



# XVIII JORNADAS NACIONALES DE LA EMPRESA AGROPECUARIA

## TANDIL TE ESPERA 24 Y 25 DE OCTUBRE DE 2019

**INFORMES:**

C.P.C.E.P.B.A. Delegación Tandil  
Sarmiento 308  
Tel. (0249) 4422438 / 4448231  
dlgtandil@cpba.com.ar  
www.jornadasagroptandil.com.ar

*Ciencias Económicas*  
CONSEJO | TANDIL | BUENOS AIRES

**FCE** UNICEN  
**ECONOMICAS**

Desde 1983 compartiendo experiencias y desafíos profesionales

**XVIII JORNADAS NACIONALES DE LA EMPRESA AGROPECUARIA**

**Tema:**

**Particularidades de aplicación en actividades específicas**

**“Aplicación de las normas contables vigentes en la viticultura de Salta”**

**Autor: Carlos Darío Torres**

**Tandil, 24 y 25 de Octubre de 2019**

# APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES VIGENTES EN LA VITICULTURA DE SALTA

## INDICE

Introducción

Los viñedos en Argentina

Factores de la Producción

Particularidades de la Viticultura en Salta

Los Viñedos

El Ciclo Productivo

Tratamiento Contable

Las Plantas Productoras

Producto Agropecuario

# **APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES VIGENTES EN LA VITICULTURA DE SALTA**

## **RESUMEN**

La viticultura en Salta, constituye una importante actividad productiva. Sus características particulares la convierten en muy atractiva para su análisis pues el producto agropecuario que se obtiene se convierte, en una gran proporción, en la materia prima esencial de una producción industrial que se desarrolla en las bodegas: la producción de vinos.

Por las características de las mismas, requiere un exhaustivo análisis para entender su proceso y, en función de ello, definir la aplicación de las normas contables profesionales vigentes en materia contable.

Las normas contables existen y son acordes para la medición de los rubros patrimoniales propios de la actividad, la determinación de los resultados y la exposición de la información contable, pero requieren de un conocimiento previo de la actividad y sus particularidades a los fines de determinar correctamente los criterios a utilizar al respecto.

Este trabajo tiene como objetivo mostrar características propias de la actividad vitícola en la Provincia de Salta y las posibilidades concretas de aplicar los normas contables vigentes en la materia.

## INTRODUCCION

La Viticultura es una de las principales actividades de la Provincia de Salta, con más de tres mil hectáreas cultivadas de vid.

La región, conocida como los Valles Calchaquíes, es reconocida tanto en la República Argentina como a nivel internacional por los vinos de altura de alta calidad que produce. Pero, a nivel local, la actividad se destaca por ser uno de los motores que genera fuentes de trabajo, permitir el crecimiento de economías familiares y ser un complemento en la promoción del turismo.

Ahora bien, ¿qué es la viticultura?

Por tratarse la Viticultura una actividad agropecuaria (específicamente frutícola) produce bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y de la naturaleza, donde esta última por medio de la transformación biológica es la principal generadora de incrementos de valor en los activos biológicos.

La viticultura, del latín *vitis* que significa vid, es el conjunto de prácticas y técnicas agronómicas que se aplican al cultivo de la vid. En sí es el cultivo del fruto: la uva<sup>1</sup>.

### Viticultura Argentina. Un poco de historia

La historia de la Vitivinicultura Argentina se remonta a la época de la colonización, ya que el cultivo de la vid estaba estrechamente relacionado con las prácticas agrícolas de los colonos españoles.

Las primeras especies *Vitis* vinífera llegaron a mediados del Siglo XVI al Cuzco (Perú), de allí pasaron a Chile y a partir de 1551 fueron introducidas en la Argentina, propagándose por el centro, oeste y noroeste del país.

Su cultivo se vio fomentado por el consumo de vino y pasas, como alimento calórico, por parte de los soldados, y también porque los sacerdotes católicos misioneros implantaron viñedos, con el fin de contar con el vino, que indispensablemente requerían para celebrar la Santa Misa.

En las Provincias de Mendoza y San Juan se implantaron los primeros viñedos entre 1569 y 1589, lo que dio lugar, con el transcurso del tiempo, al desarrollo de una gran industria. Favorecida por óptimas condiciones climáticas y de suelo, la vitivinicultura manifestó un amplio y acelerado desarrollo, principalmente en las provincias andinas.

La producción de la vid en Salta se inicia gracias al conquistador Francisco de Aguirre quién trajo las primeras cepas desde Chile allá por el año 1556 a Cafayate, y fue el Padre Juan de Cedrón quién plantó en estos valles las primeras cepas para elaborar vino de

---

<sup>1</sup> *Diccionario Enciclopédico Estudiantil Océano, Mentor Color. Océano Grupo Editorial S.A. 1998. Pág. 984.*

misa. Desde entonces los valles Calchaquíes cobijaron en sus paisajes, bodegas y viñedos, que crearon con mucho esfuerzo el prestigio del vino salteño.<sup>2</sup>

## Los viñedos en la Argentina

Las variedades pueden clasificarse por distintos factores. Uno de ellos es el destino de sus productos.<sup>3</sup> Así, encontramos:

- Uvas para mesa.
- Uvas para pasas, pudiendo ser de tipo mixto: pasificación - uva para mesa.
- Uvas para vino o mosto.

La superficie cultivada actual del viñedo en República Argentina es de aproximadamente 230 mil hectáreas, que se distribuyen en alrededor de 1000 Bodegas Elaboradoras ubicadas principalmente en la región andina, extendiéndose desde Jujuy a Neuquén.

En el país, se observó un predominio de variedades de vinificar que representan el 93 % del total implantado, en tanto que las variedades de mesa y aptas para pasas constituyeron el 7 % de la superficie restante.

Las variedades tintas representan el 53% del total, las blancas representan el 21 % del total y las rosadas el 26 %.

En las variedades tintas de vinificar se destacan la variedad Malbec, le siguen en importancia la variedad Bonarda, Cabernet Sauvignon y Syrah, entre otras. En las variedades rosadas se pueden mencionar Cereza, Criolla Grande y Moscatel Rosado. En las blancas la mayor superficie corresponde a la variedad Pedro Giménez, Torrontés Riojano, Chardonnay, Sauvignon Blanc, Semillón, Viognier y Moscatel de Alejandría, entre otras variedades. De la superficie plantada con uvas de vinificar en el país dos tercios corresponden a variedades de alta calidad enológica.

En el caso de las empresas dedicadas a la viticultura en Salta, destinan el 99 % de su producción a la elaboración de vino.

## Factores de la producción vitícola

La producción vitícola es una actividad económica ejercida por los viticultores, con el objetivo de producir de manera rentable uvas que, transformada en vino o consumida en estado fresco permita satisfacer la demanda de los consumidores.

Esta actividad está sometida a una serie de condicionantes:

- De orden geográfico: el suelo y el clima del viñedo están determinados por la localización de la explotación. La elección de un terruño favorable mejorará la calidad de la producción siempre y cuando se combine con buenas técnicas culturales y tecnológicas por parte del viticultor;

---

<sup>2</sup> Museo de la Vid y el Vino. Cafayate, Salta. Contenido: Historia, programas multimedia y presentaciones audiovisuales.

<sup>3</sup> HIDALGO, Luis. Tratado de Viticultura general. Madrid. Ediciones Mundi-Presa 1993. Pág. 247.

- De orden económico: la rentabilidad de la actividad vitícola es otra inquietud del viticultor con el fin de obtener la remuneración del trabajo y del capital; la elección de las técnicas vitícolas a aplicar depende cada vez más de sus costos, lo que lleva a los viticultores a mecanizar al máximo y reducir sus tiempos de trabajo; y
- De orden reglamentario: el viticultor debe respetar la reglamentación en vigor de su región: elección de variedades, de parcelas y podas, límites de rendimientos y de graduación.<sup>4</sup>

El suelo vitícola resulta de la modificación del suelo natural por las técnicas de cultivo tendientes a obtener un crecimiento óptimo y una calidad superior del producto, elegida en función de criterios ecológicos, geográficos y económicos, considerados capaz de permitir el crecimiento y el desarrollo normal de la vid.” Si bien la vid se adapta con gran facilidad a diversos tipos de suelos. No obstante, los vinos producidos con uvas provenientes de suelos con distintas características no son iguales bajo el mismo clima.

La cantidad de agua que consume la vid es muy variable, dependiendo de su constitución, porte, forma de conducción y poda, disponibilidades hídricas y evapotranspiración, las máximas necesidades corresponden al periodo de crecimiento y floración, seguido del de floración a envero, de mayor crecimiento de la cosecha. El desarrollo de un viñedo, su rendimiento, la calidad de su racimo y de los vinos obtenidos depende estrechamente de las condiciones de su alimentación en aguas.

La vid necesita para asegurar el desarrollo y crecimiento de sus órganos vegetativos y los frutos una alimentación de agua suficiente, pero no excesiva hasta que comienza el crecimiento de las bayas, después del invierno-primavera y eventualmente al riego por corresponder a meses generalmente secos.

Dentro de los factores permanentes de la producción vitícola, el clima, es posiblemente el que con mayor intensidad determina las posibilidades de producción, en relación con las exigencias de las variedades de vid cultivadas y los destinos de la producción.<sup>5</sup>

La vid tiene unas exigencias climáticas bien determinadas, definidas fundamentalmente por las temperaturas, la insolación y las lluvias. Es una planta exigente en calor y sensible a las heladas de invierno y de primavera, no solamente para su desarrollo vegetativo, sino para la maduración de sus frutos, que precisan una iluminación y temperaturas adecuadamente altas.

Para el cultivo de la *vitis vinífera* se considera que las temperaturas medias anuales no deben ser inferiores a los 9° C, situándose el óptimo entre 11 y 18°C, con máximas muy elevadas, que pueden llegar, circunstancialmente, a los 45°C. No obstante, en invierno, es capaz de soportar temperaturas de hasta - 15°C.

---

<sup>4</sup> REYNIER, Alan. *Manual de Viticultura*, 4ta. Ed. Paris. Ediciones Mundi-Presa 1989. Pág. 163.

<sup>5</sup> HIDALGO, Luis. *Tratado de Viticultura general*. Madrid. Ediciones Mundi-Presa 1993. Pág. 162.

## Particularidades de la Viticultura en Salta

La actividad vitícola en la Provincia de Salta se desarrolla por las características de su tierra en los Valles Calchaquíes. Principalmente en los Departamentos de Cafayate, San Carlos, Molinos, Cachi y La Viña.

La tierra de Cafayate y de los valles es un arenal, un desierto con arcillas y con abundancia de antiguos minerales andinos. En esas arenas, ardientes en el día y frías por las noches, se desarrolla la viticultura.

Los suelos de esta zona de Salta, constituidos por sedimentos de tipo arenoso, con elevada proporción de arena fina y subsuelo algo pedregoso, garantizan una excelente permeabilidad y la eliminación de sales perjudiciales.

El Departamento de Cafayate es un valle situado al sur de la provincia, es el corazón de los Valles Calchaquíes, rodeado de cordones montañosos con una altura media de 1.700 metros sobre el nivel del mar.

El suelo de Cafayate presenta características excelentes para el óptimo desarrollo y sanidad de las vides. Aquí se cultiva el 75% de los viñedos de Salta. Es un suelo de estructura arenosa, pedregosos al pie de la montaña.

Los grandes vinos nacen en terruño pedregosos, con capas superficiales de arena, con un escaso régimen de lluvias. Por ello, se dice que *“la vid hace el milagro de aprovechar cada gota de humedad para convertir esta tierra, aparentemente hostil, en una maravillosa superficie verde”*.

Los Valles Calchaquíes conforman la región donde se cultivan los viñedos de mayor altura del mundo. Son más de 1.800 hectáreas de viñedos que se extienden entre Cafayate, Tolombón, Yacochuya, Colomé, San Carlos, Angastaco y Molinos.

Respecto del clima, habitualmente se dice que Cafayate, cuna del vino Torrontés, es la “tierra donde vive el sol”. Lo confirma un promedio de 340 días de sol por año. Esto asegura la producción de uvas de óptima madurez, que luego se transmitirán al vino con colores intensos y una gran concentración de aromas y sabores.

Clima seco con escasas precipitaciones entre 80 y 180 mm anuales. Las cadenas montañosas que rodean el valle, impiden el paso de vientos húmedos del Este y contribuyen a la amplitud térmica y a la sanidad de la uva. Permite controlar la hidratación que se le quiere dar a la planta, por lo que, al decir de los agrónomos, el riego lo decide el viticultor y no la naturaleza.

Una notable Amplitud Térmica de hasta 20° C de diferencia entre el día y la noche. Así, el fruto incorpora sustancias y nutrientes al calor del día y con el frío de la noche se cierra y los conserva, lo que redundará en una gran concentración de aromas y sabores.

Los vientos son predominantemente de norte a sur, por ese motivo los viñedos se orientan en ese sentido, para favorecer su desarrollo sin plagas.

Los cultivos de la vid son perennes, denominados también plantaciones perennes, cuyo ciclo de vida es mayor a un año. La vid ocupa el suelo durante treinta años a cincuenta años. Su vida es una sucesión de ciclos anuales, que son interdependientes, pues las condiciones de vegetación a lo largo de un ciclo, debidas al medio y al hombre, tienen influencias en los ciclos vegetativos siguientes.

Poseen un periodo de implantación (durante el cual no están en condiciones de producir) que puede ser de varios años dependiendo de la especie. Durante dicho periodo, se realizan inversiones para lograr que la planta entre en producción para cosechar los frutos. Las mismas tienen repercusión en más de un ejercicio económico, donde un adecuado diseño de la gestión de producción y su correlación con un sistema administrativo organizado eficientemente, contribuyen a la generación de un valor agregado para los propietarios.

## **Los Viñedos**

En función de las características de las plantas productoras, se analiza al viñedo como activo biológico a los efectos de definir el tratamiento contable a aplicar, en función de las normas contables profesionales vigentes, en función de un relevamiento realizado en la Provincia de Salta.

Los viñedos son plantas con una larga vida útil productiva. Una vez realizada la implantación y realizando las tareas culturales necesarias para su adecuado desarrollo, se estima que al segundo año comienza a dar frutos, aunque los mismos no tendrán la calidad esperada ni el volumen de producción deseado. Esos frutos, generalmente se destinan a otras producciones menores (dulces, jugos o vinos de baja calidad) o son utilizados como abono para los mismos viñedos.

Recién al quinto año, comienza la etapa de plena producción, la que se extiende, en promedio, durante aproximadamente 30 años. No obstante, para el caso de los viñedos salteños, existen casos donde su vida útil real se extiende por muchos años más, llegando a superar los 100 años. Esto puede convertirse en un serio impedimento para la estimación de su depreciación.

Ahora bien, durante la extensa etapa de productividad plena, logra estabilizar su producción en volumen y calidad. Esta circunstancia posibilita tomar como base razonable, para el cálculo de la depreciación anual, a la producción total esperada a lo largo de su vida útil y distribuir su valor amortizable en función de la producción real anual.

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

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

Transcurrida la vida útil, no existe posibilidad de alguna de recupero. Solo su extracción, como paso previo a las tareas preparatorias para un nuevo implante. Es decir, se reinicia el ciclo.

Ahora bien, en general, la tierra no sufre ningún deterioro que amerite evaluar su posible pérdida de valor a los fines de un eventual cómputo de depreciación. Las características de los suelos aptos para la viticultura no sufren una degradación por la explotación en esta actividad.

## **El Ciclo Productivo**

La calidad de los vinos depende de los cuidados que a cada instante, durante todo el año, le prodiguen los viticultores a los viñedos. Cada mes del año lleva consigo una serie de actividades y cuidados en la plantación.

Al finalizar la vendimia, a fines de abril y mediados de mayo, comienza un nuevo ciclo productivo. Ni bien termina la recolección de los frutos y antes de la caída de las hojas se comprueba las condiciones físicas de cada planta., a los efectos de planificar las tareas preparatorias de las próximas campañas.

En ese momento, con los primeros fríos, la planta entra en una etapa de reposo durante todo el invierno. La principal tarea es seleccionar las yemas que se esperan servirán para alcanzar la productividad deseada en el futuro. Se eliminan las ramas improductivas, se reemplazan las plantas dañadas y se efectúa una poda cuidadosa. Esa poda permite ir delimitando la cantidad tallos y brotes que darán los racimos que el viticultor desea, en función del volumen (kilos por hectárea) esperada para la próxima cosecha. En agosto, sin olvidar el riego cuidadoso, se le “da forma a cada planta”, atando sus ramas para permitir el desarrollo de los futuros racimos.

En la primavera, la planta despierta de su letargo y se visualiza una savia que se desprende de los cortes que quedaron de la poda. “La planta llora” dicen los viticultores. Es la demostración que la savia comienza circular por la planta, comenzando el nuevo ciclo. En octubre, aparecen los brotes, los tallos nuevos y hojas tiernas. Ahora, el laboreo de la tierra es fundamental, pues permite cuidar la sanidad de las plantas eliminando insectos, y raleando hierbas que pueden perjudicar el potencial del viñedo.

En noviembre, aparecen con mucha fuerza las hojas y se manifiestan las tres funciones vitales de la vid: transpiración, respiración y fotosíntesis. Aquí comienza la floración. Las flores son muy pequeñas y aparecen en ramilletes. Cada flor es un futuro grano de uva. Es el momento de trabajar con las plantas para lograr una adecuada posición de los racimos frente a la luz solar. También hay que eliminar el exceso de follaje para que la savia vaya a los racimos que ya comienzan a aparecer. A finales del año, aparecen los racimos tan esperados por el viticultor. Sus granos son relativamente pequeños, pues la ausencia de lluvias no permite el crecimiento de granos inflados sino todo lo contrario, con una alta concentración de azúcares, ácidos y agua en su pulpa. Si el objetivo final fuere la producción, en bodega, de vinos de alta gama también existe un raleo de racimos para que queden determinada cantidad en cada planta. En el verano, el riego preferentemente por goteo, con la incorporación de nutrientes es muy importante, tanto como el cuidado de la sanidad del viñedo y sus frutos.

La fuerza de los rayos del sol del verano, producen el “pintado de las uvas”, llamado envero. El clima y el hombre se asocian para que las uvas lleguen a su plena madurez. Del sol de la región fabrica color y aromas excepcionales. El control del riego hará que los racimos alcancen la máxima expresión. Pero el cuidado y la vigilancia cotidiana del viñedo aseguran siendo indispensables. Un poeta de nuestra tierra, podría definir esta etapa diciendo “la experiencia, la sabiduría y el trabajo del hombre en el viñedo, gesta esa mágica alquimia de aromas y calidades que han situado al fruto, de estos frutos, dentro de las más exigentes copas del mundo” (anónimo, al menos para el suscripto).

En marzo, llega la vendimia que puede extenderse hasta mediados de mayo. En un último recorrido de control se comprueba que todos los racimos están libres, listos para ser separados de la planta, evitando la más mínima lesión en la uva. Porque los grandes vinos provienen de racimos cortados a mano, seleccionados y que llegaron a la prensa con el delicado hollejo intacto. En gran medida la calidad del vino que vamos a obtener, depende de esa selección.

### **Tratamiento Contable**

A partir de la aprobación y puesta en vigencia de la Resolución Técnica N° 46, por la cual se modifica la Resolución Técnica N° 22 (Normas contables profesionales: actividad agropecuaria) con efectos en otras normas contables, se ha producido un cambio sustancial en el tratamiento contable referido a los criterios de medición aplicables.

En el caso particular de la viticultura, tal como veremos más adelante, el viñedo tiene todas las características de las Plantas Productoras y del análisis de Proceso Productivo surgen claramente las características del Producto Agropecuario que se obtiene, las uvas.

Se intentarán analizar en el presente trabajo, con el objeto de definir el criterio de medición aplicable más adecuado.

Respecto de los viñedos (las Plantas Productoras), la Resolución Técnica N° 22 (modificada por la Resolución técnica N° 46) las define de la siguiente manera:

*“Son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan durante más de un periodo y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.*

*Son activos biológicos en desarrollo mientras no alcanzan la capacidad de producir sus frutos en cantidades y calidades aptas para su comercialización y son activos biológicos en producción a partir de dicha etapa.*

*No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo los bosques cultivados para producir madera o pasta para papel)”*

Respecto de su medición, la citada norma expresa:

*“La medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de frutos, se debe comenzar el cálculo de la depreciación. Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación que se describe en la RT 17.”*

Tanto la definición como el criterio de medición adoptado constituyen, al igual que otros aspectos contemplados en la norma, la adopción de conceptos y criterios ya desarrollados por las Normas Internacionales de Información Financiera, ratificando el camino de un continuo y saludable acercamiento hacia aquellas.

En cuanto a su exposición en los Estados Contables, se mantiene el lógico y razonable criterio de incluirlas en el rubro Bienes de Uso, tal cual era el criterio anterior a la modificación de introducida por la resolución técnica N° 46.

### **Las Plantas Productoras**

Existe consenso, en la profesión, sobre las características propias de estos activos biológicos, que pueden detallarse de la siguiente manera:

- Su vida útil se extiende por más de un período.
- Requieren de un tiempo de desarrollo, a partir de su implantación, para comenzar a producir frutos. Posteriormente, necesita de otro tiempo para alcanzar el volumen y calidad de producción de sus frutos, requerido para su comercialización.
- Una vez alcanzado ese punto de desarrollo y madurez, se estabiliza el nivel de producción por varios años, luego declina y comienza una curva descendente hasta convertir antieconómico su mantenimiento, razón por la cual el productor agropecuario prefiere su reemplazo por una nueva plantación, reiniciando el ciclo productivo.
- Durante su desarrollo y la etapa de producción, requiere un adecuado mantenimiento para conservarla en condiciones óptimas de productividad.
- El objetivo de su implante y explotación es la producción de sus frutos durante el máximo período de tiempo posible a los efectos de su posterior comercialización o un proceso de industrialización donde los frutos son empleados como materia prima.
- Generalmente, al finalizar su vida útil, carece de un valor residual o el mismo puede ser insignificante.

En función de los requerimientos de las normas contables vigentes, antes mencionadas, y de las características de los viñedos como plantas productoras, se puede definir un tratamiento contable "preferible" a aplicar.

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

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

Una vez que se alcanzan los volúmenes y calidades aptas para la comercialización de los frutos, corresponderá iniciar el cómputo de la depreciación del viñedo, constituyendo el principal componente del costo de producción de las uvas. Para dicho cómputo, resulta aconsejable, realizarlo en función al volumen de producción anual, respecto del volumen total esperado durante toda la vida útil.

Si, tal como se expresara anteriormente, consideramos que no existe un valor residual estimado al final de la vida útil, no procede realizar detracción alguna al costo. En consecuencia, el valor a depreciar estará dado por los costos acumulados.

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

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

Todo lo dicho hasta acá, será válido bajo la aplicación del criterio alternativo de medición al costo menos depreciación acumulada, previsto en la Resolución Técnica N° 17.

El otro criterio alternativo, el modelo de revaluación, presenta dificultades para su aplicación. Al menos existen dos fuertes razones que lo podrían hacer inaplicable, a saber: Las plantas desarrolladas o en desarrollo no tienen posibilidades de ser extraídas del suelo para su venta, pues pierden sus condiciones productivas con serio riesgo de morir. O sea, no hay un mercado activo de estas plantas productoras, ya implantadas.

En cualquier caso, podrá venderse el viñedo implantado, donde la tierra tendrá un valor significativo y será muy complejo determinar cuánto del valor de la hectárea implantada, pueda imputarse a las plantas. En la Región bajo análisis, resulta compleja la obtención de su Valor Razonable.

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

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

Por lo tanto, el único criterio posible de aplicar es el de "costo menos depreciaciones acumuladas", de acuerdo a lo dispuesto por la Resolución Técnica N° 17.

## **Productos Agropecuarios**

En relación a los Productos Agropecuarios (las uvas para vinificación), la Resolución Técnica N° 22 expresa: *"Los productos agropecuarios controlados por los productores agropecuarios, que están destinados a ser vendidos o utilizados como insumos del proceso de producción agropecuario o industrial, deben exponerse como Bienes de Cambio."*

En el caso de la elaboración de vinos, se identifican claramente dos etapas: una etapa agropecuaria y una etapa industrial. Para la primera de ellas, aparece la norma contable bajo análisis, aplicable la obtención de la uva para vinificación. Para la etapa posterior, elaboración de vinos tomando a la uva como materia prima, se aplicarán las normas de la Resolución Técnica N° 17.

En la etapa del proceso productivo de la uva para vinificación, se puede identificar claramente las etapas “inicial” y “posterior a la inicial” del proceso de desarrollo biológico.

Así, la de la Resolución técnica N° 22 surge lo siguiente:

*“Etapa inicial de desarrollo biológico: es la etapa que abarca desde las tareas preparatorias previas al desarrollo biológico propiamente dicho, hasta el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas.”*

*“Etapa posterior de desarrollo biológico: abarca desde el momento en que se evidencie un crecimiento biológico que permita realizar una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas, hasta que se transforme en un producto agropecuario.”*

De acuerdo a los expresado por los profesionales (agrónomos y enólogos) entrevistados en la investigación, en febrero se puede realizar *“una medición confiable y verificable de dicho desarrollo utilizando estimaciones técnicas de valoración adecuadas”* porque el proceso productivo ha alcanzado un desarrollo que torna indubitable un valor de transacción del producto agropecuario a ser extraído y comercializado. Inclusive, a ese momento del desarrollo biológico, ya se han pactado operaciones de compra por parte de bodegas a productores vitícolas.

Es decir que en términos de calendario, hasta febrero, las mediciones pueden realizarse en términos de costo de reposición de los componentes utilizados en el proceso productivo, incluida la depreciación de los viñedos. Lo que puede ser perfectamente realizable pues los productores vitícolas, también bodegueros, suelen tener estructuras administrativas que les permiten dar obtener esa medición.

Luego de ese momento o etapa, puede realizarse *una medición confiable y verificable* en base a un mercado activo. Este mercado existe, pues existen productores vitícolas no bodegueros que producen uvas “a medida de los bodegueros” y pactan precios de operaciones que constituyen un verdadero Valor Razonable para ser tomado como base para la medición contable. Por otra parte, los “gastos estimados en el punto de venta” son prácticamente inexistentes. No hay impuestos ni seguros y como se trata de operaciones pactadas entre productores agropecuarios y bodegueros en forma directa, no existen las comisiones por intermediación.

Es conveniente aclarar que las “empresas bodegas” suelen tener sus propios viñedos de donde obtiene los productos agropecuarios a ser utilizados en el proceso industrial de producción de vinos y solo recurren a productores “no bodegueros” para completar las necesidades de materia prima (uvas) para el proceso industrial. No obstante, el Mercado Activo existe y permite obtener un Valor Razonable apropiado para la medición de la Producción Agropecuaria y su resultado.

Valor Razonable (para la actividad agropecuaria): es el precio que se recibiría por la venta de un activo en el mercado principal (o más ventajoso en caso de no existir un mercado principal) en la fecha de la medición, en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida), independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración. Si no existen precios directamente observables en el mercado se deben utilizar las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el

valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables. El valor razonable debe considerar la ubicación física de los activos y por ende los costos de transportarlos hasta los mercados que se utilicen como referencia. No se considerarán para la medición a valor razonable los contratos de venta a futuro que se hubieran celebrado con ánimo de entregar los productos en cumplimiento del contrato.

Una cuestión a intentar resolver y que constituye un desafío importante es la persuasión a colegas, en la aplicación de las Normas Contables Profesionales vigentes. Concretamente, cuesta hacerles entender que una bodega que cuenta con producción agropecuaria propia, debe diferenciar los criterios de medición aplicables y exponer en forma separada el Resultado de la Producción Agropecuaria y el Resultado de la Venta de los vinos que se obtienen en el proceso de producción industrial posterior a la actividad agropecuaria y la aplicación de Normas Contables Profesionales distintas para esta etapa industrial (Res. Técnica N° 17).

## BIBLIOGRAFIA

1. Torres, C.F. " Normas Contables para la Actividad Agropecuaria". Editorial Buyatti.
2. Diccionario Enciclopédico Estudiantil Océano, Mentor Color. Océano Grupo Editorial S.A. 1998
3. HIDALGO, Luis. Tratado de Viticultura general. Madrid. Ediciones Mundi-Presa 1993
4. REYNIER, Alan. Manual de Viticultura, 4ta. Ed. Paris. Ediciones Mundi-Presa 1989.
5. Resolución Técnica N° 22 (texto original) F.AC.P.C.E.
6. Resolución Técnica N° 22 modificada por la Resolución Técnica N° 46 F.AC.P.C.E.
7. Resolución Técnica N° 17 F.AC.P.C.E.
8. NIC 41