de producción, de modo tal que el criterio asentado en el valor razonable solo sea utilizado para aquellas plantaciones cuya transformación en productos forestales se encuentre ya a un escaso número de ejercicios de concreción.

### 3. Medición posterior de los productos forestales

El párrafo 1031 establece que *"después del momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, una entidad medirá los productos obtenidos según lo establecido en la sección Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos (o de los servicios prestados)"*. Estas normas se encuentran desarrolladas en los párrafos 287 a 312. En consecuencia, la medición posterior de los productos forestales detallados en el cuadro 2 no forma parte de la normativa aplicable a esta actividad.

## VIII - RECONOCIMIENTO DE RESULTADOS PROVENIENTES DE LA ACTIVIDAD FORESTAL

En el contexto normativo anterior, vigente a través de las normas de la RT 22, los resultados asignables a la actividad agropecuaria, adaptados a la silvicultura, eran los que se describen a continuación:

Resultados de tenencia	Por revalúo a costo de reproducción de la medición contable de implantaciones y plantaciones forestales en etapas iniciales de desarrollo biológico.
	Por revalúo a VNR de productos forestales no vendidos y madera en pie.
Ingresos de producción	Por revalúo anual a valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta de plantaciones forestales en etapas avanzadas de su desarrollo y cercanas a su tala.
	Por revalúo final al momento de obtener los productos forestales.

Cuadro 15. Identificación de los resultados específicos de la actividad forestal que eran susceptibles de reconocimiento durante la vigencia de la RT 22

Sin embargo, a partir de la vigencia de la RT 54, solamente son reconocibles estos últimos resultados, es decir, los ingresos de producción. Por el contrario, los resultados de tenencia incluidos en la primera fila del cuadro ya no forman parte de la actividad forestal, por las razones que se describen a continuación:

Resultados de tenencia que dejan de considerarse	Causas
El surgido por el revalúo a costo de reproducción de la medición contable de implantaciones y plantaciones forestales en etapas iniciales de desarrollo biológico.	Esa medición ya no se practica a costo de reproducción, manteniéndose el costo original de los insumos incurridos en la producción, lo que imposibilita reconocer este resultado de tenencia.
Por revalúo de los productos forestales no vendidos y madera en pie luego de su obtención.	Este resultado sigue siendo reconocido, pero por fuera de esta actividad, dado que la medición posterior de los productos forestales no vendidos y madera en pie ya no se practica en el ámbito de sus normas.

*Cuadro 16. Identificación de los resultados específicos de la actividad forestal susceptibles de reconocimiento a partir de la vigencia de la RT 54*

## IX - APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE EXPOSICIÓN CONTENIDAS EN LOS PÁRRAFOS 1033 A 1035 DE LA RT 54

### 1. En el estado de situación patrimonial

La adaptación a la silvicultura de los requerimientos incluidos en el párrafo 1033 acerca de la clasificación de los activos específicos de la actividad agropecuaria determinan las siguientes pautas para su presentación:

Rubros	Requerimiento	Contenido	Ubicación
Bienes de cambio	Los establecidos en el párrafo 308 para bienes de cambio en general.	Productos forestales no vendidos y madera en pie luego de su obtención.	Activo corriente.
Activos biológicos en desarrollo destinados a la venta	Asignarles un rubro específico para su exposición.	Plantaciones forestales.  En nuestro criterio, es necesario segregarlas en una nota en función del grado de avance de su desarrollo biológico.	Activo no corriente.

*Cuadro 17. Exposición de activos específicos de la actividad forestal*

La referencia a la presentación de los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones que se incluye en el inciso b) de este mismo párrafo no es aplicable a la actividad forestal, dada la inexistencia de esos bienes en esta actividad.

## **2. En el estado de resultados**

El párrafo 1034, acorde con las disposiciones que hemos analizado a lo largo de este trabajo acerca del alcance de las normas inherentes a la actividad agropecuaria y consiguientemente a la forestal, limita los resultados a exponer como derivados de esta actividad a los ingresos originados en la producción, es decir, en la transformación biológica de los árboles que integran las plantaciones de la entidad.

En efecto, dicho párrafo expresa que una entidad mida sus activos biológicos a valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta, presentará el resultado de la producción agropecuaria, procedente de considerar el ingreso por la producción y sus costos asociados, en el cuerpo del estado de resultados.

De inmediato, indica cómo deberá concretarse esa presentación, teniendo en cuenta si la actividad, en este caso forestal, es la predominante respecto del conjunto de las restantes actividades de la entidad.

De ser así, lo presentará como el primer resultado incluido en este estado. En caso contrario, su exposición se verificará a continuación del resultado bruto por la venta de bienes y la prestación de servicios y antes de los resultados por medición de bienes de cambio al valor neto de realización, de corresponder.

Cabe destacar que el resultado de tenencia por la medición de bienes de cambio al valor neto de realización al que se hace alusión en este párrafo no puede provenir de los productos forestales, dado que estos no son comercializables en mercados que reúnan las características de activos, lo que inhibe la posibilidad de asignarles la medición basada en el referido valor neto de realización.

## **X - identificación de las abreviaturas utilizadas en este artículo**

\* CECyT: Centro de Estudios Científicos y Técnicos, organismo perteneciente a la FACPCE.

\* FACPCE: Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

\* NUA: Norma Unificada Argentina de Contabilidad.

\* RT 17: resolución técnica (FACPCE) 17: Desarrollo de cuestiones de aplicación general.

\* RT 22: resolución técnica (FACPCE) 22: Normas contables profesionales. Actividad agropecuaria. En la actualidad, se encuentra vigente la versión modificada por la RT 46, a la que se identifica a continuación.

\* RT 46: resolución técnica (FACPCE) 46: Versión modificada de la RT (FACPCE) 22.

\* RT 54: resolución técnica (FACPCE) 54: NUA. La versión considerada es la emitida a través de la RT (FACPCE) 59, que incluye todas las modificaciones a la versión original de la RT 54, incluyendo las que introdujera previamente la RT (FACPCE) 56.

---

[1] La silvicultura es la ciencia de la formación y el cultivo de los bosques, con el objetivo de gestionarlos de forma sostenible para su conservación, mejora y aprovechamiento de sus recursos. Esta disciplina engloba actividades como la poda, el riego, la fertilización y la reforestación, procurando equilibrar el desarrollo económico, el bienestar social y la conservación de los ecosistemas forestales y los recursos que albergan. Es, por lo tanto, un concepto claramente representativo de la actividad forestal a cuyas normas contables refiere este artículo y, por ende, utilizaremos también este concepto para referirnos a ella. El Diccionario de la Real

Academia Española define a la silvicultura simplemente como “*el cultivo de los bosques y montes*”

[2] Los informes del Área de Contabilidad de la FACPCE tienen por finalidad facilitar la interpretación y aplicación de las normas contables profesionales pero no forman parte de ellas, actuando como guías de aplicación. Por eso, el informe al que nos estamos refiriendo puede seguir siendo útil para esos fines, más allá de que las normas a las que originalmente estaban destinados sus aportes hayan sido reemplazadas por otras de alcance similar

[3] Véase al respecto el contenido del cuadro 1

[4] No consideramos los restantes orígenes que contempla este inciso por su remota posibilidad de concreción en la actividad forestal

[5] Estos costos son activables por aplicación del sistema de costeo completo definido en el Glosario de la RT 54 como “*a) el resultante de computar los costos de materiales e insumos y conversión tanto variables como fijos, sean directos o indirectos, correspondientes a la función producción y considerados sobre una base normal. El costo unitario completo resulta de los costos variables (directos e indirectos) del producto; y b) la porción assignable a cada unidad de los costos fijos (directos e indirectos)*”