

EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS VIÑEDOS, COMO PLANTAS PRODUCTORAS, EN EL MARCO DE LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD



¿Es útil? (0) (0)

Darío Torres  17/02/2025

SUMARIO:

El presente artículo tiene como objetivo explicar cómo puede repercutir en una actividad regional, como es el caso de los viñedos, la aplicación de la Norma Unificada de Contabilidad en la Argentina.

Esta doctrina fue publicada en:

- Consultor NOA

I - INTRODUCCIÓN

Para la redacción del presente artículo, se tomó en cuenta uno anterior denominado “Aplicación de las normas contables vigentes en la viticultura de Salta”^[1], que fuera publicado en marzo/2020. El mismo se elaboró con el objeto de analizar el tratamiento contable a aplicar a los viñedos como plantas productoras y a las uvas como producto agropecuario, de acuerdo con lo previsto en la resolución técnica 22 (t.o.).^[2]

A partir de la puesta en vigencia de la resolución técnica 54^[3] (en adelante, la NUA), queda derogada la resolución técnica 22, y todo lo vinculado al tratamiento contable aplicable a entidades agropecuarias está contemplado en el capítulo 10 de la NUA.

En este artículo, se analizará cuál es el tratamiento contable de los viñedos de acuerdo con lo dispuesto por la NUA. Queda para otro trabajo lo referido a las vides.

II - ¿A QUÉ SE REFIERE EL CAPÍTULO 10 DE LA NUA?

Tal como se expresa en el párrafo 1021, el objetivo es “*prescribir las normas de reconocimiento, medición, presentación, e información a revelar en notas*” aplicables a:

- activos biológicos;
- productos agropecuarios en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena;
- resultados atribuidos a la producción agropecuaria.

Por otro lado, en el párrafo 1024, al definir los activos biológicos como “*plantas y animales vivos utilizados en la actividad agropecuaria*”, excluye expresamente a aquellos que son calificados como “*activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones*”, tales como las plantas productoras, los animales productores y los animales reproductores.

En otro sector del mismo párrafo, se caracteriza a las plantas productoras como plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas de las cuales se espera que su vida productiva dure más de un

período y con una probabilidad de venta remota.

III - LOS VIÑEDOS

Son plantas con una larga vida útil productiva. Una vez realizada la implantación y realizando las tareas culturales necesarias para su adecuado desarrollo, se estima que al segundo año comienza a dar frutos, aunque los mismos no tendrán la calidad esperada ni el volumen de producción deseado. Esos frutos, generalmente, se destinan a otras producciones menores (dulces, jugos o vinos de baja calidad) o son utilizados como abono para los mismos viñedos. Recién al quinto año comienza la etapa de plena producción, la que se extiende, en promedio, durante aproximadamente treinta años. No obstante, para el caso de los viñedos salteños, existen casos en los que su vida útil real se extiende por muchos años más, llegando a superar los cien años. Transcurrida la vida útil, no existe posibilidad alguna de recupero. Solo se realiza su extracción, como paso previo a las tareas preparatorias para un nuevo implante. Es decir, se reinicia el ciclo.

Otro aspecto importante por considerar, durante su etapa de desarrollo, son sus costos de mantenimiento y cuidados para lograr la productividad proyectada que suelen ser significativos. También, durante su etapa productiva, requiere de importantes erogaciones para su mantenimiento (podas, raleo, etc.).

Los frutos que se obtienen generalmente responden a la calidad esperada, en función del producto final que saldrá al mercado, luego del proceso industrial en bodega (los vinos).

Todo lo expresado tiene un supuesto: la existencia de buenas prácticas vitícolas que permitan el desarrollo productivo, sin sobresaltos.

Por lo expuesto, se puede afirmar que los viñedos responden a la caracterización que la NUA realiza de las plantas productoras como *“activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones”*.

IV - TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS VIÑEDOS COMO PLANTAS PRODUCTORAS

A partir de la puesta en vigencia de la NUA, y teniendo en cuenta el objetivo fijado en el párrafo 1021 antes enunciado, el tratamiento contable es el siguiente:

a) Reconocimiento

De acuerdo con lo establecido en el párrafo 1025, y siguiendo los lineamientos ya establecidos desde el Capítulo 1 en materia de reconocimiento de un activo, para el reconocimiento de las plantas productoras deberá:

1. Cumplir con la definición de activo del párrafo 22:

“Activo es un recurso económico, controlado por la entidad como consecuencia de hechos ya ocurridos. Un recurso económico es un derecho que tiene la capacidad de generar beneficios económicos. Los beneficios económicos existen si el recurso tiene valor de uso o valor de cambio para la entidad”.

2. Cumplir con las definiciones específicas del párrafo 1024, a saber:

“Activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones: Activos biológicos que cumplen la definición de ‘plantas productoras’, ‘animales productores’ o ‘animales reproductores’”.

En el citado párrafo, se indica también que las plantas productoras son:

“Plantas vivas que:

- *permiten obtener productos agrícolas;*
- *se espera que su vida productiva dure más de un período;*
- *tienen una probabilidad de venta remota, excepto por cuestiones incidentales como raleos y podas;*

- *su medición satisfaga el requisito de confiabilidad (credibilidad);*
 - *su contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte probable.*
- No son plantas productoras las que se espera cosechar como productos agrícolas (por ejemplo, los bosques cultivados para madera o pasta para papel)”.*

b) Medición

Una entidad cuantificará en términos monetarios los elementos reconocidos en los estados contables, en función de lo que establezcan las normas específicas para cada uno de ellos y los momentos en que efectúe la medición.

Una entidad realizará:

- la medición inicial, en el momento del reconocimiento o incorporación de un elemento;
- la medición posterior, a la fecha de los estados contables o en cualquier fecha distinta de la del reconocimiento.

Medición inicial: de acuerdo con el párrafo 1026A, los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones podrán medirse al *costo de adquisición* o al *costo atribuido* que, en el caso de las plantas productoras, estará dado por el costo de producción. Como se puede observar, son criterios de medición aplicables en función de la forma en que las mismas se han incorporado al activo de la entidad.

En el caso de la adquisición de viñedos, o de cualquiera otra planta productora, se supone que los mismos están implantados en un terreno apto para su desarrollo y producción. En este caso, la entidad deberá considerar la asignación de parte del costo de adquisición al terreno y parte al viñedo propiamente dicho. A su vez, también deberá considerar en qué etapa se encuentran las plantas que integran el viñedo: en desarrollo o en producción. Además, en lo posible, resultará conveniente diferenciar la antigüedad de las plantas de cada parcela. Todo esto en vista de establecer bases confiables para la correcta medición periódica.

Medición periódica: en la fecha de los estados contables, una entidad podrá aplicar cualquiera de los criterios alternativos previstos para los bienes de uso:

- Modelo de costo: costo original menos la depreciación acumulada y menos las pérdidas por desvalorización acumuladas.
- Modelo de revaluación.

En función de los requerimientos de las normas contables vigentes, antes mencionadas y de las características de los viñedos como plantas productoras, se puede concluir en lo siguiente:

i) Modelo de costo

Partiendo de la base de la existencia de un período de desarrollo, hasta alcanzar volumen y calidad apta para la comercialización de los productos, en esta etapa deberán medirse al costo acumulado de las distintas inversiones realizadas, sin computar depreciación alguna.

Si en la primera etapa de producción, del segundo al cuarto año, se logran vender los frutos obtenidos, se deberá detraer de los costos incurridos, el valor de los ingresos obtenidos. De todas maneras, no suelen ser valores significativos respecto de la magnitud de las inversiones realizadas.

Una vez que se alcanzan los volúmenes y calidades aptas para la comercialización de los frutos, corresponderá iniciar el cómputo de la depreciación del viñedo, constituyendo el principal componente del costo de producción de las uvas. Si, tal como se expresara anteriormente, consideramos que no existe un valor residual estimado al final de la vida útil, no procede realizar detracción alguna al costo. En consecuencia, el valor a depreciar estará dado por los costos acumulados.

Respecto de las erogaciones necesarias para el mantenimiento de los viñedos, en la etapa de plena producción, habrá que realizar el análisis de sus características para definir si corresponde su tratamiento como mejora o su cómputo como pérdida.

Siguiendo la metodología antes expuesta, para las depreciaciones, al final de su vida útil, debería quedar un valor residual igual o aproximado a cero.

ii) Modelo de revaluación

Presenta dificultades para su aplicación a los viñedos y quizás a las otras variedades de plantas productoras. No hay un mercado activo de estas plantas productoras, ya implantadas. Las plantas desarrolladas o en desarrollo no tienen posibilidades de ser extraídas del suelo para su venta, pues pierden sus condiciones productivas con serio riesgo de morir. En cualquier caso, podrá venderse el viñedo implantado, donde la tierra tendrá un valor significativo y resulta complejo determinar cuánto del valor de la hectárea implantada pueda imputarse a las plantas. En la región de los Valles Calchaquíes, resulta compleja la obtención de un valor razonable para viñedos implantados.

En todo caso, lo que existen son productores de platines preparados para su implantación al momento inicial del proceso, ya sea en el mercado local como de otros países. Pero ya no estaremos hablando de plantas productoras, sino que, para dichos productores, se tratará de activos biológicos destinados a la venta.

Es decir, para los viñedos, en la región de los Valles Calchaquíes, la aplicación del modelo de revaluación se torna prácticamente imposible, pues no hay forma de obtener su valor razonable una vez implantados, ya sea en etapa de desarrollo o en plena producción.

c) Baja en cuenta

De acuerdo con los párrafos 46 y 47 del Capítulo 1 de la NUA, la baja en cuenta de un activo reconocido, en el estado de situación patrimonial, es la eliminación total o parcial del mismo. Ello sucede cuando la entidad lo transfiere o pierde el control total o parcial del mismo o por su venta o su disposición por otras causas.

En el caso de las plantas productoras, todas estas causas son aplicables, considerando también la posibilidad de su extracción, por ejemplo, para realizar un nuevo implante como consecuencia de una pérdida de sus cualidades productivas.

d) Exposición

En este aspecto, los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones podrán exponerse, dentro del estado de situación patrimonial, en un rubro específico o dentro de los bienes de uso como una clase separada (párr. 1033).

Dada la característica distintiva de los activos biológicos (ser plantas y animales vivos), resulta recomendable su exposición en un rubro específico, con una adecuada referencia a la información revelada en notas.

e) Revelaciones en notas

De acuerdo con el párrafo 1036, al igual que para todos los rubros del estado de situación patrimonial, se deberá revelar en notas las políticas contables empleadas y los criterios de medición aplicados.

Tal como se dijo anteriormente, para las plantas productoras se pueden aplicar los mismos criterios alternativos de medición que para los bienes de uso. Por lo tanto, la entidad deberá revelar en notas las bases y métodos utilizados para el cálculo de las depreciaciones y la asignación de las depreciaciones del período al costo de producción de los productos agropecuarios que se obtienen de las plantas productoras. Sin dudas, en la actividad vitícola, el costo de producción de las uvas tendrá un componente significativo: las depreciaciones del período de los viñedos.

Más allá de las dificultades enunciadas para la aplicación del modelo de revaluación, si una entidad lo aplica para sus plantas productoras, deberá revelar:

- Fechas de la revaluación.
- Si la revaluación fue con personal propio o por tasador o especialista en valuaciones, idóneo e independiente respecto de la entidad.
- Detalles vinculados al valor razonable utilizado.

- Tratamiento contable previsto para el saldo de revaluación resultante.
- Fecha de aprobación por organismos de control, si fuese requerida.

Otro aspecto que debería revelarse en notas es la evolución del rubro en el período, con indicación de las altas, bajas, revaluaciones, depreciaciones, pérdidas por desvalorizaciones y sus reversiones, transferencias por reclasificaciones (por ejemplo, un viñedo que deja de estar en etapa de desarrollo y comienza la etapa de producción plena). Esto nos lleva a la inclusión de un anexo similar al utilizado para bienes de uso, por ejemplo, resultando conveniente tomar como base el anexo propuesto en el informe (CENCyA) 27.^[4]

V - CONCLUSIONES

Desde la aparición de la primera norma contable dedicada a la actividad agropecuaria (primera versión de la RT 22), ha resultado saludable que la profesión argentina haya marcado los criterios aplicables para una actividad económica muy importante en nuestro país.

Con el correr de los años, dichos criterios fueron perfeccionándose y se plasmaron en la modificación de la norma original. Hoy, con el Capítulo 10 de la NUA, se ha dado un nuevo avance que permite que el tratamiento contable de la actividad agropecuaria quede mejor contextualizado, dentro de la estructura normativa vigente. Es de esperar que nuestros colegas le den la importancia que se merece, con una adecuada aplicación en el ejercicio profesional.

^[1] Torres, D.: “Aplicación de las normas contables vigentes en la viticultura de Salta” - Errepar - Consultor Agropecuario - N° 35 - 2022

^[2] RT (FACPCE) 22 (t.o.): Normas contables profesionales: actividad agropecuaria

^[3] RT (FACPCE) 54 (t.o.): Normas contables profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad - 2024

^[4] FACPCE: Informe del Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) 27 - Modelo de Estados Contables - 2024