

UNIVERSIDAD DEL ACONCAGUA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y JURÍDICAS
CONTADOR PÚBLICO NACIONAL

ALUMNA: FUSARI MARIA LORENA

AÑO DE CURSADO: 2010

DIRECTOR: DR. OSBALDO DRIBAN

TEMA: VALUACION DE BIENES DE CAMBIOS
EN LA ACTIVIDAD FORESTAL

LUGAR Y FECHA DE PRESENTACIÓN: Mendoza,
04 de Abril de 2011

Valuación de Bienes
de Cambio en la
Actividad Forestal

INDICE ANALITICO

INTRODUCCION	4
CAPITULO I: LA ACTIVIDAD FORESTAL EN LA ARGENTINA	5
1.1 Contexto Mundial	5
1.2 Contexto Nacional	6
CAPITULO II: PROCESO PRODUCTIVO - VALUACION Y EXPOCISION – NORMAS CONTABLES INTERNACIONALES	8
2.1 Costo de producción	8
2.2 Normas Contables de Valuación	13
2.2.1 Conceptos Generales	13
2.2.2 Valuación Contable	17
2.2.3 Valuación de los Bienes de cambio	19
2.2.4 Valuación de la masa forestal	21
2.2.5 Reconocimiento y exposición	25
2.3 Comparación con La NIC 41	33
CAPITULO III: NORMAS LEGALES REGULATORIAS	38
3.1 Marco Regulatorio	38
3.1.1 Ley 13273	38
3.1.2 Ley 24857	40
3.1.3 Ley 25080	40
3.1.4 Ley 25501	41
CAPITULO IV: ASPECTOS FISCALES	43
4.1 impuestos aplicables	43
4.2 Exenciones y Beneficios Fiscales	46
SINTESIS	49
CONCLUSIONES	51
BIBLIOGRAFÍA	53

INTRODUCCION

La contabilidad tiene como principal objetivo brindar información útil para la toma de decisiones y el control, referida al patrimonio del ente, a su evolución, a los bienes de terceros en poder del ente y a ciertas contingencias. Para eso, debe tratar de aproximarse a la realidad lo más posible.

Por otro lado, si analizamos la actividad agropecuaria en general, una característica común a esta, que la distingue de todas las demás, es que la relación insumo producto no se produce como en las demás actividades, los productos se obtienen gracias al crecimiento biológico de los activos y no solo por los insumos.

Esto fue el puntapié inicial, que me llevo a preguntarme, ¿Cómo hacer para medir ese crecimiento biológico, “Autogenerado” a través del tiempo? Claro está, que para quien planto alguna vez un árbol en el patio de su casa no es un dato de relevancia, pero para quienes hacen de ello una actividad diaria, y lo consideran una fuente de ingresos, este dato no es menor.

Estas particularidades de la actividad tienen consecuencias en la contabilidad de estos entes, principalmente en la valuación y exposición. Este tema es el centro del presente trabajo.

Para el desarrollo del mismo, realice un breve análisis e introducción de la industria y el proceso productivo, datos necesarios para poder cumplir con este objetivo de “Aproximación a la realidad”, para luego desarrollar el eje central, vinculado al aspecto contable vinculado a la actividad.

CAPITULO I

LA ACTIVIDAD FORESTAL EN LA ARGENTINA

1.1 Contexto Mundial

En el mundo podemos encontrar bosques cultivados y bosques nativos o espontáneos, siendo estos últimos la principal fuente de abastecimiento de madera del mundo.

Los bosques nativos conservan la integridad natural y por lo tanto es una formación cuya composición es relativamente estable y en equilibrio con las condiciones ambientales.

Los bosques implantados, son los cultivados por el hombre con fines forestales, y constituyen un ecosistema artificial temporario que puede también evolucionar hacia un ecosistema forestal. Su objetivo principal es el de conseguir, en tiempos más o menos cortos y siguiendo un plan de manejo del cultivo, productos madereros en elevada cantidad y con calidades específicas, en relación con las regiones fitoclimáticas y las condiciones ambientales y socioeconómicas del sitio en que se localiza el emprendimiento.

Tal como surge de Informes de la FAO (2005):

*“La superficie mundial de bosques nativos es de 3.400 millones de hectáreas, de las cuales 1.640 son de bosques templados y 1760 son selvas tropicales. Por otra parte, la superficie de bosques implantados se estima que abarca 200 millones de hectáreas. Sin embargo, a causa de la deforestación, la pérdida neta de superficie forestal mundial es elevada, alcanzando lo equivalente al 0,18% de la superficie de bosques del planeta. El 65% de la pérdida anual de bosques se concentra en Sudamérica principalmente en la región amazónica, alcanzando 3.1 millones de hectáreas al año”.*¹

¹ <http://cfired.org.ar> Consulta 15-11-2010

A pesar que algunos países en desarrollo, como Brasil y Chile, tienen una importante participación en la actividad forestal, el comercio mundial de la madera está muy concentrado, y es así, que los principales flujos comerciales se dan entre países desarrollados.

En los últimos años han ocurrido cambios importantes en el mercado mundial forestal, principalmente como consecuencia de tres hechos. Por un lado, la nueva importancia de China como importador y exportador, por otro, los cambios de política en la Federación de Rusia que influyen en el suministro mundial de madera, y por último, la transformación de muchos países tropicales, antes exportadores de productos primarios, en exportadores de productos madereros secundarios

Finalmente las proyecciones para los próximos años, esperan que debido al crecimiento demográfico, el incremento del PBI de los países asiáticos, africanos y de Europa del Este, provocara un aumento en la demanda de productos forestales, que deberá ser satisfecha por los propios mercados internos o por importaciones. Por otro lado, las restricciones ambientales que presentan los países desarrollados hacen que la tendencia sea asegurar el incremento de las necesidades de abastecimiento mediante bosques implantados, con especies de rápido crecimiento como son los pinos, los eucaliptos y las salicáceas. Paralelamente, estas forestaciones y reforestaciones, están consideradas como una de las opciones para el secuestro de carbono en la mitigación del Calentamiento Global, dentro del denominado Mecanismo de Desarrollo Limpio (uno de los tres Mecanismos de Flexibilización que establece el Protocolo de Kyoto).

1.2 Contexto Nacional

Según la actualización del Inventario de Plantaciones Forestales del año 2002 (Dirección de Forestación, SAGPyA), los bosques cultivados en Argentina cubren 1.115.655 hectáreas.

Estos bosques están conformados casi exclusivamente por especies exóticas de rápido crecimiento, donde predominan las coníferas, seguidas por los eucaliptos y las salicáceas. Aproximadamente el ochenta por ciento de las forestaciones se concentran en la Mesopotamia y el Delta del río Paraná.

Según datos oficiales, Argentina cuenta con 31.443.873 hectáreas de bosques nativos, que incluyen formaciones selváticas subtropicales, parques, montes y bosques de clima templado frío (Primer Inventario Nacional de Bosques Nativos Secretaria de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Nación, SAyDS, 2007) y 1.115.655 hectáreas de bosques implantados (Actualización del inventario de plantaciones forestales Secretaria de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos de la Nación, SAGPyA 2005), predominando forestaciones de pinos, eucaliptos, sauces y álamos, el 80% de las cuales se concentran en la Mesopotamia y el Delta del río Paraná.

Del total del consumo aparente de rollizos de bosques implantados, casi el 50% tiene como destino la elaboración de pasta celulósica, el 30% la industria de la madera aserrada y el resto se reparte entre la producción de tableros y faqueado-debobinado para la producción de chapas de madera. En cambio, el principal destino de los rollizos de bosques nativos es el aserrado. No obstante, la mayor parte de la madera que consumen los aserraderos proviene de los bosques de cultivo.

La mayoría de las industrias del aserrado, de remanufacturas de la madera y de producción de tableros, están localizadas próximas a los centros de abastecimiento de materia prima, siendo la región mesopotámica el polo foresto-industrial más importante y desarrollado del país. A diferencia de ello, las industrias que incorporan mayor valor agregado, como por ejemplo la del mueble, están instaladas en los principales centros urbanos, como Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe.

La balanza comercial de los productos forestales ha sido históricamente deficitaria y lo continúa siendo, con excepción del año 2002, como consecuencia de la devaluación de la moneda y la notable disminución en las importaciones. Durante 2006 el comercio exterior de la industria maderera alcanzó el récord en exportaciones llegando casi a los 400 millones de dólares, mientras que las importaciones alcanzaron 200 millones de dólares. Los principales productos madereros exportados fueron madera aserrada de coníferas, seguido de tableros de fibra y tableros de partículas. El principal mercado de los productos argentinos es Estados Unidos, seguido de Brasil, España, China y Chile, entre otros.

La actividad forestal cuenta en la Argentina con siete Regiones Agroecológicas aptas para la forestación. Cada una de estas zonas geográficas cuenta con distintas condiciones climáticas y topografía, lo que hace más propicio la plantación de distintas especies en cada una de ellas.

CAPITULO II
PROCESO PRODUCTIVO - VALUACION Y EXPOCISION – NORMAS
CONTABLES INTERNACIONALES

2.1 Costo de producción

Cuando hablamos de costo, nos estamos refiriendo a un esfuerzo o sacrificio, necesario para obtener algo. Una definición típica de costo, que se reitera en el entorno: “Es el esfuerzo destinado a lograr un objetivo determinado”².

Esto aplicado al costo de producción, y medido en términos económicos, se puede decir que es la medida y valoración del consumo racional de los factores para obtener un producto, bien o servicio.

Este costo de producción va a estar compuesto de 3 elementos:

- La Materia Prima: Serán aquellos insumos utilizados, que sometidos a un proceso de transformación darán como resultado el producto final.

- La Mano de obra: es el trabajo físico o mental que se realiza para la transformación de las materias primas y la consiguiente elaboración de un producto. Es el precio que se paga por el uso de los recursos humanos. Esta se puede clasificar en directa o indirecta en función a su vinculación con la tarea de producción.

- Costos Indirectos de Fabricación: Está constituida por todos los elementos del costo de producción que no forman parte de la materia prima y la mano de obra directa y no se puede vincular directamente con ningún producto.

Tal como se evidencia medida que fui describiendo el proceso productivo, podemos vislumbrar que los distintos componentes del costo de la actividad forestal se van produciendo a lo largo del tiempo, durante el cual se incurrirán tanto en costos de Mano de Obra, como de Materia Prima y CIF, pudiendo dividirlos en las siguientes etapas:

- La implantación
- Manejo y mantenimiento hasta el corte

² Comisión de Terminología del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (Material Costos y Contabilidad de Gestión 2009)

- Cobertura de riesgo de incendio
- Tiempo de espera

Se denomina el costo de implantación al que el productor debe enfrentar desde que comienzan las labores de preparación del terreno hasta que se efectúa la plantación, es decir, que ya no requiere más cultivos especiales. En cuanto al costo de manejo y mantenimiento a las tareas que se deben realizar desde que se terminó la plantación, hasta que el monte está en condiciones de ser cortado. La cobertura de riesgo de incendio se la estima en función de la prima que se debe pagar por los seguros que lo cubren.

Otro elemento que necesita valoración es el tiempo. Claro está que entre el momento en que se realiza la inversión, en el que se realizan los costos efectivos y el momento en que la producción está en condiciones de ser comercializada, transcurren bastantes años. Este tiempo en que la inversión esta inmovilizada debe ser tomado en consideración en los costos de la actividad. Este tema será analizado con mayor profundidad posteriormente.

Para el desarrollo que se muestra a continuación, utilizaré como ejemplo para el análisis una plantación de 50 ha de Eucaliptus, en Entre Ríos, Región Mesopotámica, ya que los costos difieren considerablemente de una explotación a la otra y aun entre los distintos lotes de una misma propiedad. Los factores que determinan estas diferencias son múltiples y entre los más importantes se pueden citar: el tipo de suelo, el uso anterior que tuvo la tierra, la densidad de la plantación, la forma en que se prepara el terreno, el acceso que tiene el productor a los factores de la producción, las condiciones meteorológicas, etc.

Algunas particularidades necesarias a saber para una mejor comprensión del caso planteado con respecto a esta especie son:

- Las densidades de plantación más frecuentes son entre 1000 y 1100 plantas por hectárea, en configuraciones cuadradas o rectangulares. Estas densidades permiten obtener, en rotaciones de 10 a 12 años, madera de diámetro para aserradero.
- En condiciones normales, como promedio se podría establecer que en 10 años una plantación de Eucaliptus Grandis posee un volumen total de 370 m³, lo que da un crecimiento Anual promedio de 37 m³/ha por año, hecho que depende fundamentalmente de las características del suelo.
- En general y para realizar cálculos de rentabilidad del proyecto se toma normalmente como rinde de una hectárea de plantación de 11 años 460 m³ (350 toneladas).

- Por la capacidad de la especie, de rebrotar una vez cortada, usualmente se pueden realizar como mínimo 2 cortes cada 11 años, luego de los cuales se puede replantar o continuar hasta el 3er corte, dependiendo de lo que se crea conveniente en el momento.
- En el corte del año 22 se estima un rendimiento de un 90% respecto del efectuado en el año 11, siempre que se hayan realizado cuidados silviculturales correspondientes.

Costos incurridos en las etapas del proceso productivo*		
Implantación	Tareas preliminares	Control de hormigas y roedores
		Preparación del terreno
	Plantación	Valor de las plantas
		Transporte hasta el campo
		Descarga
		Marcación
		Poceado
		Distribución y plantación
Fertilización		
Manejo y mantenimiento hasta el corte	Cuidados del 1er año	Reposición de plantas perdidas por fallas
		Ataques de hormigas, roedores y otras plagas
		Limpieza de caminos y contra fuegos
		Control de maleza
		Vigilancia general de la plantación
	Cuidados del 2do año	Poda baja
		Control de hormigas y roedores y otras plagas
		Limpieza de caminos y contra fuegos
		Control de maleza
		Vigilancia general de la plantación
	Cuidados del 3er al 11mo año	Primer Raleo
		Limpieza de caminos y contra fuegos
		Control de hormigas y roedores y otras plagas
		Vigilancia general de la plantación
	Cuidados del 12mo año	2do y 3er Raleo
		Control de hormigas y roedores y otras plagas
		Costos del 1er corte
	Cuidados del 13vo año	Control de hormigas
		Selección de rebrotes
	Cuidados del año 14 al año 22	Poda de rebrotes
Limpieza de caminos y contra fuegos		
Cuidados del año 23	Poda de rebrotes	
	ó Reforestar	

* Análisis sobre una plantación de Eucalyptus Grandis, en Entre Ríos.

Cálculo del costo:

AÑO	ACTIVIDAD	Mano de obra	Servicios	Insumos	Costo total
Año 0 - Tareas Preliminares	Preparación del suelo		140.000,00		140.000,00
	Control de hormigas y roedores	25.000,00		850,00	25.850,00
Año 0 - Plantación	Plantas			50.000,00	50.000,00
	Transporte y descarga			7.000,00	7.000,00
	Marcación, Poceado, Plantación	26.520,78			26.520,78
	Fertilización	1.105,03		11.500,00	12.605,03
Año 1	Ataques de hormigas, roedores y otras plagas		25.000,00	850,00	25.850,00
	Limpieza de caminos y contra fuegos		15.000,00		15.000,00
	Control de malezas	24.194,10			24.194,10
	Vigilancia general de la plantación		24.000,00		24.000,00
Año 2	Poda baja		17.500,00		17.500,00
	Control de hormigas y roedores y otras plagas		25.000,00	850,00	25.850,00
	Limpieza de caminos y contra fuegos		15.000,00		15.000,00
	Control de maleza	24.194,10			24.194,10
	Vigilancia general de la plantación		24.000,00		24.000,00
	Primer Raleo		4.500,00		4.500,00
Año 3 - 11	Limpieza de caminos y contra fuegos		135.000,00		135.000,00
	Control de hormigas y roedores y otras plagas		225.000,00	7.650,00	232.650,00
	Poda media (6 años)		22.500,00		22.500,00
	Vigilancia general de la plantación		216.000,00		216.000,00
	2do y 3er Raleo		9.000,00		9.000,00
Año 12	Control de hormigas y roedores y otras plagas		25.000,00		25.000,00
	Costos del 1er corte		20.000,00		20.000,00
Año 13	Control de hormigas		25.000,00		25.000,00
	Selección de rebrotes		20.000,00		20.000,00
Año 14 - 22	Poda de rebrotes		122.500,00		122.500,00
	Limpieza de caminos y contra fuegos		135.000,00		135.000,00
Año 23	Poda de rebrotes		24.500,00		24.500,00
	ó Reforestar				-
Costo de producción Total					1.449.214,01

* Aclaraciones del ejemplo práctico: Los valores y cantidades fueron tomados de acuerdo a lo informado por el Área Economía e Información de la Dirección de Producción Forestal – MINAGRI, estimados en Mayo de 2010. A los fines prácticos de este trabajo, para aquellas tareas que no figuraba un costo cierto se utilizó un monto aproximado.

Costos del año 0 – Tareas Preliminares

- Preparación del suelo: 2.800 \$/ha x 50 ha = \$ 140.000
- Control de Hormigas: 500 \$/ha x 50 ha = \$ 25.000 Honorarios
17 \$/kg x 50 ha = \$ 850 Hormigicida

Costos del año 0 – Plantación

- Plantas: 1000 plantines/ha a 1\$ x 50 ha = 1000 \$/ha x 50 ha = \$ 50.000
- Transporte y descarga: Recargo del 14% = \$ 50.000 x 0,14 = \$ 7.000
- Marcación, Poceado, Plantación: 6 jornales/ha a \$ 61,82 * 1,435 (Se le adicionan las cargas sociales) x 50 ha = \$ 26.520,78 Mano de obra
- Fertilización: 500 \$/ha x 50 ha = \$ 25.000

Costo del año 1

- Ataques de hormigas, roedores y otras plagas: $500 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 25.000$ Servicios
 $17 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 850$ Insumos
- Limpieza de caminos y contra fuegos: $350 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 15.000$ Servicios
- Control de malezas: $(1405 \times 1,435) \text{ \$/mensual} \times 12 \text{ meses} = \$ 24.194,10$ Mano de obra
- Vigilancia general de la plantación: $2.000 \text{ \$/mensual} \times 12 \text{ meses} = \$ 24.000$ Servicios

Costo del año 2

- Poda baja: $350 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 17.500$ Servicios
- Control de hormigas y roedores y otras plagas: $500 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 25.000$ Servicios
 $17 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 850$ Insumos
- Limpieza de caminos y contra fuegos: $300 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 15.000$ Servicios
- Control de maleza. $(1405 \times 1,435) \text{ \$/mensual} \times 12 \text{ meses} = \$ 24.194,10$ Mano de obra
- Vigilancia general de la plantación: $2.000 \text{ \$/mensual} \times 12 \text{ meses} = \$ 24.000$ Servicios
- Primer Raleo: $90 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 4.500$ Servicios

Costo del año 3-11

- Limpieza de caminos y contra fuegos: $300 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} \times 9 \text{ años} = \$ 135.000$ Servicios
- Control de hormigas y roedores y otras plagas:
 $500 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} \times 9 \text{ años} = \$ 255.000$ Servicios
 $17 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} \times 9 \text{ años} = \$ 7650$ Insumos
- Poda media: $350 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 15.000$ Servicios
- Vigilancia general de la plantación: $2.000 \text{ \$/mensual} \times 12 \text{ m} \times 9 \text{ años} = \$ 216.000$ Servicios
- 2do y 3er Raleo: $(90 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha}) \times 2 = \$ 9.000$ Servicios

Costo del año 12

- Control de hormigas y roedores y otras plagas: $500 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 25.000$ Servicios
 $17 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 850$ Insumos
- Costos del primer corte: $400 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 20.000$ Servicios

Costo del año 13

- Control de hormigas: $500 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 25.000$ Servicios
- Selección de rebrotes: $400 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 20.000$ Servicios

Costo del año 14-22

- Poda de rebrotes: $490 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} \times 5 \text{ años (cada año y medio)} = \$ 125.500$ Servicios
- Limpieza de caminos y contra fuegos: $300 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} \times 9 \text{ años} = \$ 135.000$ Servicios

Costo del año 23

- Poda de rebrotes: $490 \text{ \$/ha} \times 50 \text{ ha} = \$ 24.500$ Servicios

Cabe destacar que para el ejemplo desarrollado se tomaron costos históricos, dicho cálculo tendría sentido si se comparara con un costo presupuestado. Ya que la información que proporciona se refiere a hechos pasados, pudiendo ser demasiado tarde para corregir situaciones anormales. Los costos históricos solo sirven para el proceso de retroalimentación. En cambio los costos presupuestados consisten en hacer un cálculo de los factores de costos antes de iniciar la tarea de producción, con el objeto de pronosticar un verdadero costo. Los estándares exteriorizan ineficiencias, errores y desperdicios que deben analizarse y corregirse.

Se debe comparar los costos incurridos (costos históricos) con los presupuestados a fin de determinar las desviaciones, analizarlas, calcular la incidencia de las mismas en los resultados de la empresa y también determinar los responsables.

2.2 Normas Contables de Valuación

2.2.1 Conceptos Generales

La norma aplicable en Argentina, para la valuación en este tipo de productos, es la Resolución técnica Nro. 22, cuyo objetivo de la norma es definir criterios de medición y pautas de exposición aplicables a los rubros específicos de la actividad agropecuaria. Presenta ciertas especificidades, como el concepto de crecimiento vegetativo, el producto agropecuario y la definición de bien de uso o bien de cambio según como sea el bien en producción.

Como he mencionado la Resolución técnica Nro. 22 establece como se deben valorar y exponer los Estados Contables perteneciente a la actividad agropecuaria, con la finalidad que

los informes reflejen verazmente la situación de la empresa. Es necesario aclarar que dicha norma se utiliza para realizar informes externos y no para la toma de decisiones ya que se necesitaría mayor información como por ejemplo hacer un análisis de costos, etc.

Por otro lado, además de esta norma específica, se aplica también la RT 17 que establece normas sobre cuestiones de aplicación general, y la RT 16 que brinda el marco conceptual.

Según la RT 22 la actividad agropecuaria consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales, incluyendo su reproducción, mejoramiento y/o crecimiento.

La norma delimita su alcance hasta que el producto cesa su actividad biológica, abarcando Activos Biológicos, Productos Agropecuarios hasta su disposición o utilización como insumo de otro proceso productivo y resultados atribuidos a la producción agropecuaria, sin incluir los procesos posteriores ni la tierra en condición agropecuaria. En lo que respecta al suelo, establece que deberá considerarse como un bien sujeto a depreciación, deduciendo de su medición el valor estimado del deterioro e imputarlo como un costo, en aquellos casos en que disminuyeran sus condiciones productivas como consecuencia de su utilización en la actividad agropecuaria.

Una de las críticas que merece el tratamiento que se le da al suelo, es que considerar a este como un bien de uso, lo que implica valuarlo a costo histórico, y cargar depreciaciones para aquellas actividades que producen un desgaste. Como expresan Ranalli-Paillet (2006):

*“El factor determinante del valor del suelo no tiene relación directa con su uso, sino con su cantidad, ya que no se puede crear más suelo donde no existe, y este es limitado en términos absolutos. Además la depreciación no se condice con en bien, cuyo valor tiende al alza. Por otro lado se debería considerar la necesidad de conservar el suelo y el medio ambiente. Una forma de hacerlo sería aumentar el costo y crear un pasivo por reposición de la capacidad de producción o de contaminación del medio ambiente”.*³

3. PAILLET Eduardo y RANALLI, María Laura. “El impacto de la R.T 22” en Revista Universo Económico, N° 79, Consejo Profesional de Ciencias Económicas (Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Abril de 2006).

Al mismo tiempo establece que es aplicable a todos los entes que desarrollen actividad agropecuaria, incluyendo aquellos que producen bienes con crecimiento vegetativo, aplicando tecnologías que hacen un uso menor o nulo de la tierra.

La particularidad de esta actividad es que interviene el “Crecimiento Vegetativo”, que es la capacidad que tienen animales y plantas de autogenerar su crecimiento y reproducción. Esta característica diferencial es clave para entender la problemática que se está tratando, ya que al tratarse de un bien de producción prolongada en el tiempo, donde la obtención del producto final lleva años, el valor se va dando por el crecimiento en sí mismo y este el que deberá medirse para ser expuesto en los estados contables.

Por otro lado realiza una serie de definiciones, que serán de utilidad para establecer de acuerdo a la situación en la que se encuentre como será su valuación. Estos conceptos, tal como los describe la norma son:

“Vocablos y expresiones utilizados:

- *Transformación biológica: comprende los procesos de crecimiento, deterioro, producción y procreación que produce cambios cualitativos y/o cuantitativos en los activos biológicos.*

- *Activos biológicos: están compuestos por los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Estos pueden ser:*

✓ *Activos biológicos en desarrollo: son aquellos que no han completado aún su proceso de desarrollo hasta el nivel de poder ser considerados como “en producción”.*

✓ *Activos biológicos en producción: son aquellos cuyo proceso de desarrollo les permite estar en condiciones de producir sus frutos.*

✓ *Activos biológicos terminados: son aquellos que han concluido su proceso de desarrollo y se encuentran en condiciones de ser vendidos, transformados en productos agropecuarios o utilizados en otros procesos productivos.*

- *Obtención de productos agropecuarios: es la separación de los frutos de un activo biológico o la cesación de su proceso vital..*

- *Productos agropecuarios: es el producido de la acción descripta en el punto anterior.*

- *Mercado activo: para ser considerado activo a efecto de esta resolución técnica, un mercado debe cumplir con las siguientes condiciones:*

1) Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos;

II) deben existir compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual, es decir que deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables; y

III) los precios de las transacciones deben ser conocidos por los entes que operan en dichos mercados.”⁴

Estas definiciones aplicadas al caso de análisis, los bosques en crecimiento, cuando todavía no llegaron a su etapa final serían un activo biológico en desarrollo. Con respecto a los activos biológicos en producción esto no aplica para la actividad, porque el activo en sí es el producto, no existen frutos del mismo. El árbol listo para la poda final, y producir los distintos tipos de bienes es el activo biológico terminado.

La obtención del producto terminado, que de acuerdo a como lo define la norma es la cesación de su proceso vital es básicamente la tala final del árbol. Y el producto sería la madera en sus distintas formas, de acuerdo a lo descripto anteriormente.

Por otro lado, también describe las etapas del proceso productivo, tal como las transcribo a continuación:

“- Etapa inicial de desarrollo biológico: es la etapa que abarca desde:

- a) Las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta*
- b) El momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas, y que esta medición sea superior al valor de los costos necesarios para obtenerlo.*

- Etapa siguiente a la inicial de desarrollo biológico: abarca desde el momento en que razonablemente pueda efectuarse una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas adecuadas.

- Producción: es el incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos –volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.”⁵

Analizando esta clasificación, y llevado a la actividad de análisis, se podría decir en base a todo lo descripto anteriormente, que la etapa inicial del desarrollo abarca desde la preparación del suelo, hasta el primer año de la plantación. La etapa siguiente a la inicial, desde el segundo año de plantación hasta que el árbol está listo para ser talado. La etapa de

⁴ FACPCE Resolución Técnicas 22 sección 5 (Buenos Aires, Errepar 2010)

⁵ Ibidem

producción, sería en el momento en que finalmente se alcanzó el crecimiento esperado y se realiza el raleo final, para obtener la madera.

Las cualidades mencionadas llevan aparejadas ciertas consecuencias a nivel de la valuación y exposición de los Estados Contables. Es tarea del contador público, en su gestión en la empresa agropecuaria, reconocer estas particularidades y evaluar las consecuencias que llevan aparejadas a nivel del desarrollo del sistema contable y sus registraciones. Para ello deberá planear y llevar a la práctica un plan de cuentas acorde a esta realidad.

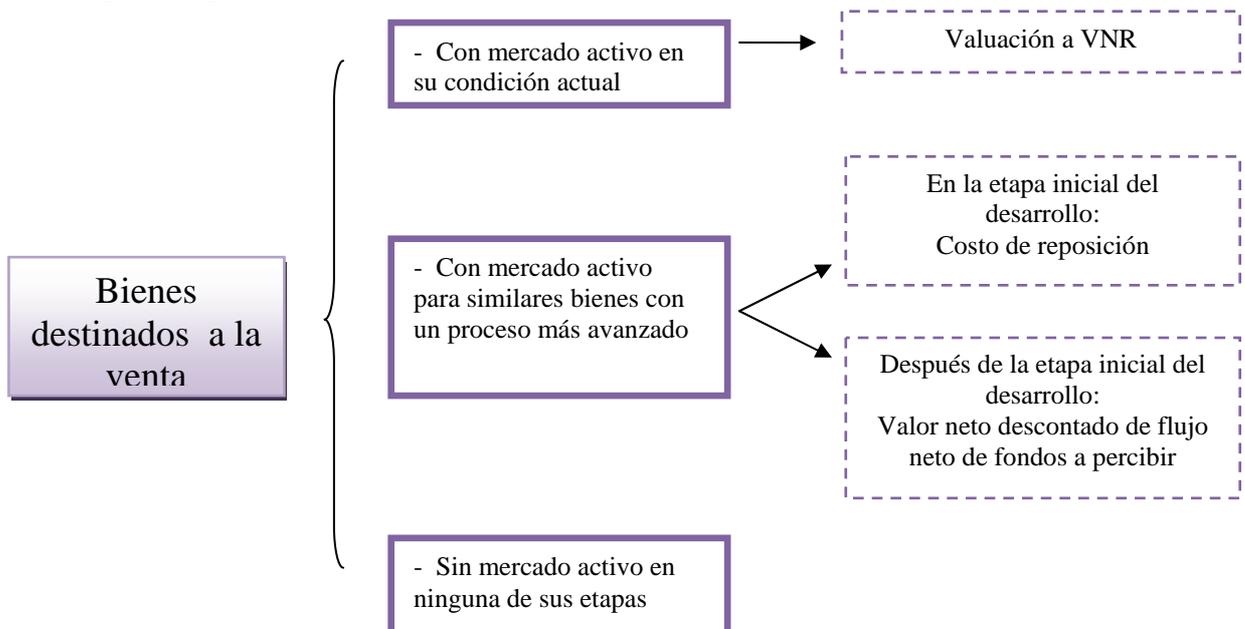
2.2.2 Valuación Contable

Uno de los temas fundamentales de la norma, es la Medición de los bienes. Para esto se divide a los bienes según el destino que vayan a tener:

- Destinados a la venta.
- Factores de producción.
- Procesos productivos continuos.

En el caso de la actividad que estamos analizando, se trata de bienes destinados a la venta, por lo tanto, veremos más en detalle que propone la norma con respecto a estos.

La norma establece para este caso, distintos tratamientos, tal como se puede ver en el siguiente grafico:



Dentro del rubro bienes de cambio de una empresa forestal, van a existir por un lado los productos obtenidos, como la madera y por otro lado la masa forestal que todavía se encuentra en proceso de crecimiento. En función a esto, se van a aplicar distintos criterios de medición, que surgen de los que propone la norma según el mercado y el estado actual en que se encuentre el bien.

De esta forma, se debe valorar a VNR a todo activo biológico de origen vegetal que tenga un mercado activo en su condición actual, y de origen animal, que tengan mercado en el estado en que se encuentren.

Por otra parte, subdivide a los que se hallan en proceso de crecimiento, por un lado, los que están en sus primeros estadios. Para estos no considera reconocer el poco crecimiento autogenerado y recurre al costo de reposición de bienes y servicios para obtener un bien similar, es decir, los bienes y servicios que han sido necesarios para llegar al estado vegetativo por el sistema de costeo variable.

Para aquellos que se encuentran en una etapa más avanzada, que tengan un mercado activo en su etapa final y sea factible y económicamente posible obtener información, utiliza el método de valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir, siempre que se pueda estimar en forma confiable y verificable:

- Precio de venta esperado.
- Costos y gastos adicionales hasta la venta que no se hayan devengado aun.
- Momentos de los flujos monetarios, tanto ingresos como egresos.
- Riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo para poder ser comercializados en un mercado activo.
- Tasa de descuento que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor del tiempo del dinero sin considerar el efecto el impuesto a las ganancias.

Todos estos elementos deben cumplir con los requisitos de confiabilidad y verificabilidad, ya que de no satisfacerlos, se deberán medir al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar.

Si la obtención del costo de reposición fuera muy costosa, la RT 22 permite el uso del costo original para su valuación.

Existe un tercer criterio, para aquellos bienes en los que no existe un mercado activo en su condición actual ni en un estado con un proceso posterior más avanzado o completado, establece que si bien puede ocurrir que en el momento de la medición no exista un mercado

activo en las condiciones requeridas, es posible que haya mercados en fechas anteriores o posteriores que contemplen el valor de estos productos y permitan su valuación a VNR, señalando en nota a los estados contables la metodología en que se obtuvieron los valores expuestos.

2.2.3 Valuación de los Bienes de cambio

De esto se desprende que para los productos terminados, se aplicara lo establecido en la primera sección de dicha norma, es decir, para bienes destinados a la venta, en los que existe un mercado activo en su condición actual, valuados al VNR. De acuerdo a lo definido en la RT 10, el Valor Neto de Realización es:

“La diferencia entre el precio de venta de un bien o conjunto de bienes o servicios y los costos adicionales directos que se generarán hasta su comercialización inclusive.”⁶

Ahora bien, yo me pregunto: ¿Cuáles son los sustentos para afirmar que existe un mercado activo en la condición actual de los bienes terminados? Recordando rápidamente los elementos que enuncia la norma acerca de los requisitos para considerar un mercado activo, deberíamos analizar si:

- I) ¿Son productos homogéneos?
- II) ¿Existen compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual?
- III) ¿Los precios de las transacciones son conocidos por los entes que operan en dichos mercados?

En lo que respecta a productos homogéneos, estos se comercializan según la especie, y se clasifican por estándares de calidad, en función a los grosores, diámetros y densidad de la madera, por lo cual se podría concluir en que hay homogeneidad en función al uso que se le vaya a dar a los distintos productos. “Los productos que se comercializan en él deben ser homogéneos, es decir relativos al mismo género y entendido como animales o plantas que tienen caracteres comunes”⁷

Con respecto al segundo punto, sobre la existencia de compradores y vendedores en cantidad suficiente en forma habitual.

⁶ FACPCE Resolución Técnica 10 sección 2.5 (Buenos Aires, Errepar 2010)

⁷ RUDI, Enrique Roberto “Aspectos fundamentales y particulares de la R.T 22” en Jornadas Agropecuarias, Santa Fe, 2005;

“Deben existir transacciones en la fecha o fechas cercanas a la de las mediciones contables. Esto excluye mercados monopólicos u oligopólicos que pueden distorsionar la formación de precios o concentren operaciones solo en determinadas épocas del año. En general los mercados agropecuarios no tienen estas características, dado que en la mayoría de los casos -al menos para las actividades tradicionales- se comportan en condiciones de competencia perfecta.”⁸

El comentario que merece el último punto, es que los precios de las transacciones son conocidos por los entes, ya que se puede obtener de los organismos nacionales tanto el listado de precios como de costos sugeridos para el mercado, y se encuentran al alcance de todos. De este listado entonces, podríamos establecer cuál sería el valor para los productos terminados obtenidos de la producción. Además si nos encontramos en un mercado de competencia perfecta, es condición necesaria de este que los precios sean conocidos por todos los oferentes y demandantes. Para apoyar esto, por ejemplo, en la provincia de Entre Ríos, la comercialización del Eucaliptus cuenta con distintos participantes. Por el lado de la oferta se encuentran los productores independientes, ya definidos anteriormente, los que integran el aprovechamiento y los que integran la industria. La demanda está constituida por las industrias de distinto tipo, la exportación de rollizos y en menor escala los compradores de madera. También intervienen como servicios auxiliares y/o intermediarios los contratistas, acopiadores y transportistas. La forma de operar depende del tipo de industria que se trate. Los aserraderos por ejemplo están bastante atomizados, de forma tal que no se observa ninguna empresa con un fuerte poder de mercado.

Para el cálculo del VNR se aplicaran los criterios establecidos en la RT 17 Sección 4.3.2 referida a la determinación de dicho valor: Se tomaran los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes; los ingresos adicionales que la venta genere por sí; los costos que serán ocasionados por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos, etc.).

Por ejemplo en el caso de un productor independiente que realiza la comercialización mediante el sistema de venta de rollizos puestos en monte, llegado el cierre de ejercicio se encuentra en existencia rollizos para la venta, deberá reevaluar estos a su precio de contado, que surgirá del valor de las últimas transacciones realizadas, restando los costos de comercialización, por ejemplo los costos de flete por el traslado desde el aserradero hasta el

⁸ Ibidem

lugar de destino. Esto implica el reconocimiento de un resultado por tenencia con cada revaluó y un costo de venta cero al momento de la venta, tema que será tratado más adelante.

En el caso de la venta través de la forma de “montaje en pie”, donde los valores son fijados por hectáreas y en función del volumen que se espera obtener de la plantación. La venta se realiza por unidad en pie, y se realiza un precio convenido entre las partes por cada unidad. Luego de todo lo analizado, este caso no constituye un típico caso de producción agropecuaria y por ende no sería de aplicación la RT 22.

2.2.4 Valuación de la masa forestal

Para la valuación de la masa forestal, es decir, la producción que aun se encuentra en crecimiento, se aplica el concepto desarrollado de Crecimiento Vegetativo, se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en éstos desencadena un proceso de acrecentamiento que, en el curso normal de los negocios es irreversible, no siendo por lo tanto el costo incurrido representativo del valor del bien.

Tal como expresa Enrique R. Rudi:

“Determinar el resultado en dependencia exclusiva de la función ventas, es ignorar la existencia de otra función, tanto o más importante, como es la de producción. Al momento de la venta solo se establece con terceros una relación de tipo jurídico, que cambia la naturaleza del activo de la empresa, dado que se transforman de bienes en stock, o en existencia, en dinero o en un crédito exteriorizado en una cuenta por cobrar.”⁹

De esta forma, la actividad de producción se convierte en una fuente de resultados con identidad propia y así debe ser reflejado en el ámbito de información gerencial en la empresa, mostrando la utilidad o la pérdida generada en el proceso productivo, con independencia de la comercialización del producto.

Dicho esto, y de acuerdo a lo establecido en la RT 22, se va a aplicar dos criterios distintos de acuerdo al estado en que se encuentre la masa forestal:

- En la etapa inicial del desarrollo: Costo de reposición.

⁹ Ibidem

- Después de la etapa inicial del desarrollo: Valor neto descontado de flujo neto de fondos a percibir.

Para el caso de la producción en su etapa inicial, valuada a costo de reposición se aplica lo establecido en la RT 17:

“Los costos de reposición de un elemento deben establecerse acumulando todos los conceptos que integran su costo original, expresados cada uno de ellos en términos de su reposición, a la fecha de su medición.

Deberán utilizarse precios de contado correspondientes a los volúmenes habituales de compra o, si estas no fueran repetitivas, a volúmenes similares a los adquiridos.”¹⁰

La aplicación de este método, implica el uso de valores corrientes de entrada, es decir, la suma de los costos incurridos, aquellos costos que serian necesarios volver a adquirir para producir el bien en el estado en que se encuentra y no se reconoce ningún tipo de valor autogenerado por el proceso del tiempo, Los precios deben ser cercanos al cierre del período. En lo posible, deben ser obtenidos de fuentes directas confiables.

Una posible crítica a esta forma de valuación, es que no refleja la realidad económica tanto en su etapa inicial como en la de finalización, que es vital para la toma de decisiones, y es uno de los requisitos que debe poseer la información contable. Por otro lado, en sus primeros estadios, desde la preparación del suelo, hasta que finaliza la etapa de implantación el crecimiento es tan escaso y poco importante que resulta difícil usar otro método.

La otra forma de valuación, para el caso de los bienes que se encuentran más allá de la etapa inicial, es a través del Valor Neto Descontado de flujo neto de fondos, es decir, la recuperabilidad de la masa forestal se mide a partir de la capacidad de generar ingresos de fondos netos en el mercado en el que desarrolla su operatoria, que sean suficientes para absorber los costos y gastos durante los ejercicios hasta que la masa forestal se considere madura y se comercialice.

Para la determinación de estos ingresos netos futuros, y apoyar la estimación técnica del grado de desarrollo y crecimiento del bien biológico es necesario contar con la opinión de un ingeniero agrónomo, forestal, profesional del área o institución técnica con conocimiento para asesorar y determinar el grado del ciclo vegetativo alcanzado a ese momento por el bien que se está evaluando

¹⁰ FACPCE Resoluciones Técnicas 17 sección 4.3.3 (Buenos Aires, Errepar 2010)

“Para estos tipos de bienes, cuando no estén terminados sería adecuado calcular el porcentaje de avance del proceso productivo y aplicarlo al VNR que se espera obtener de los bienes terminados, de modo de distribuir el resultado total atribuible a la producción entre los distintos periodos en que se lleva a cabo. Este caculo no es sencillo, como sucede en las plantaciones, en que el crecimiento no es proporcional al volumen de costos incurridos, por lo que puede ser necesaria la obtención de una tasación preparada por un experto”¹¹.

Si bien la RT 22 no establece una metodología de cálculo, da ciertos elementos a considerar que deben poder estimarse en forma confiable y verificable. El contenido de dicha propuesta es el siguiente:

- **Precio de venta esperado:** Debe ser aquel estimado al momento en que se producirá la cosecha, tala o recolección.

- **Costos y gastos adicionales hasta la venta:** Pueden ser calculados sobre la base del desarrollo actual del cultivo, tareas culturales de mantenimiento y protección programadas, gastos específicos de la recolección, traslado, depósito y gastos de comercialización. Hay que considerar que el cálculo se realiza a priori de la ocurrencia de estos conceptos y en consecuencia se debe tener en cuenta la experiencia de la empresa, la situación del contexto y las modalidades del mercado del bien evaluado.

- **Momentos de los flujos monetarios:** Hay que precisar y proyectar las épocas en que se exteriorizan los flujos futuros de fondos, tanto los derivados de los ingresos por la comercialización del bien una vez recolectado, o los bienes secundarios que surgen durante la etapa de crecimiento, luego de la 1er poda, como los de los costos proyectados hasta la tala final y comercialización.

- **Riesgos asociados al fin del proceso:** El análisis y cuantificación de los riesgos asociados con la culminación del proceso de desarrollo que aún debe transcurrir para que el bien pueda ser comercializado en un mercado activo, implica según la norma un análisis de cuatro tipo de riesgos distintos:

1. Riesgo de precios
2. Riesgo de desarrollo biológico futuro

¹¹ NEWTON, Enrique F. Cuestiones Contables Fundamentales (Bs.As, La Ley, 2005), 584 Pág.

3. Riesgo climático
4. Riesgos derivados de plagas o elementos similares

El riesgo de precios está asociado a la demanda del producto una vez que la plantación se encuentra disponible para su aprovechamiento. La variabilidad de precios, las exigencias del mercado en cuanto a la calidad de la materia prima, disponibilidad y proximidad a centros de consumo maderero y la aparición de productos sustitutos son los principales factores a tener cuenta.

Con respecto al riesgo de desarrollo biológico futuro, este es demasiado elevado en los primeros años de plantación, por ejemplo, el crecimiento de malezas durante los primeros años compite con el crecimiento del Eucaliptus, afectando la sobrevivencia, el buen crecimiento y la homogeneidad de las plantas, lo que no haría aplicable la valuación al valor neto de flujo de fondos futuros tal como lo establece la RT 22.

Los riesgos climáticos que afectan a la actividad son múltiples, ya que pueden sufrir daños provocados por diversos agentes, cuyos efectos económicos tendrán incidencia económica acorde a la intensidad del daño. Algunos de los agentes que se pueden mencionar son: Heladas, Sequías, Vientos y Tornados, Granizo, Incendios.

Uno de los mayores riesgos que sufre la actividad son los incendios forestales, entendido como el riesgo de que un foco, originado por cualquier causa, pueda afectar económicamente las plantaciones forestales. Una posible forma de cuantificación de este es a través del valor de la póliza de seguro que existe para este tipo de incidentes.

En este tema la norma interpreta que la introducción del concepto de riesgos asociados a cada elemento dependiente de algún suceso casual, se logra de manera adecuada cuando se utiliza el promedio ponderado obtenido por aplicación de criterios estocásticos o probabilísticos de ocurrencia.

Los riesgos derivados de plagas o elementos similares, son múltiples en esta actividad, está asociado a la probabilidad de ocurrencia de enfermedades y plagas que generen una reducción de los rendimientos esperados. Pueden sufrir el ataque de hormigas, gusanos, gorgojos, polillas, orugas cortadoras, liebres, etc.

- **Tasa de descuento:** Que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y no se considere el efecto del impuesto a las ganancias y esté libre de los riesgos anteriores. Tal como se menciono anteriormente, esta actividad genera ingresos tangibles para sus inversionistas luego de muchos años de efectuada la colocación de dinero.

Este tiempo en que el capital permanece inmovilizado sin generar ningún beneficio tiene un costo, el costo de oportunidad del dinero, es decir, la remuneración de el mismo hubiera tenido con otra actividad o que se deja de percibir por estar invirtiendo en la forestación, que debe ser considerado a la hora de establecer los flujos de fondos futuros.

Para el cálculo de esta tasa de descuento, no existe una determinación exclusiva de la tasa a utilizar. Si la actividad se llevara a cabo a través de la financiación de una institución bancaria, esta sería superior a la que se paga. Cuando se financia con fondos propios la tasa debe ser como mínimo la que el inversor obtendría en el mercado, vinculada con una actividad de riesgo similar.

2.2.5 Reconocimiento y exposición

Con respecto al reconocimiento, se deberá reconocer la existencia de activos biológicos o de un producto agropecuario:

“Cuando se hayan satisfecho los requisitos exigidos por la sección 5 (Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables) de la Resolución Técnica N° 16 (Marco conceptual de las normas contables profesionales) y específicamente por la sección 2.1 (Reconocimiento) de la Resolución Técnica N° 17 (Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general)”

Estos requisitos se refieren a las condiciones necesarias para reconocer un activo, fundamentalmente tener disposición del mismo. En un análisis más detallado, podríamos abrirlo en varios aspectos.

En principio, para que el activo biológico sea reconocido como tal, debe cumplir con los requisitos establecidos para cualquier tipo de activo, es decir, cuando debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien. Como lo define la RT 10, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse con este requisito, no existe activo para el ente en cuestión. Tanto las plantaciones forestales, como los productos terminados, cumplen claramente con este requisito.

Por otro lado, estos activos deben tener costos o valores a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir con el requisito de confiabilidad (credibilidad) establecido en la RT 16.

Una información contable puede considerarse confiable (creíble) cuando se aproxima a la realidad y es verificable. Para poder establecer que se aproxime a la realidad las mediciones deben ser objetivas, es decir, cuando en cada una de ellas varios observadores que tienen similar independencia de criterio y que aplican diligentemente las mismas NC, arriban a medidas que difieren poco o nada entre sí; y cuando las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en la sustancia y realidad económica y no en su simple forma legal. Como expresa Enrique R. Rudi en lo que respecta a la verificabilidad debe ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente.

Tal como lo enuncia la norma, en esta actividad, hasta que el bien no llegue al crecimiento necesario como para estar en condiciones de producir un bien comercializable, su valor estará dado por el crecimiento en el transcurso del tiempo. El principal problema está en cómo asegurarse de que las mediciones cumplen el requisito de confiabilidad, ya que uno de los elementos importante a tener en cuenta sobre esta actividad comparada con la actividad industrial, es que se ve afectada por los factores climáticos y el tipo de suelo, que provocan cierta inseguridad en la actividad agropecuaria, e inciden directamente sobre el valor del bien.

Es por esto que resulta de vital importancia la colaboración de profesionales expertos, para poder cumplir con estos requisitos establecidos por las normas contables, ya que claro está que los conocimientos del Contador Público no son tan amplios como para poder determinar en forma objetiva y real el crecimiento vegetativo de estos bienes. Aquellos activos que no puedan cumplir con estos requisitos, deberán ser excluidos de los estados contables y ser informado a través de notas en los mismos.

Para su reconocimiento en los estados contables, se basa en un modelo contable determinado por los siguientes criterios:

- Unidad de medida (se refiere a las cuestiones relativas a cambios en el nivel de precios): Deberá expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden. En este momento, donde no se admite un contexto inflacionario, se utilizar la moneda de curso legal a su valor original.

- Criterio de medición: podrían basarse para el caso de los activos en cuestión en los siguientes atributos: Costo Histórico, Costo de reposición, VNR o Importe descontado del flujo neto de fondos a percibir.
- Capital a mantener: Tiene en cuenta para determinar los resultados netos década periodo, cual es el capital que deben proteger los propietarios de la empresa, con el objeto de reconocer el rendimiento de la inversión efectuada. Las normas establecen la aplicación del criterio de capital financiero, es decir, medido sobre la base de la valuación de aportes de los socios y las reducciones circunstanciales de capital.

La exposición de estos rubros específicos, se realizará en el Estado de situación patrimonial de la siguiente forma:

Además de separarlos en los rubros bienes de cambio y bienes de uso, dentro de la información complementaria, deberán clasificarse de acuerdo a su grado de crecimiento y transformación en:

- En desarrollo, por ejemplo bosques en las etapas anteriores a su tala comercial, etc.
- Terminados, todo activo biológico listo para su venta por ejemplo: Postes de madera.
- En producción, que no aplica a la actividad forestal.

También debe manifestarse en la información complementaria el nivel de incertidumbre por la medición de los activos biológicos al valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir por los mismos. A su vez, deben ser clasificados en corrientes y no corrientes. Un ejemplo de exposición sería:

Estado de Situación Patrimonial

ACTIVO	Ejercicio Actual	Ejercicio Anterior
Activo corriente		
Bienes de cambio (Nota 1)		
Activo no corriente		
Bienes de cambio (Nota 2)		
Bienes de uso (Nota 3 y Anexo Bienes de Uso)		

Nota 1 Activo corriente Bienes de cambio	Ejercicio Actual	Ejercicio Anterior
<u>Activos biológicos</u>		
Terminados: Bosques: cumplido el turno de tiempo óptimo para ser aprovechados o sea aptos para la tala.		
<u>Productos agropecuarios:</u> Madera en Stock, Postes, Rollizos.		
<u>Otros activos:</u> Insumos: por ejemplo semillas, agroquímicos, etc.		

Nota 2 Activo No corriente Bienes de cambio	Ejercicio Actual	Ejercicio Anterior
<u>Activos biológicos</u>		
En desarrollo: Bosques no maduros.		
<u>Productos agropecuarios:</u> Maderas que requieran un proceso prolongado de secado, etc.		

Con respecto a los resultados obtenidos por una empresa agropecuaria son sustancialmente distintos de los que obtienen las empresas que actúan en otros sectores de la economía, siendo por lo tanto muy importante la adecuada cuantificación y exposición de los mismos en el estado de resultados del ente dedicado a esta actividad. La norma indica que el hecho sustancial de generación de sus ingresos, que justifica su reconocimiento contable es el crecimiento vegetativo, incluido en las actividades de producción, definiendo a esta última como:

“El incremento de valor por cambios cuantitativos o cualitativos –volumen físico y/o calidad- en los bienes con crecimiento vegetativo, como consecuencia de sus procesos biológicos.”

Esta definición y consideración de Ingreso, coincide con lo expuesto en la RT 17 Sección 4.2.2, cuando declara que los ingresos resultan generalmente de ventas de bienes y

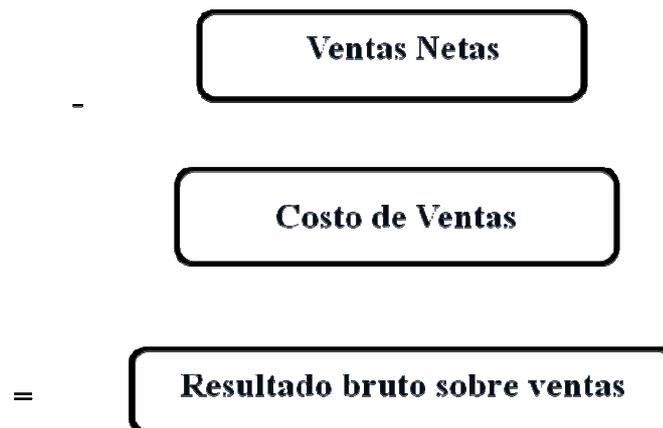
servicios pero también pueden resultar de actividades internas, como el crecimiento natural o inducido de determinados activos en una explotación agropecuaria o la extracción de petróleo o gas en esta industria.

La RT 22 establece que deberá exponerse en el estado de resultados:

- Resultado neto por producción (Producción menos costo de producción)



- Resultado bruto sobre ventas (ventas menos costo de bienes vendidos)



Es importante destacar que la norma no menciona en ningún momento al resultado por comercialización, que podría originarse si la empresa vende su producción a un valor menor o mayor que el de un mercado de referencia. Esto se debe a que en la ecuación de producción la venta puede ser valorizada al monto efectivamente transado, quedando así el resultado incluido dentro del de producción.

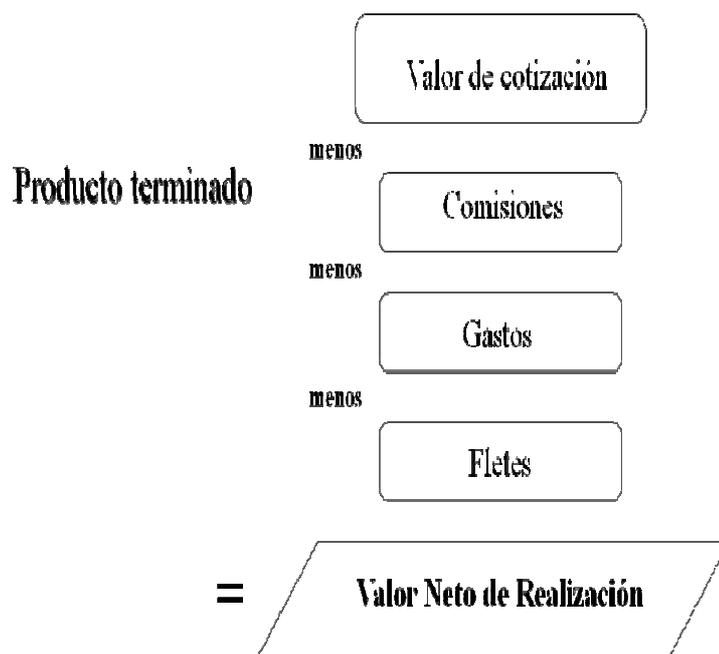
Sin embargo por la comercialización de los bienes la empresa puede obtener un valor adicional al logrado por la acción de producir, y desagregar de esta manera otro componente autónomo del resultado. Es evidente que en la actividad agropecuaria el valor incremental obtenido por sobre el monto del valor de la producción generado en la etapa de distribución o comercialización no representa en principio un importe significativo, toda vez que por tratarse de un mercado en donde los precios son fijados por la concurrencia de un elevado número de oferentes y demandantes, los productores individuales poco pueden incidir sobre el valor final de su producción; pero ello no obsta a que no deba ser considerado por el analista de gestión.

En síntesis, el resultado por transacciones se puede definir como aquel que surge por la diferencia entre el valor neto de las transacciones realizadas con terceros por compras y ventas, con el valor neto del mercado tomado como referencia para los bienes en el momento de ser realizada la operación comercial. Las compras y ventas deben expresarse sumando o restando respectivamente los costos involucrados en las operaciones con la debida desagregación de los componentes financieros implícitos contenidos en las operaciones a plazo, a fines de considerar los valores corrientes.

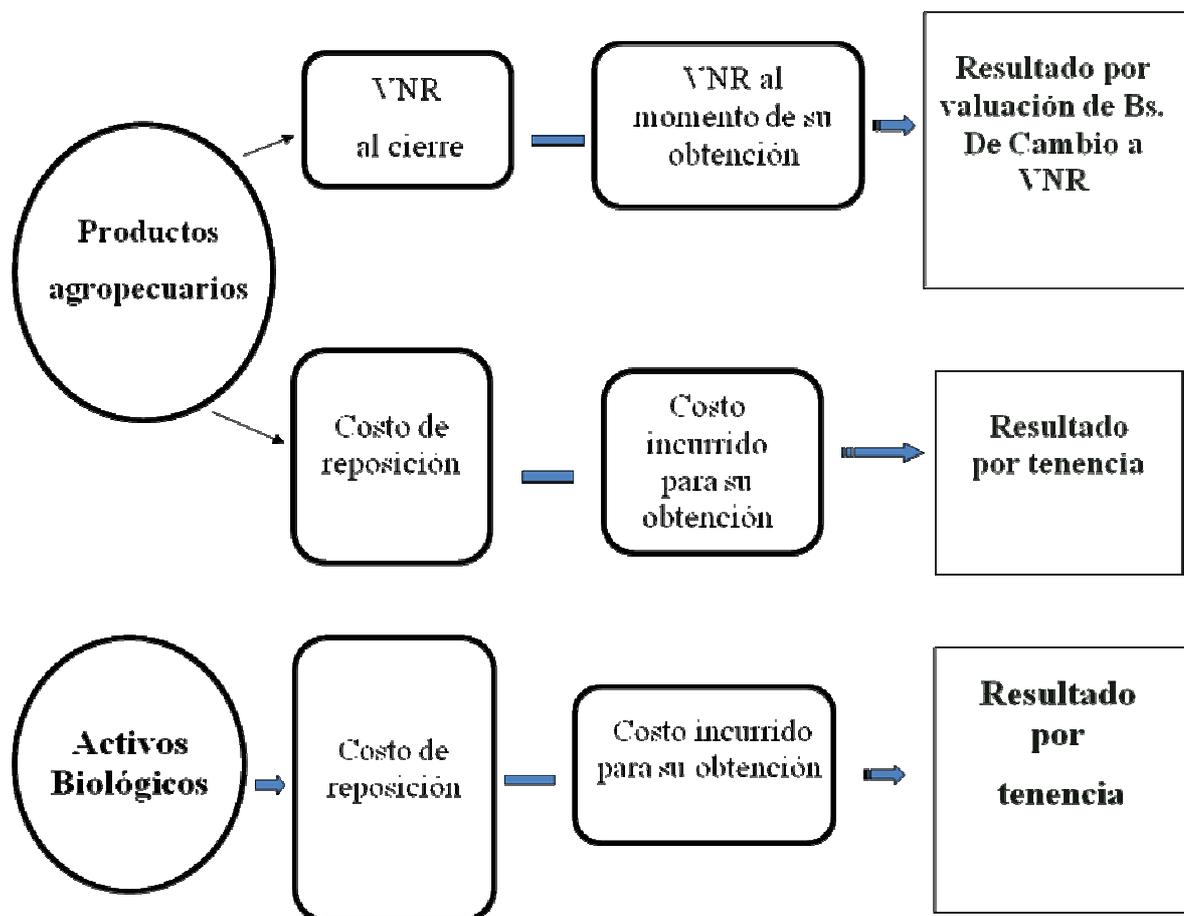
La comparación del precio del mercado de referencia en el momento de la transacción y el precio neto obtenido en la venta o en la compra, medirá la eficiencia que ha tenido el productor en la comercialización de sus productos, dado que este tiene disponible, aunque muchas veces cae cautivo de un solo mercado por falta de escala ni medios necesarios para optar por distintas alternativas de ventas, distintos canales de entrega con variados precios, plazos, condiciones, costos de comercialización, etc.

En el caso de las ventas, si el precio neto obtenido supera al del mercado de referencia, obtendrá una ganancia por transacciones y en caso contrario una pérdida.

- Resultado de la medición de bienes de cambio a valor neto de realización: Se aplica el método establecido en la RT 17.



- Resultados financieros y por tenencia



Si el ente realiza la actividad agropecuaria como principal, deberá exponerse como primer rubro del estado de resultados.

Estado de Resultados

Actividad agropecuaria principal	Actual	Anterior
Resultado de producción según Nota 4		
Ventas		
Costo de ventas valuados a VNR (Anexo 3)		
Ganancia (Pérdida) bruta sobre la comercialización		
Resultados por medición de bienes de cambio a VNR (Nota 5)		
Gastos de comercialización (Anexo 2)		
Gastos de administración (Anexo 2)		
Resultados financieros y por tenencia:		
Generados por activos (Nota 6)		
Ganancia (Pérdida) de la actividad		

Resultado de producción (Nota 4)

Producción agropecuaria	+
Crecimiento vegetativo de los Activos biológicos en producción	+
Costos de producción según Cuadro anexo	-
Resultado de la producción agropecuaria	=

Resultado por medición de los bienes de cambio a VNR (Nota 5)

Valuación al cierre o al momento de la medición	+
Valuación al momento de la cosecha	-
Ganancia o pérdida	=

Resultados financieros y por tenencia Generados por activos (Nota 6)

<u>Activos biológicos</u>
Costos incurridos para su obtención
Menos

Costos de reposición a la fecha de cosecha o del cierre
Resultado por tenencia

<u>Productos Agropecuarios</u>	
En desarrollo	Terminados
Costos incurridos a la fecha	VNR de lo vendido + VNR existencia final
Menos	Menos
Costos de reposición insumos	VNR de cosecha + VNR existencia inicial
Resultado por tenencia	Resultado por tenencia

2.3 Comparación con La NIC 41

De acuerdo a lo descripto por la Fundación IASC, el objetivo de la NIC (Norma Contable Internacional) es prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola.

Propone la utilización del rubro activos biológicos en el cual se incluyen los animales o plantas cuando es probable que generen beneficios futuros y su costo para la empresa puede ser medido en forma confiable.

Los futuros beneficios de los activos biológicos son activados midiendo el significado de los atributos físicos de los activos. La relación entre los atributos físicos y los beneficios económicos futuros de los activos biológicos es medida por hechos físicos (nacimiento de plántulas, estado de crecimiento medido por peso, tamaño, perímetro, etc).

Los cambios en los activos biológicos se deben asignar a las diferencias en los valores de los precios relativos o al cambio físico en los que posee la empresa.

A lo largo del desarrollo del trabajo, y en el proceso de búsqueda de información, puede observar, que antes de la creación de la RT 22, la actividad agropecuaria no contaba con una norma específica, lo que generaba grandes vacíos. Generalmente era cita la NCI 41 como ejemplo de lo que se tenía que hacer para cubrir esos espacios sin respuesta por parte de las normas argentinas.

A partir del año 2005, con la nueva norma, muchos de estos problemas se solucionaron, si bien quedaron aspectos que no fueron resueltos de la mejor forma, y se pueden encontrar diferencias con la NIC 41, tales como las que enuncio a continuación:

- Se incluyen en las NIC el tratamiento a los subsidios otorgados por el Gobierno a la producción agropecuaria, cosa que no sucede en la norma argentina. Al respecto establece que las subvenciones oficiales incondicionales, relacionadas con un activo biológico que se valora según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta, deben ser reconocidas como ingresos cuando, y sólo cuando, tales subvenciones se conviertan en exigibles.

Si la subvención oficial, relacionada con un activo biológico que se valora según su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta está condicionada, lo que incluye las situaciones en las que la subvención exige que la empresa no emprenda determinadas actividades agrícolas, la empresa debe reconocer la subvención oficial cuando, y sólo cuando, se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella.

Este aspecto tiene cierta relevancia, ya que en el contexto de la situación actual de país, existen múltiples proyectos nacionales de otorgamientos de subsidios a quien desarrollen la actividad forestal, como por ejemplo la Ley 25.080 Plan Nacional Forestal, donde entre otros beneficios impositivos, se otorgan subsidios para el costo de implantación, y uno de los requisitos es que los proyectos llevados a la práctica no produzcan un impacto ambiental negativo.

Al mismo tiempo, establece la información que debe presentar al respecto en los estados contables, como ser naturaleza y alcance de las subvenciones oficiales reconocidas en los estados financieros; las condiciones no cumplidas y otras contingencias anexas a las subvenciones oficiales; y los decrementos significativos esperados en el nivel de las subvenciones oficiales.

- Se debe realizar la exposición de mediciones no financieras o estimaciones de las mismas relativas a cantidades físicas de activos biológicos al cierre de los estados contables y de la producción obtenida durante el período contable, tal como se enuncia a continuación:

Si no es objeto de revelación en otra parte, dentro de la información publicada con los estados financieros, la empresa debe describir:

- (a) la naturaleza de sus actividades relativas a cada grupo de activos biológicos; y*
- (b) las valoraciones no financieras, o las estimaciones de las mismas, relativas a las cantidades físicas de:*
 - (i) cada grupo de activos biológicos al final del ejercicio; y*
 - (ii) la producción agrícola del ejercicio.*

- Exposición de las causas por las que no puede medirse en forma confiable y verificable el valor corriente del activo biológico cuando se utiliza como criterio de medición el costo menos depreciaciones acumuladas, detallado todo lo que se enumera a continuación:

Si la empresa valora, al final del ejercicio, los activos biológicos a su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas (véase el párrafo 30), debe revelar en relación con tales activos biológicos:

(a) una descripción de los activos biológicos;

(b) una explicación de la razón por la cual no puede determinarse con fiabilidad el valor razonable;

(c) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable;

(d) el método de depreciación utilizado;

(e) las vidas útiles o los tipos de amortización utilizados; y

(f) el valor bruto en libros y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del ejercicio.

- Exposición de la conciliación entre los saldos iniciales y finales de los activos biológicos del ente, con información diferenciada entre aquellos con medición a valor corriente y aquellos valuados a costo menos depreciaciones.

- Una diferencia que existe con respecto a la clasificación de los bienes, consiste en que las NIC no distingue entre bienes destinados a su venta y bienes destinados a ser utilizados como factor de la producción. Por otro lado, La Resolución Técnica N° 22, en el Punto 8.1 marca las pautas para la exposición de los “Activos biológicos y la producción de los mismos” o sea los Productos agropecuarios.

Esta se debe realizar siguiendo las pautas originariamente marcadas por la RT 9, dividiendo los activos biológicos y los productos agropecuarios en Bienes de Cambio y Bienes de Uso, según la intención futura del ente.

La Norma Internacional de Contabilidad N° 41, Agricultura, no clasifica a los bienes agropecuarios de esta forma, sino considera que los activos biológicos deben presentarse por separado en el cuerpo principal del balance. Esta solución parece más atinada porque su clasificación en Bienes de cambio y Bienes de uso, genera conflictos en muchos casos.

Por último, existe una diferencia conceptual a saber entre ambas normas:

a) La RT utiliza el concepto de “Costo de reposición” para la medición contable de los bienes utilizados como factor de producción para los que existe mercado en su condición actual, en lugar del concepto de “Valor neto de realización” que utiliza la NIC 41 para todos los activos biológicos, con prescindencia de su destino más probable.

b) La NIC 41 no contempla la aplicación del valor límite que establece la RT 17 en la valuación a VNR de bienes destinados a la venta correspondiente a opciones lanzadas o adquiridas sin cotización.

- Existe también una diferencia terminológica. La NIC se refiere a “Valor razonable” como el importe por el cual puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua. Los costos en el punto de venta incluyen las comisiones a los intermediarios y comerciantes, los cargos que correspondan a las agencias reguladoras y a las bolsas o mercados organizados de productos, así como los impuestos y gravámenes que recaigan sobre las transferencias. En los costos en el punto de venta se excluyen los transportes y otros costos necesarios para llevar los activos al mercado.

La NIC 41 exige que los cambios en el valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta, de los activos biológicos, sean incluidos como parte de la ganancia o pérdida neta del periodo en que tales cambios tienen lugar. En la actividad agrícola, el cambio en los atributos físicos de un animal o una planta vivos aumenta o disminuye directamente los beneficios económicos para la entidad. Enrique F. Newton expresa que el VNR resulta de restar del Valor Razonable, establecido por las NIC los costos que generara la comercialización del bien o grupo de bienes. El VNR es más representativo de la riqueza que el Valor Razonable, pero la diferencia entre ambos en muchos casos es insignificante.

- La NIC 41 no establece principios nuevos para los terrenos relacionados con la actividad agrícola. En lugar de ello, la entidad habrá de seguir la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo, o la NIC 40 Propiedades de Inversión, dependiendo de qué norma sea más adecuada según las circunstancias. La NIC 16 exige que los terrenos sean medidos a su costo menos cualquier pérdida acumulada por deterioro en su valor, o al importe revaluado. La NIC 40 exige que los terrenos considerados propiedad de inversión sean medidos a su valor razonable, o al costo menos cualquier pérdida acumulada por deterioro en su valor. Los activos biológicos que están físicamente adheridos al terreno (por ejemplo, los árboles en una plantación forestal) se

miden, separados del terreno, a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta.

CAPITULO III

NORMAS LEGALES REGULATORIAS

3.1 Marco Regulatorio

Leyes Nacionales referidas a Explotación Forestal. (1948- 2001)

Marco legal	Fecha	Objetivo
Ley nacional 13.273	16/09/1948	Defensa de la riqueza forestal
Ley nacional 24.857	06/08/1997	Estabilidad fiscal para la actividad forestal
Ley nacional 25.080	16/12/1998	Ley de inversiones para bosques cultivados
Ley nacional 25.509	14/11/2001	Créase el derecho real de superficie forestal, constituido a favor de terceros, por los titulares de dominio o condominio sobre un inmueble susceptible de forestación o silvicultura

Fuente: Guillermo Cavagnaro Forestación: Introducción a un estudio comparativo entre experiencias de Argentina y Uruguay. Facultad de Agronomía, UBA.

3.1.1 Ley 13273

La Ley 13.273, creada en 1948, “Ley de defensa de la Riqueza forestal”, fue una de las primeras leyes creada para la defensa, mejoramiento y ampliación de los bosques, ya que con anterioridad a esta, existía la ley Nacional de tierras fiscales (Ley N° 4.167 de 1903), que contemplaba dos artículos acerca de la protección de bosques.

Sin embargo, estos resultaron insuficientes, ya que los mismos regulaban a los bosques en tierras fiscales, en consecuencia sólo los territorios nacionales y las tierras pertenecientes al fisco podrían encuadrarse entre los artículos descriptos. Con la creación de la posterior ley, se

incluye también los bosques y tierras forestales que se hallen ubicados en jurisdicción federal; los de propiedad privada o pública ubicados en las provincias adheridas al régimen.

La ley 13.273, define a los bosques como:

Toda formación leñosa, natural o artificial, que por su contenido o función sea declarada en los reglamentos respectivos como sujeta al régimen de la presente ley.

Entiéndase por tierra forestal, a los mismos fines, aquella que por sus condiciones naturales, ubicación o constitución, clima, topografía, calidad y conveniencias económicas, sea inadecuada para cultivos agrícolas o pastoreo y susceptible, en cambio, de forestación, y también aquellas necesarias para el cumplimiento de la presente ley

Si tomamos lo que dice la norma, respecto a la forestación, una definición sencilla sería “Poblar un terreno con plantas forestales” ya sea a través de la explotación de un bosque cultivado, o la reforestación de un bosque nativo, definidos ambos tipos a los inicios del trabajo.

La actividad forestal no sólo corresponde a un mero poblamiento o repoblamiento de especies vegetales aptas para su explotación, sino que también se debe analizar en qué medida estas especies introducen cambios ambientales, por un lado, y si esta actividad genera demanda de empleos, provocando un dinamismo laboral y/o económico local. Tal como expresa Guillermo Cavagnaro (2006) “La forestación va mucho más allá que una simple actividad económica”. Es por ello que es necesaria abarcar sus múltiples perspectivas, para poder ver los efectos que ella produce tanto en el territorio, como en la sociedad local.

Es por esto que es vital la intervención del Estado, para que regule la actividad y trate de minimizar todos los impactos negativos y fomentar políticas de inversión y cuidado ambiental. Para dicho fin, la ley establece que las provincias que se incorporen al régimen tendrán ciertos beneficios, como participación en la ayuda federal, afectada a obras de forestación y reforestación; Régimen del crédito agrario hipotecario o especial para trabajos de forestación y reforestación en bosques de propiedad provincial o comunal.

A su vez, implica las siguientes obligaciones: creación de un organismo provincial encargado de la aplicación de la ley; creación de un fondo provincial de bosques, en base a los impuestos que graven los frutos y productos forestales naturales y otros provenientes del presupuesto general de la provincia; hacer extensivo a la jurisdicción provincial el régimen forestal federal y administrar sus bosques con sujeción al mismo; conceder las exenciones impositivas previstas en los Artículos 40 y 41; coordinar las funciones y servicios de los

organismos provinciales y comunales; coordinar con la autoridad forestal federal los planes de forestación y reforestación y la explotación de los bosques fiscales, provinciales o comunales.

En definitiva, la ley en general se ocupa de prescribir una regulación que asegure la conservación de los bosques, prohibiendo la devastación de ellos, la utilización irracional de productos forestales, disponiendo que no podrán iniciarse trabajos de explotación en los bosques naturales sin la conformidad de la autoridad forestal competente.

3.1.1 Ley 24.857

La ley 24.857, que promueve la estabilidad fiscal para la actividad forestal, será analizada más adelante en el capítulo IV Aspectos Fiscales.

3.1.1 Ley 25080

La ley 25.080 de promoción de las inversiones forestales fue creada para incentivar la actividad, atrayendo inversores nacionales y extranjeros.

Esta ley abarca a la instalación de nuevos proyectos forestoindustriales y las ampliaciones de los existentes, siempre y cuando se aumente la oferta maderera a través de la implantación de nuevos bosques. Dichos beneficios deberán guardar relación con las inversiones efectivamente realizadas en la implantación. El componente industrial recibirá, a partir de su entrada en producción, una proporción de los beneficios de la ley, equivalente al porcentaje de abastecimiento de madera que se logrará con la producción media anual de la forestación que incluya el proyecto.

Prevé el otorgamiento de ventajas impositivas y económicas para la concreción de proyectos forestales que no produzcan un impacto ambiental. Los beneficios impositivos serán analizados junto con la anterior ley mencionada. Con respecto a los beneficios económicos, se subsidia el costo de implantación mediante un apoyo económico no reintegrable.

Pueden ser beneficiarios tanto personas físicas como personas jurídicas. Entre las personas jurídicas podemos incluir:

- Publicas
- Privadas

- Representantes o partícipes de emprendimientos económicos organizados bajo formas no societarias (Fideicomisos, UTE, Contrato de colaboración empresarial)

De acuerdo a lo descripto por la norma y en función a lo analizado en el proceso productivo, se puede decir que abarca a toda la cadena de producción, es decir, desde su implantación, hasta la cosecha, incluyendo todos los procesos intermedios.

Con respecto al impacto ambiental, establece que los bosques deberán desarrollarse mediante el uso de prácticas enmarcadas en criterios de sustentabilidad de los recursos naturales renovables. Deberá incluir un estudio de impacto ambiental y adoptar medidas adecuadas que aseguren la máxima protección forestal. Con respecto a esto último, la normativa que rige en materia de explotación de recursos naturales implica la interpretación de una serie de principios rectores del derecho ambiental y una noción amplia de desarrollo sustentable. El principio precautorio que rige en el derecho ambiental indica que se deben adoptar todas las medidas necesarias para evitar daños al ambiente. Y con respecto al desarrollo sustentable, postula que la utilización y explotación de los recursos por las presentes generaciones para satisfacer sus necesidades no debe ser tal que impida la misma posibilidad a las generaciones futuras.

Un plan de forestación que cumpla con ciertas características de sostenibilidad, le permitiría al ente obtener el denominado ecocertificado, como prueba válida de sus prácticas respetuosas del ambiente. Un factor que contribuye a esto, es lo que se llama “Contribución a la fijación de Carbono”, es decir, en aquellos lugares donde antes eran terrenos desolados, la instalación de bosques implantados, contribuye a tomar el dióxido de carbono de la atmósfera y transformarlo en Biomasa.

Un hecho trascendente de esta ley es que posibilita la constitución de fondos fiduciarios de inversión directa y obtención de recursos financieros internacionales mediante el sistema de bonos de carbono (sumideros de carbón atmosférico). (Ámbito Financiero, 2001)

3.1.1 Ley 25509

La Ley nacional 25.509 crea el derecho real de superficie forestal, constituido a favor de terceros, por los titulares de dominio o condominio sobre un inmueble susceptible de

forestación o silvicultura, de conformidad al régimen previsto en la Ley de Inversiones para Bosques Cultivados.

Según la doctrina, esto apunta a lograr una óptima utilización de los inmuebles destinados a la actividad forestal y en especial a facilitar las operaciones de financiamiento que requieren estos emprendimientos, dado el tiempo que debe transcurrir para que de sus frutos.

La ley establece que el derecho real de superficie forestal es un derecho real autónomo sobre cosa propia temporario, que otorga el uso, goce y disposición jurídica de la superficie de un inmueble ajeno con la facultad de realizar forestación o silvicultura y hacer propio lo plantado o adquirir la propiedad de plantaciones ya existentes, pudiendo gravarla con derecho real de garantía.

En otras palabras, eso significa que el derecho real de superficie recae sobre la plantación realizada por el propietario o directamente por el tercero beneficiario, pero no sobre el inmueble de propiedad del titular original, cuyo dominio y posesión permanecen en cabeza del mismo, sin que medie transmisión alguna a favor del tercero o superficiario.

Este nuevo tipo de derecho real tiene otro tipo de beneficios para la actividad forestal. Por un lado, el plantador puede gravar sus plantaciones sin tener que recurrir a escrituras públicas con altos costos, haciendo más fluido el financiamiento de estos emprendimientos. Esto generó un mejor aprovechamiento de las tierras, ya que aquellas que se encontraban en estado improductivo, hoy se han valorizado, tanto en su precio como en la renta. Por otro lado, le otorga al forestador seguridad jurídica sobre el producido de su trabajo, ya que si no estaría realizando la plantación sobre un mueble ajeno, con el riesgo que eso implica a largo plazo de poder ver fructificar su inversión, generada por la venta del producto.

CAPITULO IV
ASPECTOS FISCALES

4.1 Impuestos aplicables

El impuesto es la prestación pecuniaria exigida a los individuos destinadas a cubrir los gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada.

Los impuestos que afectarán a la actividad son:

Impuesto al Valor Agregado (IVA): Es un impuesto de tipo Ordinario, Real e Indirecto. Este impuesto grava todas las ventas de cosas muebles realizadas en el país. Son sujetos pasivos del impuesto aquellas personas que realicen estas ventas de manera habitual. Se perfecciona, en el caso de las ventas en el momento de entrega del bien, emisión de factura o acto equivalente. En el caso de la actividad forestal, el hecho imponible se perfeccionará dependiendo de lo siguiente:

- Si en la comercialización de productos primarios, como en este caso, se realice mediante operaciones en las que se fija precio con posterioridad a la entrega del producto, el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que proceda a la determinación de dicho precio.

- Cuando estos mismos bienes, se comercialicen mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones, servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, los hechos imponibles se perfeccionarán en el momento en que se produzca dicha entrega.

Se aplica la alícuota general del 21%.

Impuesto a las ganancias: Este gravamen que se aplica sobre los beneficios obtenidos durante el año y una vez finalizado éste. La tasa varía en función de la forma jurídica adoptada para llevar a cabo el negocio. De esta forma, a las sociedades en general se les aplica

actualmente una tasa del 35% de impuesto sobre sus beneficios “impositivos”, con prescindencia del origen de su capital (local ó extranjero).

Por la actividad y la forma en que se estructura esta, una definición de renta, realizada por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal que abarca a las personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes sería: Rendimientos, enriquecimientos y rentas susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente y su habilitación originados por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores.

Impuesto inmobiliario: Todos los dueños de propiedades situadas en la provincia, deberán pagar anualmente este impuesto, en función de las alícuotas y mínimos establecidos por la ley impositiva de cada provincia.

El monto imponible está constituido por la valuación fiscal de cada inmueble multiplicada por los coeficientes anuales de actualización que fije el Poder Ejecutivo dentro de los índices que establezca una ley especial.

Existen diferentes escalas de valuaciones de inmuebles y de alícuotas en función que los terrenos sean urbanos o rurales y de que se considere o no la incorporación de mejoras. La exención de este impuesto se concede a los inmuebles que pertenecen a determinadas personas o según el destino que se otorgue a la unidad.

Impuesto a los sellos: Grava todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Provincia, concentrados en instrumentos públicos o privados. En el Código Fiscal de la Provincia se detallan los actos, contratos y operaciones sujetos al pago de este impuesto, así como los que se encuentran exentos. La base imponible se determina en función del tipo de acto, contrato u operación realizada.

Ingresos brutos: Este impuesto se aplica a nivel provincial, en consecuencia, cada una de ellas tendrá sus alícuotas y procedimientos y dictara su propio código fiscal, donde se establece a nivel macro las condiciones de los impuestos y la ley tarifaria, que a nivel micro, donde se establecen las alícuotas, exenciones, es decir, toma los aspectos del código fiscal y los regula.

Dicho gravamen recae sobre todos los ingresos devengados del contribuyente, siendo el hecho imponible todo desarrollo en forma habitual de cualquier actividad a título oneroso que se desarrolle en el territorio delimitado.

Existen tres categorías de contribuyentes, el contribuyente local, que realiza una determinada actividad en el territorio de una provincia, el contribuyente local régimen simplificado, que posee las mismas características que el anterior, pero cumple ciertos requisitos que lo habilitan a adherirse a un régimen similar al monotributo, y el contribuyente adherido al régimen de Convenio multilateral, es decir, cuando realiza la actividad en más de una provincia y por lo tanto el impuesto recaudado debe ser distribuido entre todas las provincias que interviene.

Para los contribuyentes de convenio multilateral existe un régimen especial para la actividad forestal, incluida en el artículo 13 de la norma, la cual establece que cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible bajo el régimen general.

En el caso de adquisición directa a los productores, acopiadores o intermediarios de quebracho por los respectivos industriales y otros responsables del desmonte, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora un importe igual al respectivo valor de adquisición de dicha materia prima. La diferencia entre el ingreso bruto total y el referido importe será distribuido entre las distintas jurisdicciones en que se desarrollen las posteriores etapas de la actividad, conforme al régimen general.

En el caso de la mera compra, cualquiera fuera la forma en que se realice, de los restantes productos forestales, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que ésta no grave la actividad del productor, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el cincuenta por ciento (50%) del precio oficial corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85 %) del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total

del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos conforme al régimen general.

4.2 Exenciones y Beneficios Fiscales

Tal como se mencionó en el capítulo anterior, la actividad forestal tiene a través de sus distintas normas regulatorias distintos tipos de beneficios fiscales.

Para establecer cuales serán estas desgravaciones, o periodos de gracia impositivos, se debe recurrir a las dos leyes ya conocidas.

La ley 24.857, establece la estabilidad fiscal para los bosques nativos, por el transcurso de 33 años, a partir de la presentación del estudio de la factibilidad del proyecto.

Para su definición se va a tomar los siguientes conceptos:

- Actividad forestal: al conjunto de operaciones dirigidas a la implantación, restauración, cuidado, manejo, protección o enriquecimiento de bosques naturales o cultivados en terrenos de aptitud forestal.
- Manejo sustentable del bosque natural: a la utilización controlada del recurso forestal para producir beneficios madereros y no madereros a perpetuidad, con los objetivos básicos del mantenimiento permanente de la cobertura forestal y la reserva de superficies destinadas a la protección de la biodiversidad y otros objetivos ecológicos y ambientales;
- Aprovechamiento de bosques cultivados: el conjunto de operaciones de cosecha, totales o parciales de madera u otros productos de los bosques cultivados;
- Comercialización: a la comercialización de productos madereros y no madereros de origen forestal, ya sea de bosques naturales o implantados.

Los beneficios que gozara serán los siguientes:

- El titular del proyecto no puede ver incrementada su carga tributaria total existente al momento de la presentación del estudio de factibilidad, por el aumento de impuestos y tasas o por la creación de otros nuevos.
- Esta protección alcanza tanto a los tributos nacionales, provinciales como municipales. Adicionalmente, esta ley prescribe un ejercicio fiscal plurianual a los efectos de la determinación del Impuesto a las Ganancias, que finaliza junto con el ciclo productivo de la actividad, evitando de esta forma la prescripción de los quebrantos generados en los primeros años.

Sin embargo, no gozaran de beneficios con respecto al impuesto al valor agregado, a los recursos de la seguridad social y a los tributos aduaneros, siendo de aplicación el régimen general.

El incumplimiento de los proyectos realizados al amparo de dicha ley, dará lugar al decaimiento de la estabilidad fiscal, y del tratamiento a que se refiere el artículo 6 de la presente ley, sin perjuicio del reintegro de los tributos dejados de abonar, con más los intereses respectivos, con motivo de los aumentos en la carga tributaria total producidos con posterioridad al otorgamiento de la estabilidad fiscal y de la aplicación de las disposiciones de las leyes 11.683 (texto ordenado en 1986) y 23.771 y modificatorias.

La Ley 25.080 establece los beneficios fiscales para bosques implantados. En esta se otorga estabilidad fiscal durante 30 años a las empresas que dispongan de un proyecto forestal o forestal - industrial aprobado. Pudiendo extenderse hasta 50 años. Cuando estable el concepto de estabilidad fiscal se refiere en la ley a:

no podrán ver incrementada la carga tributaria total, determinada al momento de la presentación, como consecuencia de aumentos en los impuestos y tasas, cualquiera fuera su denominación en el ámbito nacional y en los ámbitos provinciales y municipales, o la creación de otras nuevas que los alcancen como sujetos de derecho de los mismos.

Entre los beneficios que recibe se pueden enumerar los siguientes:

- Se posibilita el avalúo del crecimiento anual, sin incidencia tributaria.
- Amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias: Se podrá optar por un régimen especial de amortización:
 - a) Las inversiones en obras civiles, construcciones y el equipamiento correspondiente a las mismas, para proporcionar la infraestructura necesaria para la operación, se podrán amortizar de la siguiente manera: sesenta por ciento (60 %) del monto total de la unidad de infraestructura en el ejercicio fiscal en el que se produzca la habilitación respectiva, y el cuarenta por ciento (40 %) restante en partes iguales en los dos (2) años siguientes.
 - b) Las inversiones que se realicen en adquisición de maquinarias, equipos, unidades de transporte e instalaciones no comprendidas en el apartado anterior, se podrán amortizar un tercio por año a partir de la puesta en funcionamiento.
- El régimen general de amortización establecido en la ley de Impuesto a las ganancias, es decir, que se admitirá deducir el 2 % anual sobre el costo del edificio o construcción, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos, teniendo en cuenta la relación

existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según el justiprecio que se practique al efecto, hasta agotar dicho costo o valor.

La misma deberá practicarse desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal o calendario en el cual se hubiera producido la afectación del bien, hasta el trimestre en que se agote el valor de los bienes, o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que los bienes se enajenen, o desafecten de la actividad o inversión. El importe resultante se actualizará si la adquisición o inversión es anterior al 1 de abril de 1992.

Cualquiera sea la forma adoptada no podrá superar en cada ejercicio fiscal, el importe de la utilidad imponible generada por el desarrollo de actividades forestales, determinada con anterioridad a la detracción de la pertinente amortización, y de corresponder, una vez computados los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores. El excedente no computado en el respectivo ejercicio fiscal podrá imputarse a los ejercicios siguientes, considerando para cada uno de ellos el límite mencionado precedentemente. En ningún caso, el plazo durante el cual en definitiva se compute la amortización impositiva de los bienes en cuestión podrá exceder el término de sus respectivas vidas útiles.

- Para los titulares de plantaciones forestales en pie existe un beneficio adicional, ya que estarán exentas de todo impuesto patrimonial vigente o a crearse que grave a los activos o patrimonios afectados a los emprendimientos forestales.
- Se encuentra alcanzado bajo el régimen general, al igual que en la ley anterior para los bosques nativos, pero se establece la devolución anticipada del IVA (impuesto al valor agregado) por la compra o importación definitiva de bienes, locaciones, o prestaciones de servicios, destinados efectivamente a la inversión forestal del proyecto.
- Desgravación en el Impuesto a las Ganancia Mínima Presunta.
- Se eliminan las tasas e impuestos provinciales y municipales que aún subsisten y se exime del impuesto inmobiliario por el doble de la superficie forestada.
- Para los actos de constitución, modificaciones de estatutos, y todo aquello relacionado con la sociedad que implique la firma de un instrumento, estarán exentos de todo impuesto nacional que grave estos actos, incluido el impuesto de sellos, tanto para el otorgante como para el receptor.
- Exenciones provinciales.

SINTESIS

En el mundo podemos encontrar bosques nativos o espontáneos, siendo estos la principal fuente de abastecimiento de madera del mundo y bosques cultivados.

Según informes de la FAO la superficie mundial de bosques nativos es de 3.400 millones de hectáreas. Por otra parte, la superficie de bosques implantados se estima que abarca 200 millones de hectáreas.

A causa de la deforestación, la pérdida neta de superficie forestal mundial es elevada, alcanzando lo equivalente al 0,18% de la superficie de bosques del planeta. Esto sumado a las restricciones ambientales que presentan los países desarrollados hace que la tendencia sea asegurar el incremento de las necesidades de abastecimiento mediante bosques implantados.

En la Argentina La actividad forestal cuenta con siete Regiones Agroecológicas aptas para la forestación. Cada una de estas zonas geográficas cuenta con distintas condiciones climáticas y topografía, lo que hace más propicio la plantación de distintas especies en cada una de ellas.

El proceso de producción de estos bosques implantados, se prolonga a través del tiempo, abarcando distintas tareas, que van desde la plantación, control y prevención de incendios, control de plagas, podas, control de rebrotes, raleo, hasta la tala final.

Todas estas tareas generan costos, tanto de manos de obra, como insumos o incluso de contratación del servicio, que se van acumulando y serán cubiertos luego con la venta de la producción.

Durante este proceso, se pueden obtener productos intermedios a lo largo de los años hasta llegar al producto final. Estos tienen distintos usos y se comercializan en distintas industrias y/o sectores.

Todo esto, debe ser reflejado en la información contable. Para esto, existe la Resolución Técnica Nro. 22, que detalla cómo debe ser la valuación y exposición en los Estados Contables de los entes que se dediquen a esta actividad. Esta información sirve para la confección de informes externos y no para la toma de decisiones.

Dicha norma, divide a los bienes, según se trate de bienes destinados a la venta, es decir, bienes de cambio, o bienes utilizados como factor de producción, en este caso, bienes de uso. En el caso que estamos tratando, la actividad forestal, se aplica el primer tipo. Una vez hecha esta distinción, considera distintos criterios para aquellos que posean un mercado activo en su condición actual, y para aquellos que no lo posean, y en función a esto, establece distintos criterios de valuación.

Con respecto a la exposición, debe diferenciarse según sean bienes terminados, o en producción, en el Estado de Situación Patrimonial. Y en cuanto a los costos de producción, establece también distintos criterios según de que se trate.

Una posible comparación con esta norma, es la Norma Contable Internacional Nro. 41, que desarrolla el mismo tema. En esta se pueden encontrar tanto similitudes como diferencias en los procedimientos de valuación, y también discrepancias terminológicas.

Con respecto a la normativa vigente, existen diversas leyes aplicables, que varía en sus fines, ya que algunas tienden a estimular la inversión en proyectos de bosques implantados, y otros tienden a proteger los bosques nativos y evitar impactos ambientales. Esto será realizado a través de beneficios fiscales y subsidios a quienes cumplan con la normativa.

Por último, y en relación a lo dicho anteriormente, la actividad se encuentra alcanzada tanto por impuestos nacionales, como provinciales y municipales, excepto para aquellos casos en los que se encuentre dentro del marco de los beneficios fiscales, donde se encontrará exento de ciertos tributos y congeladas las alícuotas.

CONCLUSIONES

Durante todo el recorrido de este trabajo, desde la búsqueda de información, hasta la finalización del mismo, debo decir que uno de los principales limitantes que encontré fue la dificultad para obtener información. Esta poca relevancia que parece tener la actividad, en lo que respecta al área contable, se puede decir que va de la mano con la falta de importancia que posee la actividad en sí en nuestro país, ya que se encuentra por debajo de sus posibles niveles de explotación. En consecuencia de esta falta de interés por parte de los profesionales, el graduado sale al mercado laboral sin ningún conocimiento en la especialidad. Si esto es grave en la ciudad de Mendoza, se intensifica en el resto de las provincias ya que la proporción de empresas agropecuarias, y la actividad forestal en sí, es mayor.

En consecuencia de esto, se puede evidenciar un intento de impulso a través de las leyes de promoción, ante una demanda mundial en ascenso y un país que se encuentra en condiciones de crecer en la rama. Por otro lado, además de las implicancias económicas, es una actividad que contribuye al medioambiente a través de la transformación del dióxido de carbono, disminuyendo así el tan conocido Efecto Invernadero.

En lo que respecta a la información contable, creo que una de las causas por la que no se investiga mucho en el tema es por la dificultad que la actividad posee, y ligado a esto, la falta de certeza e incertidumbre para poder valorar los bienes correctamente.

Si bien antes de la creación de la Resolución Técnica Nro. 22, en el año 2005 los vacíos que dejaban las normas eran muy grandes, siendo aun mas difícil que la actualidad la aplicación de un método, aun hoy la norma planteada posee ciertas deficiencias, que siguen generando polémica entre la doctrina.

El principal eje de la discusión, es el reconocimiento de este crecimiento Autogenerado, ya que la norma considera que este no es aplicable a los primeros estadios de la producción, utilizando así valores de entrada para su valuación, mientras que los profesionales del ambiente, adhieren en su mayoría en que esto no es correcto, ya que no se está reflejando el esfuerzo de la producción, que genera un valor adicional. Al respecto considero que el crecimiento biológico, definido como el incremento de valor por cambios

cuantitativos y cualitativos, es el hecho generador de resultados y cuando su medición sea probable, objetiva y verificable y se evalúen los riesgos inherentes a dichos hechos debe reconocerse contablemente con el fin de reflejar el valor real de los activos específicos y los ingresos devengados por los mismos

Otro de los temas que trae controversias es la exposición en los Estados Contables, ya que no plantea la norma un rubro específico para los bienes de la actividad agropecuaria, debiendo encuadrarse si o si dentro de los rubros tradicionales, es decir, bienes de uso o bienes de cambio. Me parece que no es un tema que merezca demasiados comentarios al respecto, ya que más allá de la forma de exposición la información es la misma, no creo que esto vaya a modificar las decisiones que se tomen con dicha información.

Para terminar, podemos decir, que si bien hay muchas zonas grises sin resolver, se ha logrado un gran avance con la RT 22, siendo más equivalente a la NCI 41, de igual ámbito de aplicación, cosa que antes no sucedía.

BIBLIOGRAFÍA

CALVO A. C., “Actividad agropecuaria: presentación de la información contable” en XXVI Jornadas Universitarias de Contabilidad, Buenos Aires, 5, 6 y 7 de Octubre de 2005. 16 Pag.

CHILKOWSKI O. D., Conceptualización teórica y práctica elemental. (Ed. Avance, 2002)
Normas Profesionales Argentinas (CECyT)

CAVAGNARO G., Forestación: Introducción a un estudio comparativo entre experiencias de Argentina y Uruguay. (Facultad de Agronomía, Universidad de Buenos Aires, Noviembre 2007)

Comisión de Terminología del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (Material Costos y Contabilidad de Gestión 2009)

Evaluación de los Recursos Forestales Mundiales 2005. (FAO, 2005)

<http://cfired.org.ar> Consulta 15-11-2010

<http://normasinternacionalesdecontabilidad.es> Consulta 25-03-2011

NASTASI A. “Claves para costos” (Editorial La Ley, 2001)

NEWTON, Enrique F. Cuestiones Contables Fundamentales (Bs.As, La Ley, 2005), 784 Pág.

PAILLET, Eduardo y RANALLI, María Laura. “El impacto de la R.T 22” en Revista Universo Económico, N° 79, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Abril de 2006. 44/78 Pág.

PAILLET E., RANALLI M.L., “Las actividades agropecuarias y los profesionales, El impacto de la RT 22” (Revista Universo Económico, Abril 2006)

RUDI, Enrique Roberto. Aspectos fundamentales y particulares de la R.T 22 Jornadas Agropecuarias (Santa Fe, 2005)

RUDI E. R., La resolución técnica 22: Actividad Agropecuaria y la contabilidad de gestión, (Universidad Tecnológica Nacional - Unidad Académica Reconquista, 2005)

FACPCE Resoluciones Técnicas 4 a 27 (Buenos Aires, Errepar 2010) 400 Pág.

VAZ TORRES E., PEREZ RUIZ J. y RETEGUI A., “La estabilidad fiscal para emprendimientos forestales”. Ámbito Financiero (Abril 2001)