

TÍTULO: APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES PARA LA FRUTICULTURA
AUTOR/ES: Torres, Carlos Federico
PUBLICACIÓN: Consultor Agropecuario
TOMO/BOLETÍN: -
PÁGINA: -
MES: Setiembre
AÑO: 2019
OTROS DATOS: -

CARLOS FEDERICO TORRES

APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTABLES PARA LA FRUTICULTURA

A PROPÓSITO DE LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS POR LA RESOLUCIÓN TÉCNICA 46 Y DE LA NUEVA VIGENCIA DEL AJUSTE POR INFLACIÓN

I - INTRODUCCIÓN

En un artículo publicado en el "Consultor Agropecuario" nos hemos referido a los cambios que la [RT 46^{\(1\)}](#) introdujo a las normas contables profesionales destinadas a la actividad agropecuaria.⁽²⁾

El objetivo del trabajo que ahora desarrollamos es enfocarnos en la incidencia desde el punto de vista práctico de esas modificaciones, específicamente en la actividad frutícola, a la que afectan varios de los cambios más importantes previstos en la nueva normativa, conforme lo expusieramos en ese artículo. Desarrollaremos a tal fin un caso práctico primero en moneda nominal aplicando las normas previstas por la nueva versión de la RT 22 y luego en moneda homogénea de fecha de cierre del ejercicio, considerando las normas que al respecto prevén la RT 6 y la [resolución \(FACPCE\) 539/2018](#), complementaria de las disposiciones de la aludida norma base en materia de reexpresión de estados contables.

II - CASO PRÁCTICO ANTES DEL AJUSTE POR INFLACIÓN

Se aclara previamente que la resolución se limitará a los estados de situación patrimonial y de resultados, dado que los estados de evolución del patrimonio neto y de flujo de efectivo de entes dedicados a actividades agropecuarias no presentan diferencias en relación con la generalidad de las actividades. Los datos a considerar son los siguientes:

1. La actividad del ente es la producción de limones. Los estados contables a presentar corresponden al ejercicio iniciado el 1/4/2018 y finalizado el 31/3/2019.
2. La situación patrimonial al inicio del ejercicio, resumiéndola únicamente a los rubros relativos a la actividad objeto del caso, es la siguiente:

Rubros	Importes
Activo	
Efectivo	3.000.000
Limones en crecimiento	3.380.000
Bienes para ser insumidos en la producción	175.000
Limoneros en desarrollo	330.000
Limoneros en producción [ver punto 3 d) a continuación]	600.000
Equipamiento afectado a la producción (Costo original: \$ 430.000 menos depreciaciones acumuladas \$ 85.000)	345.000
Terreno afectado a la fruticultura (a su costo original)	3.470.000
<i>Total del activo</i>	<u>11.300.000</u>
Patrimonio neto	

Capital social	10.000.000
Reserva legal	1.400.000
Resultados no asignados (saldo negativo)	<u>-100.000</u>
Total del patrimonio neto	11.300.000

3. Los criterios de medición aplicados son los siguientes:

a) *Limonos en crecimiento*: dado que a la fecha de esta medición se encontraban en un grado avanzado de desarrollo, se les asignó el valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta proporcionado al grado de avance que habían alcanzado a esa fecha. Previo a esa medición, estaban contabilizados al costo original de los insumos incurridos en su obtención por \$ 935.000 y teniendo en cuenta que ese costo a precios actuales era de \$ 1.074.000, al 31/3/2018 se practicó el siguiente asiento:

Limones en crecimiento (3.380.000 - 935.000)	2.445.000
a Ganancia por tenencia limones en crecimiento (1.074.000 - 935.000)	139.000
a Producción limones para la venta (3.380.000 - 1.074.000)	2.306.000

b) Los bienes a ser insumidos en la producción estaban medidos a su costo original, conforme a la opción brindada por la RT 41.

c) Los limoneros en desarrollo se encontraban medidos al costo de reposición de los insumos incurridos en su obtención. Este criterio ha sido reemplazado por el costo original de esos insumos por lo que se ha decidido adoptar este criterio. La medición a costo original determina un importe acumulado por \$ 275.000.

d) Los limoneros en producción se encuentran medidos al costo de reposición de los insumos incurridos en su obtención netos de la estimación de sus depreciaciones acumuladas basada en la relación entre la producción obtenida y la total esperada de esos árboles hasta el final de su vida útil, conforme al criterio que sustentaba la RT 22. Dado los cambios previstos por la RT 46 en relación a estos activos biológicos, se ha decidido adoptar para ellos también la medición a costos originales, en este caso netos de depreciaciones acumuladas. Los nuevos valores al 31/3/2018 son los que indican a continuación:

Conceptos	A costo de reposición	A costo original
Costo de los insumos	750.000	620.000
Depreciaciones acumuladas, incluyendo la del ej. 2017-2018	-150.000	-124.000
Medición neta	600.000	496.000

La vida útil restante de estos árboles se estima en quince años para la totalidad de ellos, a partir del ejercicio a resolver, es decir el 2018-2019.

Durante el ejercicio se produjeron las siguientes erogaciones, todas ellas abonadas en efectivo y al contado en los meses que se indican a continuación:

Conceptos	Abr./2018	May./2018	Jun./2018	Jul./2018	Ago./2018	Set./2018
Costos de producción						
<i>Cosecha 2017-2018</i>						
Jornales y cargas sociales	80.000	80.000	80.000			
Otros servicios	34.000	34.000	34.000			
<i>Cosecha 2018-2019:</i>						
Jornales y cargas sociales				90.000	90.000	90.000
Otros servicios				41.000	41.000	41.000
Costos mantenimiento						
<i>Árboles en crecimiento:</i>						
Jornales y cargas sociales	30.000	30.000	30.000	35.000	35.000	35.000
Otros servicios	10.000	10.000	10.000	14.000	14.000	14.000
<i>Árboles en producción:</i>						
Jornales y cargas sociales	20.000	20.000	20.000	26.000	26.000	26.000
Otros servicios	8.000	8.000	8.000	11.000	11.000	11.000

Compra de bienes para empleo como insumos en la producción de limones				283.000		
--	--	--	--	---------	--	--

Conceptos	Oct./2018	Nov./2018	Dic./2018	Ene./2019	Feb./2019	Mar./2019
Costos de producción						
<i>Cosecha 2018-2019</i>						
Jornales y cargas sociales	90.000	90.000	90.000	102.000	102.000	105.000
Otros servicios	41.000	41.000	41.000	52.000	52.000	57.000
Costos mantenimiento						
<i>Árboles en crecimiento:</i>						
Jornales y cargas sociales	35.000	35.000	35.000	44.000	44.000	48.000
Otros servicios	14.000	14.000	14.000	19.000	19.000	22.000
<i>Árboles en producción</i>						
Jornales y cargas sociales	26.000	26.000	26.000	31.000	31.000	33.000
Otros servicios	11.000	11.000	11.000	15.000	15.000	19.000

Los totales acumulados por estos conceptos son los siguientes:

Costos de producción	
<i>Cosecha 2018</i>	
Jornales y cargas sociales	240.000
Otros servicios	102.000
<i>Cosecha 2019</i>	
Jornales y cargas sociales	849.000
Otros servicios	407.000
Costos mantenimiento	
<i>Árboles en crecimiento</i>	
Jornales y cargas sociales	436.000
Otros servicios	174.000
<i>Árboles en producción</i>	
Jornales y cargas sociales	311.000
Otros servicios	139.000
<i>Compra de bienes para su empleo como insumos en la producción de limones</i>	
	283.000
Total erogaciones	2.941.000

Además de esas erogaciones, durante el ejercicio se generó la siguiente información:

1. En el mes de junio de 2018 se produjo la recolección de los limones que se encontraban en crecimiento al inicio del ejercicio. El valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta de los frutos obtenidos fue de \$ 3.200.000 Esta producción fue vendida durante el ejercicio al contado, conforme se indica a continuación:

Conceptos	Venta en octubre/2018 (50% de la producción)	Venta en noviembre/2018 (restante 50%)	Total
Valor razonable antes de gastos	2.400.000	2.700.000	5.100.000
<i>Menos: gastos de venta</i>	<i>-300.000</i>	-350.000	-650.000
VNR obtenido	2.100.000	2.350.000	4.450.000

2. Para la obtención de estos productos, además de los costos por mano de obra y otros servicios indicados en los cuadros anteriormente informados, se consumieron bienes destinados a ese fin con los que se contaba al inicio del ejercicio por la suma de \$ 115.000, cifra representativa de sus costos originales de adquisición. Los costos de producción a precios de la fecha de la cosecha del año 2018 eran de \$ 3.140.000

3. Para la nueva producción de limones iniciada en el ejercicio se consumió el remanente de esos bienes existente al comienzo del mismo luego de su utilización en la producción anterior y el 85% de la compra efectuada en el ejercicio, la que es informada también en los cuadros anteriores.

4. A fecha de cierre del ejercicio se obtiene la siguiente información:

a) Luego de acumular costos en su medición contable, el 30% de los limoneros en crecimiento pasan a formar parte de los limoneros en producción. Su depreciación comenzará a contabilizarse al iniciar su etapa productiva en el ejercicio siguiente.

b) Los insumos incurridos en la producción de los limones que se encuentran en crecimiento alcanzan a costos actuales un valor de \$ 1.490.000. A su vez, el valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta proporcionado al grado de avance alcanzado es de \$ 3.420.000 importe que será contabilizado dado el grado de avance que se verifica.

c) El equipamiento afectado a la producción fue depreciado en el ejercicio en la suma de \$ 64.500 con imputación al costo de producción del mismo. Ese importe representa el 15% de su costo original.

d) En el ejercicio no se produjeron ni aportes ni retiros de los propietarios. La asamblea celebrada durante el mismo resolvió mantener si cancelar el saldo negativo de resultados no asignados, posibilidad contemplada por la ley general de sociedades para los casos en los que ese saldo es inferior al 50% del capital de la entidad.

Los siguientes son los asientos practicados durante el ejercicio originados en las operaciones descritas precedentemente, resumiendo las erogaciones en un único registro a fin de no extender innecesariamente esta solución.

Cuentas	Débitos	Créditos
Efectivo	3.000.000	
Limones en crecimiento - Cosecha 2018	3.380.000	
Bienes para ser insumidos en la producción	175.000	
Limoneros en desarrollo	330.000	
Limoneros en producción	750.000	
Equipamiento afectado a la producción	430.000	
Terreno afectado a la fruticultura	3.470.000	
Resultados no asignados	100.000	
a Depreciación acumulada de limoneros en producción		150.000
a Depreciación ac. equipamiento afectado a la producción		85.000
a Capital social		10.000.000
a Reserva legal		1.400.000
Apertura de libros por el ejercicio iniciado el 1/3/2018.		
Resultados no asignados	159.000	
Depreciación acumulada de limoneros en producción	26.000	
a Limoneros en desarrollo		55.000
a Limoneros en producción		130.000
Ajuste a resultados de ejercicios anteriores por cambios en normas de medición. Ver incisos c) y d) del punto 3 del planteo.		
Jornales y cargas sociales	1.836.000	
Otros servicios	822.000	
Bienes para ser insumidos en la producción	283.000	
a Efectivo		2.941.000
Compras de bienes y servicios realizadas durante el ejercicio		
Limones en crecimiento - Cosecha 2018	457.000	
Limones en crecimiento - Cosecha 2019	1.556.550	
Limoneros en desarrollo	610.000	
Costos de mantenimiento	450.000	
a Jornales y cargas sociales		1.836.000
a Otros servicios		822.000
a Bienes para ser insumidos en la producción		415.550
Imputación de los insumos incurridos durante el ejercicio. Ver cálculo en aclaración N° 1 luego de estos asientos		

Producción limones para la venta	2.306.000	
a Limones en crecimiento - Cosecha 2018		697.000
a Ganancia por tenencia limones en crecimiento		1.609.000
Llevando los limones en crecimiento a costo de reproducción a fecha de la cosecha, completando además el reconocimiento del total del resultado por tenencia		
Ver cálculo en aclaración N° 2 luego de estos asientos		
Limones para la venta	3.200.000	
a Producción limones para la venta		3.200.000
Producción obtenida en el ejercicio. El importe imputable al ejercicio por este concepto es el neto entre el importe acreditado en este asiento y el débito registrado en el anterior.		
Costo producción limones para la venta	3.140.000	
a Limones en crecimiento - Cosecha 2018		3.140.000
Costo de producción a costo de reproducción de fecha de la recolección, sin incluir aún la depreciación del equipamiento y los limoneros en producción.		
Efectivo	2.100.000	
Gastos sobre ventas	300.000	
Ventas limones		2.400.000
Octubre/2018: Venta 50% producción limones		
Costo venta limones	2.100.000	
a Limones para la venta		2.100.000
Costo de esa venta registrado al VNR obtenido.		
Efectivo	2.350.000	
Gastos sobre ventas	350.000	
Ventas limones		2.700.000
Noviembre/2018: Venta 50% producción limones		
Costo venta limones	2.350.000	
a Limones para la venta		2.350.000
Costo de esa venta registrado al VNR obtenido.		
Limones para la venta	1.250.000	
Ganancia por tenencia limones para la venta		1.250.000
Reconocimiento del resultado por tenencia de los limones para la venta obtenidos durante el ejercicio.		
Ver cálculo en aclaración N° 3 luego de estos asientos.		
Costo de producción limones para la venta	97.567	
a Depreciación acumulada de limoneros en producción		33.067
a Depreciación ac. equipamiento afectado a la producción [importe informado en el punto 4, inciso c) del planteo]		64.500
Depreciación de bienes afectados a la producción de limones para la venta. En relación al importe de la depreciación de limoneros en producción.		
Ver cálculo en aclaración N° 4.		
Limoneros en producción	282.000	
a Limoneros en desarrollo		282.000
Transferencia de árboles frutales que han terminado su desarrollo biológico e iniciarán su etapa de producción: $(330.000 + 610.000) \times 30\%$		
Limones en crecimiento - Cosecha 2019	1.863.450	
Pérdida por tenencia limones en crecimiento	66.550	
a Producción limones para la venta $(3.420.000 - 1.490.000)$		1.930.000
Revalúo de limones en crecimiento a su valor razonable neto de los gastos estimados en el punto de venta.		
Ver cálculo en aclaración N° 5 luego de estos asientos		

ACLARACIONES

Se aclaran a continuación los cálculos referenciados en algunos de estos asientos:

N°	Fin del asiento	Cálculos que determinan los importes contabilizados
1	Imputación de los insumos incurridos durante el ejercicio	Las imputaciones son las siguientes: <i>Limones en crecimiento - Cosecha 2018</i>
		Bienes insumidos en la producción 115.000
		Jornales y cargas sociales 240.000
		Otros servicios 102.000
		Total 457.000
		<i>Limones en crecimiento - Cosecha 2019</i>
		Bienes insumidos en la producción 300.550
		Jornadas y cargas sociales 849.000
		Otros servicios 407.000
		Total 1.556.550
<i>Limoneros en desarrollo</i>		
Jornales y cargas sociales 436.000		
Otros servicios 174.000		
Total 610.000		
<i>Costos de mantenimiento</i>		
Jornales y cargas sociales 311.000		
Otros servicios 139.000		
Total (cargado a resultados porque corresponde a mantenimiento de árboles en producción). 450.000		
2	Revalúo de limones en crecimiento a costo de producción a fecha de cosecha, completando el reconocimiento del rdo. por tenencia	Costos a precios actuales 3.140.000 Insumos incurridos contabilizados en ambos ejercicios: 935.000 + 457.000 1.392.000 Resultado por tenencia de limones en crecimiento 1.748.000 Ganancia por tenencia reconocida a fecha de cierre anterior -139.000 Ganancia por tenencia a reconocer en el ejercicio 1.609.000
3	Reconocimiento del resultado por tenencia de limones destinados a ventas	Limones para la venta provenientes de la producción ingresados en el ejercicio: 3.200.000 Menos: Costo de limones vendidos a VNR -4.450.000 Igual: Saldo contable de limones para la venta antes del resultado de por tenencia (negativo) -1.250.000 Ganancia por tenencia (anula ese saldo negativo) 1.250.000 Existencia al final del ejercicio: no hay -
4	Depreciación de limoneros en producción	Medición neta antes de la depreciación 496.000 Vida útil restante en número de ejercicios: 15 Depreciación lineal: \$ 33.067
5	Revalúo de limones en crecimiento a fecha de cierre del ejercicio	Valor razonable neto de gastos estimados 3.420.000 Insumos incurridos según asiento de imputación - 1.556.550 Revalúo total: 1.863.450 Imputado a resultado por tenencia (pérdida): - Insumos incurridos a costos actuales - punto 4, inciso c), del planteo 1.490.000 - Insumos incurridos a costo original - 1.556.550 Pérdida por tenencia -66.550 Imputado a ingreso por producción: - Valor razonable neto de gastos estimados 3.420.000 - Insumos incurridos a costos actuales -1.490.000 Incremento imputable a ingreso por producción 1.930.000

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

(Detallando en el mismo estado los componentes de cada rubro por razones prácticas)

CONCEPTOS	IMPORTE	
	Parciales	Totales
Activos		
Activos corrientes		
<i>Caja y bancos</i>		
Efectivo		4.509.000
<i>Bienes de cambio</i>		
Bienes para ser insumidos en la producción - A costo original		42.450
<i>Activos biológicos</i>		
Limones en crecimiento - Cosecha 2019		3.420.000
Total del activo corriente		7.971.450
Activos no corrientes		
<i>Bienes de uso - Anexo 1</i>		5.098.433
Total del activo no corriente		5.098.433
Total del activo		13.069.883
Patrimonio neto		
Capital social		10.000.000
Reserva legal		1.400.000
Resultados no asignados:		
- Saldo inicial antes de su corrección	-100.000	
- Ajuste a resultados de ejercicios anteriores	-159.000	
- Ganancia del ejercicio (por diferencia)	<u>1.928.883</u>	1.669.883
Total del patrimonio neto		13.069.883

ESTADO DE RESULTADOS

CONCEPTOS	IMPORTE	
	Parciales	Totales
Producción de limones para la venta:		
- Proveniente de la cosecha 2017-2018, neta de la porción ya reconocida en el ejercicio anterior: 3.200.000 - 2.306.000	894.000	
- Proveniente de la cosecha 2018-2019 a obtener en el ejercicio siguiente	1.930.000	2.824.000
Costo de producción limones para la venta - Anexo 2		-3.237.567
<i>Pérdida por producción de limones para la venta</i>		-413.567
Ventas de limones		5.100.000
Costo de ventas - Anexo 3		-4.450.000
<i>Ganancia bruta sobre ventas de limones</i>		650.000
Ganancia por la medición a VNR de limones para la venta		1.250.000
<i>Subtotal:</i>		1.486.433
Gastos:		
De comercialización - Anexo 4		-650.000
Otros gastos		-450.000
<i>Ganancia antes de resultados por tenencia</i>		386.433
Resultados por tenencia:		
Ganancia por medición a costo de reproducción de limones en crecimiento a fecha de su recolección		1.609.000

Pérdida por medición a de costo de reproducción de limones en crecimiento a fecha de cierre del ejercicio		-66.550
<i>Resultado por tenencia – Ganancia neta</i>		1.542.450
Ganancia neta del ejercicio		1.928.883

ANEXOS

ANEXO 1. BIENES DE USO

Rubros	Medición bruta al inicio	Altas	Transf. entre clases	Medición bruta al cierre	Depreciaciones			Medición neta al cierre
					Acumul. al inicio	Del ejercicio	Acumul. al cierre	
(1)	275.000	610.000	-282.000	603.000				603.000
(2)	620.000		282.000	902.000	124.000	33.067	157.067	744.933
(3)	430.000			430.000	85.000	64.500	149.500	280.500
(4)	3.470.000			3.470.000				3.470.000
Totales	4.795.000	610.000	-	5.405.000	209.000	97.567	306.567	5.098.433

- (1) Limoneros en desarrollo
- (2) Limoneros en producción
- (3) Equipamiento
- (4) Terreno

ANEXO 2. COSTO DE PRODUCCIÓN DE LIMONES PARA LA VENTA

Conceptos	Importes
Existencias al inicio del ejercicio de bienes para ser consumidos en la producción	175.000
Existencias al inicio del ejercicio de limones en crecimiento - Cosecha 2018	3.380.000
Compras de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	283.000
Costos - Anexo 4	1.695.567
Incidencia del revalúo de limones en crecimiento (1.863.450 – 697.000)	1.166.450
<u>Subtotal</u>	<u>6.700.017</u>
<i>Menos</i>	
Existencias final de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	-42.450
Existencias al final del ejercicio de limones en crecimiento - Cosecha 2019	-3.420.000
Costo de producción del ejercicio	3.237.567

ANEXO 3. COSTO DE VENTAS DE LIMONES

Conceptos	Importes
Limones para la venta ingresados por producción durante el ejercicio	3.200.000
Incidencia del revalúo al momento de sus ventas	1.250.000
Subtotal	4.450.000
Existencias al final del ejercicio	-
Costo de ventas del ejercicio (medido al VNR obtenido en cada venta)	4.450.000

ANEXO 4. GASTOS Y SU APLICACIÓN

Conceptos	Total	Costo producción limones	Costo limoneros en desarrollo	Gastos de comercialización	Otros gastos
				Directos s/ventas	
Jornales y cargas sociales	1.836.000	1.089.000	436.000		311.000
Otros servicios	822.000	509.000	174.000		139.000
Depreciación equipamiento	33.067	33.067			
Depreciación árboles frutales	64.500	64.500			
Gastos directos sobre ventas	650.000			650.000	
Totales	3.405.567	1.695.567	610.000	650.000	450.000

Los costos de mantenimiento de los árboles en producción, al ser excluidos de los costos de producción del ejercicio, deben ser informados como gastos. Dado que ellos no son susceptibles de clasificar en las funciones de administración o de comercialización, por exclusión son clasificados como otros gastos.

III - ESTADOS DE SITUACIÓN PATRIMONIAL Y DE RESULTADOS AJUSTADOS POR INFLACIÓN

Tal como lo comentáramos al comienzo de este trabajo, reelaboraremos ahora estos estados contables presentándolos en moneda de poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio.

En uso de la opción prevista en la resolución 539/19 de la FACPCE, la entidad decidió tomar como fecha de transición al del inicio del ejercicio en el que comienza a practicar los ajustes.

Los índices aplicables conforme a dicha Resolución y los coeficientes resultantes son los siguientes:

Mes	Índice	Coficiente a marzo/2019
Marzo/2018	133,1054	1,5473
Abril/2018	136,7512	1,5061
Mayo/2018	139,5893	1,4755
Junio/2018	144,8053	1,4223
Julio/2018	149,2966	1,3795
Agosto/2018	155,1034	1,3279
Setiembre/2018	165,2383	1,2464
Octubre/2018	174,1473	1,1827
Noviembre/2018	179,6388	1,1465
Diciembre/2018	184,2552	1,1178
Enero/2019	189,6101	1,0862
Febrero/2019	196,7501	1,0468
Marzo/2019	205,9571	1,0000

El coeficiente promedio que corresponde a este ejercicio es 1,2228. El mismo surge del cociente entre el índice del mes de cierre es decir el de marzo/2019 y la suma de los índices de los doce meses del ejercicio (abril/2018 hasta marzo/2019). Se considera que ese coeficiente no genera distorsiones dado que el mismo se ubica entre los coeficientes correspondientes a los meses de setiembre y octubre/2018, es decir prácticamente en la mitad del ejercicio.

La simbología a utilizar para identificar el poder adquisitivo de las cifras es el siguiente:

\$o = Moneda de poder adquisitivo de la fecha de origen de la partida.

\$i = Moneda de poder adquisitivo de la fecha de inicio del ejercicio (1/4/2018)

\$c = Moneda de poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio (31/3/2019)

\$p = Moneda de poder adquisitivo promedio de un determinado período.

3.1. PRIMERA ETAPA DEL PROCESO SECUENCIAL DE AJUSTE

Se informa la situación patrimonial reexpresada al inicio del ejercicio en moneda de esa fecha, partiendo de las cifras nominales informadas anteriormente:

Rubros	Importes en \$o	Importes \$i
Activo		
Efectivo	3.000.000	3.000.000
Limonos en crecimiento	3.380.000	3.380.000
Bienes para ser insumidos en la producción	175.000	191.477
Limoneros en desarrollo	275.000	335.000
Limoneros en producción		
- Costo original	620.000	845.000
- Depreciaciones acumuladas	-124.000	-169.000
Equipamiento afectado a la producción		
- Costo original	430.000	612.000
- Depreciaciones acumuladas	-85.000	-120.977
Terreno afectado a la fruticultura	3.470.000	5.031.500
Total del activo	11.141.000	13.105.000
Patrimonio neto		
Capital social	10.000.000	10.000.000
Ajuste del capital		4.750.000
Reserva legal (no se reexpresa al inicio)	1.400.000	1.400.000
Resultados no asignados	-259.000	-3.045.000
Total del patrimonio neto	11.141.000	13.105.000

Los rubros actualizables al inicio ya se encuentran ajustados en la segunda columna desde sus respectivas fechas de origen, no formando este dato parte del planteo para evitar una extensión innecesaria del mismo.

En los rubros limoneros en desarrollo y limoneros en producción y consiguientemente también en el de resultados no asignados, los importes de los que se parte para sus reexpresiones son los modificados que surgieron luego de los ajustes a resultados de ejercicios anteriores. El asiento de ajuste de la situación al inicio es el siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
Bienes para ser insumidos en la producción	16.477	
Limoneros en desarrollo	60.000	
Limoneros en producción	225.000	
Equipamiento afectado a la producción	182.000	
Terreno afectado a la fruticultura	1.561.500	
Resultados no asignados	2.786.000	
a Depreciación acumulada de limoneros en producción		45.000
a Depreciación acumulada equipamiento afectado a la producción		35.977
a Ajuste del capital		4.750.000

3.2. SEGUNDA ETAPA DEL PROCESO SECUENCIAL DE AJUSTE

Seguidamente se informan los cálculos que determinan la situación patrimonial reexpresada al cierre del ejercicio en moneda de esta fecha. Los rubros "Efectivo" y "Limonos en crecimiento" no requieren ajuste por tratarse de rubros cuya expresión monetaria ya corresponde a poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio.

La columna que en cada caso es identificada como "Mes de origen" indica el mes al que corresponde el poder adquisitivo de la moneda que se ha de reexpresar a \$c.

3.2.1. Bienes para ser insumidos en la producción

Mes de origen	Costo de le existencia	Coficiente	Costo en \$c
Julio/2018	\$o 42.450	1,3795	58.560

3.2.2. Terreno afectado a la actividad

Mes de origen	Importe contabilizado	Coficiente	Medición en \$c
Marzo/2018	\$i 5.031.500	1,5473	7.785.240

3.2.3. Limoneros en desarrollo

Componentes	Mes de origen	Importes contabilizados	Coficiente	Importes en \$c
Saldo al inicio	marzo/2018	\$i 335.000	1,5473	518.345
Aumentos en el ejercicio	abril/2018-marzo/2019	\$p 610.000	1,2228	745.908
Subtotal				1.264.253
Transferencia a árboles en producción (30%)				<u>-379.276</u>
Medición al cierre				884.977

De acuerdo a la opción prevista por la [RT 6](#) y la [resolución 538/2018](#), para la reexpresión de los insumos incurridos en el ejercicio se emplea el coeficiente promedio del mismo.

3.2.4. Limoneros en producción

Conceptos	Mes de origen	Importes contabilizados	Coficiente	Importes en \$ c
Costo original	marzo/2018	845.000	1,5473	1.307.469
Transferencia recibida de árboles en desarrollo	marzo/2019			<u>379.276</u>
Total costo original				<u>1.686.745</u>
Depreciaciones acumuladas:				
Al inicio	marzo/2018	-169.000	1,5473	261.494
Del ejercicio: $\frac{1.307.469 - 261.494}{15}$				<u>69.732</u>
Total depreciaciones acumuladas				331.226
Medición neta al cierre				1.355.519

3.2.5. Equipamiento

Conceptos	Mes de origen	Importes contabilizados	Coficiente	Importes en \$ c
Costo original	marzo/2018	\$ i 612.000	1,5473	946.948
Depreciaciones acumuladas:				
Al inicio	marzo/2018	\$ i -120.977	1,5473	-187.188
Del ejercicio: 15% de \$ 946.948				<u>-142.042</u>
Total				-329.230
Medición neta al cierre				617.718

3.2.6. Capital social

Conceptos	Importe	Mes de	Coficiente	Importe
-----------	---------	--------	------------	---------

	contabilizado	origen		reexpresado
Capital social	\$o 10.000.000			\$o 10.000.000
Ajuste del capital	\$ 4.750.000			\$ 12.822.675
Capital social reexpresado	\$i 14.750.000	marzo/2018	1,5473	\$c 22.822.675

3.2.7. Reserva legal

Mes de origen	Importe contabilizado	Coefficiente	Saldo en \$ c
Marzo/2018	\$i 1.400.000	1,5473	2.166.220

3.2.8. Resultados no asignados

Obtenido el total del activo a través de los cálculos descriptos anteriormente por un total de \$c 18.631.014 y, no existiendo pasivos en la ejemplificación, la medición del patrimonio neto al cierre del ejercicio coincide con aquel total. Se han obtenido también los saldos en \$c de sus diversos componentes excepto resultados no asignados, cuyo saldo por diferencia se procede a calcular a continuación:

Conceptos	Importes en \$ c
Total del patrimonio neto (coincidente con el activo en \$c)	18.631.014
Componentes del patrimonio neto calculados precedentemente:	
- Capital social reexpresado	22.822.675
- Reserva legal	<u>2.166.220</u>
Total patrimonio neto antes de incorporar resultados no asignados	<u>24.988.895</u>
Saldo de resultados no asignados al final del ejercicio (negativo) - Cálculo por diferencia	-6.357.881

EL ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL EN \$C

Conceptos	Importes en \$c	
	Parciales	Totales
Activo		
<i>Activos corrientes</i>		
<i>Caja y bancos</i>		
Efectivo		4.509.000
<i>Bienes de cambio</i>		
Bienes para ser insumidos en la producción		58.560
<i>Activos biológicos</i>		
Limones en crecimiento – Cosecha 2019		3.420.000
Total del activo corriente		7.987.560
<i>Activos no corrientes</i>		
Bienes de uso - Anexo 1		10.643.454
Total del activo no corriente		10.643.454
Total del activo		18.631.014
Patrimonio neto		
Capital social		10.000.000
Ajuste del capital		12.822.675
Capital social reexpresado		22.822.675
Reserva legal		2.166.220

Resultados no asignados:		-6.357.881
Total del patrimonio neto		18.631.014

Anexo 1. Bienes de uso

Rubros	Medición bruta al inicio	Altas	Transf. Entre clases	Medición bruta al cierre	Depreciaciones			Medición neta al cierre
					Acumulada al inicio	Del ejercicio	Acumulada al cierre	
(1)	518.345	745.908	-379.276	884.977				884.977
(2)	1.307.469		379.276	1.686.745	261.494	69.732	331.226	1.355.519
(3)	946.948			946.948	187.188	142.042	329.230	617.718
(4)	7.785.240			7.785.240				7.785.240
Totales	10.558.002	745.908	-	11.303.910	448.682	211.774	660.456	10.643.454

(1) Limoneros en desarrollo.

(2) Limoneros en producción.

(3) Equipamiento.

(4) Terreno.

3.3. TERCERA ETAPA DEL PROCESO SECUENCIAL DE AJUSTE

Se calcula a continuación el resultado del ejercicio en moneda de cierre. Recuérdese que en el ejercicio no se produjeron aportes ni retiros de los propietarios:

Conceptos	Importes en \$c
Patrimonio neto al cierre	18.631.014
Patrimonio neto al inicio en \$c: \$i 13.105.000 x 1,5473	<u>20.277.366</u>
Pérdida del ejercicio	- 1.643.352
También puede calcularse a través de la cuenta Resultados no asignados	
Saldo inicial de esta cuenta \$c: \$i -3.045.000 x 1,5473	-4.711.529
Saldo al cierre:	<u>-6.357.881</u>
Pérdida del ejercicio	- 1.643.352

3.4. CUARTA ETAPA DEL PROCESO SECUENCIAL DE AJUSTE

Los componentes del resultado del ejercicio en moneda de cierre son los siguientes:

3.4.1. Producción de limones para la venta

Conceptos	Mes de origen	Importe contabilizado	Coficiente	Importe en \$c
Producción cosecha 2018	junio/2018	3.200.000	1,4223	4.551.360
<i>Menos:</i> Producción reconocida en el ejercicio anterior	marzo/2018	-2.306.000	1,5473	-3.568.074
Producción cosecha 2019	marzo/2019	1.930.000	1	1.930.000
Total				2.913.286

3.4.2. Costo de producción limones para la venta

Su importe en moneda de cierre surgirá de los Anexos 2 y 4.

3.4.3. Ventas de limones

Conceptos	Mes de origen	Importe contabilizado	Coficiente	Importe en \$c
Venta 50% de la producción	octubre/2018	2.400.000	1,1827	2.838.480
Venta 50% de la producción	noviembre/2018	2.700.000	1,1465	3.095.550
Total				5.934.030

3.4.4. Costo de ventas de limones

Origen del costo de ventas	Mes de origen	Importe contabilizado	Coficiente	Importe en \$c
Venta 50% de la producción	octubre/2018	2.100.000	1,1827	2.483.670
Venta 50% de la producción	noviembre/2018	2.350.000	1,1465	<u>2.694.275</u>
Total				5.177.945

3.4.5. Gastos de ventas

Origen de los gastos sobre ventas	Mes de origen	Importe contabilizado	Coficiente	Importe en \$c
Venta 50% de la producción	octubre/2018	300.000	1,1827	354.810
Venta 50% de la producción	noviembre/2018	350.000	1,1465	401.275
Total				756.085

3.4.6. Ganancia por la medición a VNR de limones para la venta

Conceptos	\$c
Limones para la venta ingresados en el ejercicio por producción (ver 3.4.3)	4.551.360
Menos: Costo de limones vendidos a VNR (ver 3.4.3)	-5.177.945
Subtotal (negativo)	-626.585
Ganancia por tenencia en términos reales (anula ese saldo negativo)	626.585
Existencia al final del ejercicio: no hay	-

Ganancia por medición a costo de reproducción de limones en crecimiento a fecha de la cosecha 2017/2018

Conceptos	Mes de origen	\$o	Coficiente	\$c
Costos a precios de fecha de cosecha	junio/18	3.140.000	1,4223	4.462.022
Insumos incurridos contabilizados:				
Al cierre anterior	marzo/18	935.000	1,5473	1.446.726
En el ejercicio corriente:				
Bienes para consumo	marzo/18	115.000	1,5473	177.939
Jornales y cargas sociales	abr/jun/18	240.000	1,4671	352.104
Otros servicios	abr/jun/18	102.000	1,4671	149.644

Total costos incurridos a fecha de la cosecha		1.392.000		2.126.413
Resultado por tenencia de limones en crecimiento		1.748.000		2.335.609
Ganancia por tenencia reconocida al cierre anterior	marzo/18	-139.000	1,5473	-215.075
Ganancia por tenencia a reconocer en el ej. actual		1.609.000		2.120.534

Los insumos en concepto de jornales y cargas sociales y otros servicios son reexpresados de acuerdo con el coeficiente promedio de los meses en los que fueron incurridos, es decir, de abril a junio/2018. Su cálculo es el siguiente:

$$\frac{205,9571 \times 3}{136,7512 + 139,5893 + 144,8053} = 1,4671$$

Resultado por medición a costo de reproducción a fecha de limones en crecimiento al cierre del ejercicio

Concepto	Mes de origen	Importes en \$o	Coeficiente	Importe en \$c
Medición a costo de reproducción	marzo/19	<u>1.490.000</u>	1	<u>1.490.000</u>
Costos incurridos				
a) Bienes insumidos:				
- De la existencia inicial	marzo/18	60.000	1,5473	92.838
- De compras del ejercicio	julio/18	240.550	1,3795	331.839
b) Jornales y cargas sociales	jul/18-mar/19	849.000	1,1585	983.567
c) Otros servicios	jul/18-mar/19	407.000	1,1585	471.509
Total costos incurridos		<u>1.556.550</u>		1.879.753
Pérdida por tenencia		<u>-66.550</u>		-389.753

Los insumos en concepto de jornales y cargas sociales y otros servicios son reexpresados de acuerdo al coeficiente promedio 1,1585 correspondiente a los meses en los que fueron incurridos, es decir de julio/2018 a marzo/2019. Su cálculo es el siguiente:

205,9571 x 9								
149,2966	155,1034	165,2383	174,1473	179,6388	184,2552	189,6101	196,7501	205,9571
+	+	+	+	+	+	+	+	

Gastos de mantenimiento de árboles en producción

Concepto	Mes de origen	Importes contabilizados	Coeficiente	Importe en \$c
Jornales y cargas sociales	abril/18-marzo/19	\$p 311.000	1,2228	380.291
Otros servicios	abril/18-marzo/19	\$p 139.000	1,2228	169.969
Total				550.260

De acuerdo con la opción prevista por la RT 6 y la resolución 538/2018, para la reexpresión de estos gastos se emplea el coeficiente promedio del ejercicio.

EL ESTADO DE RESULTADOS EN MONEDA DE CIERRE

Conceptos	\$c
Producción de limones para la venta:	2.913.286
Costo de producción limones para la venta - Anexo 2	-4.753.406
<u>Pérdida por producción de limones para la venta</u>	-1.840.120
Ventas de limones	5.934.030
Costo de ventas - Anexo 3	-5.177.945
<u>Ganancia bruta sobre ventas de limones</u>	756.085
Ganancia por la medición a VNR de limones para la venta	626.585
<u>Subtotal - Pérdida</u>	-457.450
<u>Gastos - Anexo 4</u>	
De comercialización	-756.085
Otros gastos	-550.260
<u>Pérdida antes de resultados por tenencia</u>	-1.763.795
Resultados por tenencia:	
Ganancia por medición a costo de reproducción de limones en crecimiento a fecha de su recolección durante el ejercicio	2.120.534
Pérdida por medición a de costo de reproducción de limones en crecimiento a fecha de cierre del ejercicio	-389.753
<u>Resultados por tenencia – Ganancia neta</u>	1.730.781
<u>Pérdida neta antes del RECPAM</u>	-33.014
RECPAM - Pérdida	-1.610.338
<u>Pérdida neta del ejercicio</u>	-1.643.352

El RECPAM incluido en este estado de resultados ha sido generado por la existencia de efectivo durante el ejercicio.

ANEXO 2

Costo de producción de limones para la venta

Conceptos	Mes de origen	\$o	Coefficiente	\$c
Existencias inicial de bienes para ser consumidos en la producción	marzo/2018	175.000	1,5473	270.777
Existencias inicial de limones en crecimiento - Cosecha 2018	marzo/2018	3.380.000	1,5473	5.229.874
Compras de bienes para consumo en el proceso de producción	julio/2018	283.000	1,3795	390.399
Costos - Anexo 4	diversos	1.695.567	diversos	2.165.809
Incidencia de los revalúo de limones en crecimiento:				
A fecha de cosecha 2017/2018	junio/2018	- 697.000	1,4223	- 991.343
A fecha de cierre de ejercicio	marzo/2019	1.166.450	1	1.166.450
Subtotal		6.700.017		8.231.966
Menos:				
Existencias final de bienes a ser consumidos en la producción	julio/2018	-42.450	1,3795	-58.560
Existencias final de limones en crecimiento - Cosecha 2019	marzo/2019	-3.420.000	1	-3.420.000
<u>Costo de producción del ejercicio</u>		3.237.567		4.753.406

ANEXO 3

Costo de ventas de limones

Conceptos	Importes en \$c
Limones para la venta ingresados por producción durante el ejercicio	4.551.360
Incidencia del revalúo en términos reales al momento de sus ventas	626.585
Subtotal	5.177.945
Existencias al final del ejercicio	-
Costo de ventas del ejercicio	5.177.945

ANEXO 4

Gastos y su aplicación

Conceptos	Total	Costo producción limones	Costo limoneros en desarrollo	Gastos de comercialización	Otros gastos
				Directos s/ventas	
Jornales y cargas sociales	2.245.061	1.331.629	533.141		380.291
Otros servicios	1.005.142	622.406	212.767		169.969
Depreciación equipamiento	142.042	142.042			
Depreciación árboles frutales	69.732	69.732			
Gastos directos sobre ventas	756.085			756.085	
Totales	4.218.062	2.165.809	745.908	756.085	550.260

Los importes en \$c incluidos en este anexo surgen de cálculos ya realizados con anterioridad.

Notas:

(1) En adelante RT 46. Del mismo modo identificaremos, con el agregado de su respectivo número a todas las resoluciones técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) a las que hagamos mención en este trabajo

(2) Torres, Carlos Federico: "[Efectos prácticos de la modificaciones introducidas a las normas contables profesionales referidas a la actividad agropecuaria](#)" - ERREPAR - Consultor Agropecuario - año V - N° 32 - setiembre/2018 - págs. 63 a 79 - Cita digital EOLDC098240A