

TÍTULO: APLICACIÓN DE NORMAS CONTABLES A LA ACTIVIDAD AVÍCOLA
AUTOR/ES: Torres, Carlos Federico
PUBLICACIÓN: Consultor Agropecuario
TOMO/BOLETÍN: -
PÁGINA: -
MES: Diciembre
AÑO: 2019
OTROS DATOS: -

CARLOS FEDERICO TORRES

APLICACIÓN DE NORMAS CONTABLES A LA ACTIVIDAD AVÍCOLA

INTRODUCCIÓN

La avicultura -y específicamente la producción de pollos- posee ciertas características que sucintamente describimos a continuación:

1. Se trata de un proceso de cría, desarrollado desde el nacimiento del pollo hasta que este alcanza el peso apropiado para su venta, 2,700 kilogramos.
2. El proceso de producción en esta actividad abarca dos períodos:
 - a) Desde la colocación del huevo en la incubadora hasta el nacimiento: 21 días aproximadamente.
 - b) Desde el nacimiento hasta la obtención del peso apropiado para la venta: 52 días también aproximadamente.

La producción queda así conformada por dos conceptos: el nacimiento de pollos y su ganancia en kilos hasta su terminación y venta. Resulta por lo tanto plenamente asimilable a una actividad de cría.

INSUMOS PROPIOS DE LA ACTIVIDAD

A los efectos de la aplicación de las normas, consideraremos los siguientes insumos:

1. Huevos.
2. Alimentos balanceados.
3. Vacunas.
4. Energía eléctrica y otros servicios.
5. Mano de obra.

Además, como es propio de todas las actividades agropecuarias, integra el costo de producción la depreciación de las maquinarias e instalaciones, en este caso en particular, las incubadoras, jaulas y los locales donde se desarrolla la actividad.

MEDICIÓN DE ACTIVOS ESPECÍFICOS DE LA ACTIVIDAD

Los activos específicos de esta actividad y los criterios que les son aplicables para su medición en el marco normativo de la resolución técnica 22 de la FACPCE (en adelante la RT 22)⁽¹⁾ son los siguientes:

Etapas del proceso	Caracterización de cada una de ellas
Hasta el nacimiento de los pollos se trata de un activo biológico en crecimiento -huevos en incubadora- que no tiene mercado activo en su condición actual, pero que sí lo ha de tener cuando culmine el proceso, es decir, al producirse el nacimiento del pollo. Le caben entonces las normas de medición de la sección 7.1.2 de la RT 22.	Proceso productivo terminal

Obtenido el pollo, el mismo se transforma en otro activo biológico en crecimiento hasta el momento de su culminación y consiguiente venta, lapso que reiteramos, se extiende a 52 días. Su medición contable, la que durante el ejercicio recién se practica al culminar la producción conforme lo indicaremos en el apartado siguiente, de acuerdo con las nuevas disposiciones de la RT 46 es a valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta (en adelante identificaremos a este criterio de medición como VR), dado que se trata de un bien destinado a la venta para el que existe mercado activo.

Practicándose la medición en cada culminación de un proceso productivo, responde también a la caracterización de terminal.

RESULTADOS ESPECÍFICOS

Describimos estos resultados a continuación:

Momento del reconocimiento	Identificación del resultado	
Durante el período contable	Por producción	Dadas las características de esta actividad no resulta práctico, durante el ejercicio, el reconocimiento de pollos en crecimiento, procediéndose a ingresar directamente los pollos terminados. Por lo tanto, en cada ocasión en la que culmine ese crecimiento se registrará el ingreso originado en esa producción midiendo los pollos obtenidos a su VR.
	Por tenencia	Surgirá de existir un lapso entre las fechas de producción y las de las ventas.
	Por ventas	Siguiendo el criterio establecido por la RT 22 para la generalidad de las actividades agropecuarias, este resultado se anulará a través de los gastos directos de venta a exponer en una columna especialmente habilitada en el anexo de gastos y su aplicación.
A su finalización	Conforme a lo expresado en relación al reconocimiento de la producción durante el período contable, solo a su finalización se registra el ingreso por pollos en crecimiento, midiéndolos a su VR proporcionado al grado de avance de la producción alcanzada a esa fecha.	

APLICACIÓN PRÁCTICA

A través del siguiente caso práctico, ejemplificaremos nuestra propuesta acerca de la aplicación de las normas comentadas en los apartados anteriores.

“La Avícola SA”, empresa dedicada a la producción de pollos, inició el ejercicio en consideración el 1/6/2018, habiendo finalizado el mismo el 31/5/2019.

SITUACIÓN PATRIMONIAL AL INICIO DEL EJERCICIO

1. Situación patrimonial al inicio del ejercicio (se incluyen los componentes del patrimonio neto dado que en esta ejercitación no se expondrá el estado de evolución del mismo)

La situación patrimonial al 1/6/2018 (inicio del ejercicio) era la siguiente:

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

Cuadro 1

Activo	Patrimonio neto	
Activos corrientes	Capital suscripto 4.000.000	
Efectivo 911.000	Ganancias reservadas	530.000
Bienes de cambio 1.441.000	Resultados no asignados	-30.000
Total de activos corrientes 2.352.000	Total del patrimonio neto	4.500.000

Activos no corrientes	Total	4.500.000
Bienes de uso	2.148.000	
Total de activos no corrientes	2.148.000	
Total del activo	4.500.000	

Los rubros del activo tienen la siguiente composición:

BIENES DE CAMBIO

Cuadro 2

Conceptos que integran el rubro	Cantidad	Precio por unidad	Importes
Activos biológicos			
Pollos en crecimiento	11.000 unidades 16.500 kilos 1,500 peso promedio:	60	990.000
Bienes para consumir en el proceso de obtención de pollos			
Huevos	17.000 unidades	3	51.000
Alimentos balanceados	2.000 kilos	50	100.000
Vacunas	10.000 unidades	30	300.000
			451.000
Total			1.441.000

Los pollos en crecimiento se encuentran valuados a su VR por kilogramo, mientras que los bienes para consumo lo están a sus costos de reposición.

BIENES DE USO

En todos los casos se encuentran medidos a su costo original neto de depreciaciones acumuladas.

Cuadro 3

Bienes afectados a la producción	
Inmuebles	980.000
Incubadoras y jaulas	690.000
Total costo original	1.670.000
Depreciaciones acumuladas inmuebles	-98.000
Depreciaciones acumuladas incubadoras y jaulas	-138.000
Costo residual neto	1.434.000
Bienes afectados a comercialización	
Camión para la distribución	1.190.000
Depreciación acumulada	-476.000
Costo residual neto	714.000
Total	2.148.000

2. Operatoria durante el ejercicio

2.1. Producción

Como se indicara en el primer apartado, conforman la producción en esta actividad los nacimientos de pollos y la posterior ganancia en kilos hasta la venta de la producción. Por lo tanto, consideraremos ambos integrantes de la producción en forma separada.

2.1.1. Nacimientos

Considerando en todos los casos un peso de origen de 50 gramos, se detalla a continuación los nacimientos producidos en el ejercicio:

Cuadro 4

Mes	Cantidad de nacimientos (cn)	VR por kilo	Nacimientos en kilos: cn x 50 gramos	VR de la producción \$
Junio 2018	10.500	60	525,000	31.500
Julio 2018	10.700	64	535,000	34.240
Agosto 2018	12.090	66	604,500	39.897
Setiembre 2018	11.300	70	565,000	39.585
Octubre 2018	11.500	72	575,000	41.400
Noviembre 2018	10.100	76	505,000	38.380
Diciembre 2018	10.250	79	512,500	40.487
Enero 2019	10.760	83	538,000	44.654
Febrero 2019	10.300	85	515,000	43.775
Marzo 2019	11.540	87	577,000	50.199
Abril 2019	12.500	88	625,000	55.000
Mayo 2019	11.900	90	595,000	53.550
	<i>133.440</i>			<i>512.667</i>

Los nacimientos del mes de mayo de 2019 constituyen la existencia final de pollos en crecimiento al final del ejercicio, estimándose su peso promedio en 1,100 kilogramos.

2.2. Ganancia en kilogramos

La ganancia en kilos se genera desde el nacimiento del pollo con 50 gramos de peso hasta su terminación para la venta con 2,700 kilogramos, es decir, a razón de 2,200 kilogramos de ganancia por unidad:

Cuadro 5

Mes	Cantidad de kilos obtenidos en el ejercicio por pollos provenientes de				Total de kilos ganados en el mes	VR por kilo \$	VR de la producción (importe por el que se la vendió) \$
	La existencia inicial		Nacimientos del ejercicio				
	Pollos	Kilos	Pollos	Kilos			
Jun./2018	11.000	13.200	10.500	23.100	13.200	60	792.000
Jul./2018			10.700	23.540	23.100	64	1.478.400
Ago./2018			12.090	26.598	23.540	66	1.553.640
Set./2018			11.300	24.860	26.598	70	1.861.860
Oct./2018			11.500	25.300	24.860	72	1.789.920
Nov./2018			10.100	22.220	25.300	76	1.922.800
Dic./2018			10.250	22.550	22.220	79	1.755.380
Ene./2019			10.760	23.672	22.550	83	1.871.650
Feb./2019			10.300	22.660	23.672	85	2.012.120
Mar./2019			11.540	25.388	22.660	87	1.971.420

Abr./2019			12.500	27.500	25.388	88	2.234.144
May./2019			11.900		27.500	90	2.475.000
Totales	11.000	13.200	133.440	267.388	280.588		21.718.334

En el cuadro anterior, se han practicado los siguientes cálculos:

1. La ganancia en kilogramos por pollo, tanto en los que estaban en existencia al inicio del ejercicio como los nacidos durante el mismo, es de 2,200 kilogramos, dado que nacen con un peso de 50 gramos y se los considera terminados para la venta cuando han alcanzado un peso aproximado de 2,700 kilogramos.

2. La ganancia en kilogramos proveniente de los pollos en crecimiento al inicio del ejercicio, indicada en el mes de junio de 2018 por 13.200 kilogramos, surge de la diferencia entre el total de kilogramos alcanzados y los que ya se habían logrado al cierre del ejercicio anterior (11.000 nacimientos x 2,700 kilos = 29.700 kilos - 16.500 kilos en pollos en crecimiento a esa fecha, de acuerdo con lo informado en el cuadro 2). La ganancia en este mes es menor que la reconocida en los restantes meses del ejercicio debido a que parte de ella ya ha sido reconocida en el ejercicio anterior, conforme al procedimiento descrito en este punto y en el siguiente.

3. La ganancia en kilogramos obtenida en el ejercicio se ha imputado al mes siguiente al de los respectivos nacimientos, Así, en el cuadro 4, la ganancia en kilos de cada mes surge de multiplicar la cantidad de pollos nacidos en el mes anterior por 2,200 kilogramos. Por ejemplo, en julio de 2018, se obtuvieron 23.540 kilogramos, es decir, el producto de multiplicar los 10.500 pollos nacidos en el mes anterior por 2,200 kilos. Se exceptúa de este procedimiento a la ganancia en kilos del mes de inicio del ejercicio, cuyo cálculo ha sido indicado en el punto anterior.

4. Los 11.900 pollos en existencia al finalizar el ejercicio han alcanzado un peso promedio de un kilogramo. Por lo tanto su incremento de peso respecto a su nacimiento es de 950 gramos. Así, para determinar el valor contable de los pollos en crecimiento al cierre del ejercicio, se han considerado los nacimientos del mes de mayo, conforme se indica al pie del cuadro 4. De este modo, la producción total del ejercicio, medida a VR de las fechas de las respectivas obtenciones, es la siguiente:

Cuadro 6

Conceptos	Importes
Por nacimientos - cuadro 4	512.667
Por ganancia en kilogramos - cuadro 5	21.718.334
Por pollos en crecimiento a fecha de cierre: 11.900 x 0,950 kilos x \$ 90	1.017.450
Total producción obtenida en el ejercicio	23.248.451

2.3. Ventas de pollos

Las ventas del ejercicio corresponden a la existencia inicial de pollos en crecimiento más los dos primeros conceptos indicados en el cuadro de producción anterior. Las mismas se efectuaron por un importe 12% mayor al VNR⁽²⁾ obtenido, siendo la diferencia gastos directos de ventas. Por lo tanto, las ventas fueron las siguientes:

Cuadro 7

Conceptos	Importes
Pollos terminados y vendidos en el ejercicio: 990.000 + 512.667 + 21.718.334: Medición a VNR	23.221.001
Gastos directos de venta: 12%	2.786.520
Monto bruto de ventas	26.007.521

2.4. Evolución durante el ejercicio de bienes destinados a ser consumidos en la producción de pollos y medición de los mismos a fecha de cierre del ejercicio

El detalle del movimiento de estos bienes es la siguiente:

Cuadro 8

Conceptos	Existencia	Compras \$	Consumos \$	Existencia final \$	Rdo. por
-----------	------------	------------	-------------	---------------------	----------

	inicial \$			A costo original	A costo de reposición	tenencia \$
Huevos	51.000	271.000	206.000	116.000	132.000	16.000
Alimentos	100.000	336.000	287.000	149.000	170.000	21.000
Vacunas	300.000	391.000	327.000	364.000	398.000	34.000
Totales	451.000	998.000	820.000	629.000	700.000	71.000

Las compras se efectuaron al contado.

2.5. Otros pagos

También al contado, durante el ejercicio se efectuaron los siguientes pagos:

Cuadro 9

Conceptos	Totales	Importes imputados a		
		Costo de producción	Gastos de administración	Gastos de comercialización
Sueldos, jornales y cargas sociales	11.768.000,00	8.904.000	1.100.000	1.764.000
Seguros	604.000,00	400.000	77.000	127.000
Energía eléctrica	1.407.000,00	1.259.000	67.000	81.000
Servicios diversos	821.000,00	637.000	72.000	112.000
Total	14.600.000,00	11.200.000	1.316.000	2.084.000

2.6. Depreciación de bienes de uso

Las depreciaciones de bienes de uso practicadas durante el ejercicio son las que se indican a continuación:

1. Inmuebles afectados a la producción: \$ 49.000.
2. Incubadoras y jaulas: \$ 69.000.
3. Camión afectado a la distribución de la producción: \$ 238.000.

2.7. Costo de producción

De lo informado en los apartados 2.4 a 2.6 surge el siguiente costo de producción:

Cuadro 10

Conceptos	Costo de producción del ejercicio
Consumos en el ejercicio de huevos, alimentos balanceados y vacunas de acuerdo con lo informado en el cuadro 7	820.000
Mano de obra y servicios imputados a la producción	11.200.000
Depreciación bienes de uso afectados a la producción:	
- Inmuebles	49.000
- Incubadoras y jaulas	69.000
Total costo de producción	12.138.000

Los bienes y servicios consumidos en la producción del ejercicio son imputados al costo a sus valores originales, sin efectuarse el revalúo a costo de reposición, posibilidad admitida por la RT 17.

2.8. Decisiones tomadas en asamblea

Dada su escasa significación, la asamblea que consideró los estados contables del ejercicio finalizado el 31/5/2018 decidió mantener el saldo negativo de resultados no asignados de \$ 30.000 sin absorber, considerando que el mismo será compensado con futuras utilidades.

Por otra parte, no se produjeron aportes de los accionistas durante el ejercicio 2018-2019 al que refiere esta ejemplificación.

2.9. Registros contables

Por razones de simplificación, la producción, ventas y pagos del ejercicio se contabilizan mediante únicos asientos por los respectivos importes totales acumulados en el mismo:

Cuentas	Débitos	Créditos
Efectivo	911.000,00	
Pollos en crecimiento	990.000,00	
Huevos	51.000,00	
Alimentos balanceados	100.000,00	
Vacunas	300.000,00	
Inmuebles	980.000,00	
Incubadoras y jaulas	690.000,00	
Rodados	1.190.000,00	
Resultados no asignados	30.000,00	
Depreciaciones acumuladas inmuebles		98.000,00
Depreciaciones acumuladas jaulas e incubadoras		138.000,00
Depreciaciones acumuladas rodados		476.000,00
Capital suscripto		4.000.000,00
Ganancias reservadas		530.000,00
Apertura de libros al inicio del ejercicio (cuadros 1 a 3)		
Huevos	271.000,00	
Alimentos balanceados	336.000,00	
Vacunas	391.000,00	
Sueldos, jornales y cargas sociales	11.768.000,00	
Seguros	604.000,00	
Energía eléctrica	1.407.000,00	
Servicios diversos	821.000,00	
Efectivo		15.598.000,00
Compras y pagos efectuados en el ejercicio (cuadros 7 y 8)		
Pollos terminados para la venta (cuadro 7)	23.221.001,00	
Pollos en crecimiento (existencia final, cuadro 6)	1.017.450,00	
Producción pollos (cuadro 6)		23.248.451,00
Pollos en crecimiento (existencia inicial, cuadro 2)		990.000,00
Por la producción del ejercicio		
Costo de producción pollos	12.138.000,00	
Huevos (cuadro 8)		206.000,00
Alimentos balanceados (cuadro 8)		287.000,00
Vacunas (cuadro 8)		327.000,00
Sueldos, jornales y cargas sociales (cuadro 9)		8.904.000,00
Seguros (cuadro 9)		600.000,00
Energía eléctrica (cuadro 9)		1.059.000,00
Servicios diversos (cuadro 9)		637.000,00
Depreciaciones acumuladas inmuebles (punto 2.6)		49.000,00
Depreciaciones acumuladas jaulas e incubadoras (punto 2.6)		69.000,00
Costo de producción del ejercicio		
Depreciación rodados	238.000,00	
Depreciaciones acumuladas rodados (punto 2.6)		238.000,00
Depreciación del camión clasificada en gastos de comercialización		
Efectivo	23.221.001,00	
Gastos directos de ventas	2.786.520,00	
Venta pollos		26.007.521,00

Ventas de pollos en el ejercicio (punto 2.3)		
Costo de ventas pollos	23.221.001,00	
Pollos terminados para la venta		23.221.001,00
Costo de las ventas registradas en el asiento anterior		
Huevos	16.000,00	
Alimentos balanceados	21.000,00	
Vacunas	34.000,00	
Ganancia por tenencia		71.000,00
Ganancia por tenencia de la existencia de bienes para consumo en el proceso de producción de pollos (cuadro 8)		

ESTADOS DE SITUACIÓN PATRIMONIAL Y DE RESULTADOS EN MONEDA NOMINAL

1. Estado de situación patrimonial (nuevamente se exponen los componentes del patrimonio neto, tal como se justifica en el estado preparado al 31/5/2018)

Activo	Patrimonio neto	
<i>Activos corrientes</i>		Capital suscrito 4.000.000
Caja y bancos 8.534.001		Ganancias reservadas 530.000
Bienes de cambio - Nota X 1.717.450		Resultados no asignados:
<i>Total de activos corrientes</i> 10.251.451		Al inicio del ejercicio -30.000
<i>Activos no corrientes</i>		Ganancia del ejercicio (por
Bienes de uso - Anexo 1 1.792.000		diferencia) 7.543.451
<i>Total activos no corrientes</i> 1.792.000		<i>Total del patrimonio neto</i> 12.043.451
Total del activo 12.043.451	Total	12.043.451

La nota referida a la composición de los bienes de cambio es la siguiente:

Activos corrientes

Bienes de cambio - Medidos a costo de reposición

Bienes destinados a ser consumidos en el proceso de producción:

Huevos	132.000,00
Alimento balanceado	170.000,00
Vacunas	398.000,00
<i>Subtotal</i>	700.000,00

Activos biológicos en crecimiento (medidos a valor razonable neto de gastos estimados en el punto de venta)

Pollos en crecimiento	1.017.450,00
<i>Subtotal</i>	1.017.450,00

Total 1.717.450,00

2. Estado de resultados

Producción pollos	23.248.451
Costo de producción pollos - Anexo 3	12.138.000
<i>Ganancia producción pollos</i>	<i>11.110.451</i>
Ventas pollos	26.007.521
Costo - Anexo 2	-23.221.001

<i>Ganancia bruta sobre ventas</i>	2.786.520
<i>Subtotal:</i>	13.896.971
<i>Gastos - Anexo 4</i>	
De administración (cuadro 9)	-1.316.000
De comercialización	
- Directos sobre ventas	-2.786.520
- Otros (cuadro 9)	-2.322.000
<i>Resultados financieros y por tenencia - Ganancia Nota XX</i>	71.000
<i>Ganancia del ejercicio</i>	7.543.451

La nota en la que se detalla la causa de la ganancia por tenencia informará que ella proviene de los bienes destinados a ser insumidos en la producción por \$ 71.000

3. Anexos

Anexo 1. Bienes de uso

Rubros	Valor de origen al inicio	Valor de origen al cierre del ejercicio	Depreciaciones			Medición al final del ejercicio
			Al inicio del ejercicio	Del ejercicio	Al cierre del ejercicio	
Inmuebles	980.000	980.000	98.000	49.000	147.000	833.000
Jaulas e incubadoras	690.000	690.000	138.000	69.000	207.000	483.000
Rodados	1.190.000	1.190.000	476.000	238.000	714.000	476.000
Totales	2.860.000	2.860.000	712.000	356.000	1.068.000	1.792.000

Anexo 2. Costo de ventas

Conceptos	Importes
Existencia inicial de pollos en crecimiento	990.000
Producción durante el ejercicio	23.248.451
<i>Subtotal</i>	<i>24.238.451</i>
Existencia final de pollos en crecimiento	-1.017.450
Costo de ventas del ejercicio	23.221.001

Anexo 3. Costo de producción pollos

Conceptos	Importes
Existencias al inicio del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción (cuadro 2)	451.000
Compras de bienes a ser consumidos en el proceso de producción (cuadro 8)	998.000
Costos - Anexo 4	11.318.000
Incidencia del revalúo de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	71.000
Subtotal	12.838.000
Existencias al final del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción (cuadro 8)	-700.000
Costo de producción del ejercicio	12.138.000

Anexo 4. Gastos y su aplicación

Conceptos	Totales	Costo producción pollos	Gastos de administración	Gastos de comercialización	
				Directos s/ventas	Restantes
Sueldos, jornales y cargas sociales	11.768.000	8.904.000	1.100.000		1.764.000
Gastos sobre ventas	2.786.520			2.786.520	
Energía eléctrica	1.407.000	1.259.000	67.000		81.000
Depreciación bienes de uso	356.000	118.000			238.000
Seguros	604.000	400.000	77.000		127.000
Servicios diversos	821.000	637.000	72.000		112.000
Totales	17.742.520	11.318.000	1.316.000	2.786.520	2.322.000

ESTADOS DE SITUACIÓN PATRIMONIAL Y DE RESULTADOS EN MONEDA HOMOGÉNEA

A fin de no extender la preparación de estos estados con una excesiva cantidad de cálculos, para la reexpresión de las cuentas integrantes del estado de resultados se recurrirá al empleo del coeficiente promedio del ejercicio cuya utilización se encuentra prevista en la sección IV.B.4 y IV.B.6 de la resolución técnica 6 en la resolución 539/18 de la Junta de Gobierno de la FACPE.

En el caso planteado ese coeficiente responde al siguiente cálculo:

$$\frac{\text{Índice FACPE correspond. a mayo de 2019}}{12} = \frac{\Sigma \text{ Índice mes } n}{n = 1} = 12$$

Los índices aplicables en el caso propuesto son los siguientes:

Mes	Índice
May./2018	139,5893
Jun./2018	144,8053
Jul./2018	149,2966
Ago./2018	155,1034
Set./2018	165,2383
Oct./2018	174,1473
Nov./2018	179,6388
Dic./2018	184,2552
Ene./2019	196,7501
Feb./2019	189,6101
Mar./2019	205,9571
Abr./2019	213,0517
May./2019	219,5691

El coeficiente promedio para el ejercicio junio/2018 a mayo/2019 resultante de estos índices es el siguiente:

$$\frac{219,5691 + 2.177,423}{12} = 1,21$$

1. Primera etapa del proceso secuencial de ajuste por inflación - Situación patrimonial ajustada a la fecha de transición (fecha de cierre del ejercicio anterior, es decir, al 31/5/2018)

Para preparar este estado se practicaron los procedimientos que se indican a continuación:

Rubros actualizables	Reexpresión a moneda de mayo/2018 (donde \$i significa moneda de poder adquisitivo de la fecha de inicio del ejercicio)			
Bienes de cambio	No requieren reexpresión dado que se encuentran medidos a su valor corriente a esa fecha			
Bienes de uso	Practicadas sus reexpresiones a esta fecha, los importes resultantes son los siguientes:			
	Cuentas	Costos en \$i	Depreciaciones acumuladas en \$i	Medición neta \$i
	Inmuebles	2.200.000	220.000	1.980.000
	Incubadoras y jaulas	975.000	195.000	780.000
	Rodados	1.440.000	576.000	864.000
	Totales	4.615.000	991.000	3.624.000
Capital suscrito	Practicada su reexpresión a esta fecha, el ajuste resultante a adicionar al capital nominal es de \$ 4.980.000			
Ganancias reservadas	A fecha de la transición se mantienen sus saldos anteriores sin reexpresar. El saldo anterior automáticamente pasa a representar una cifra en \$i			
Resultados no asignados	Su saldo surge por diferencia una vez practicadas las reexpresiones de los restantes rubros actualizables			

Partiendo del estado de situación patrimonial al 31/5/2018 incluido en el cuadro 1 y considerando los ajustes informados en el cálculo anterior, se determina la siguiente situación a la mencionada fecha:

Activo	Patrimonio neto	
<i>Activos corrientes</i>	Capital suscrito	4.000.000
Efectivo	911.000	Ajuste del capital
Bienes de cambio	1.441.000	4.980.000
<i>Total de activos corrientes</i>	2.352.000	Capital reexpresado en \$i
<i>Activos no corrientes</i>		8.980.000
Bienes de uso	3.624.000	Ganancias reservadas
<i>Total de activos no corrientes</i>	3.624.000	530.000
Total del activo	5.976.000	Resultados no asignados
		-3.534.000
		<i>Total del patrimonio neto</i>
		5.976.000
		Total
		5.976.000

SEGUNDA ETAPA

2. Segunda etapa del proceso secuencial de ajuste por inflación - Situación patrimonial ajustada a la fecha de cierre del ejercicio - 31/5/2019

Los cálculos realizados son los siguientes:

Rubros actualizables	Reexpresión a moneda de mayo de 2019 donde \$c significa moneda de poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio y \$o representa moneda de origen de las partidas, es decir, antes de su reexpresión)		
Bienes de cambio	No requieren reexpresión, dado que se encuentran medidos a su valor corriente. De todos modos, para determinar los resultados por tenencia en términos reales, se procede a calcular los costos reexpresados de la existencia final de bienes para consumo obteniéndose las siguientes cifras:		
	Bienes para consumo	Costo en \$o	Costo en \$c
	Huevos	116.000	137.000
	Alimento balanceado	149.000	163.000
	Vacunas	364.000	390.000

	Totales	629.000	690.000		
Bienes de uso	Se procedió a reexpresar las mediciones obtenidas al inicio en \$i por el coeficiente del ejercicio 1,57297 (= 219,5691/139,5893) y a agregar las depreciaciones en \$c correspondientes al ejercicio:				
	Cuentas	Costos en \$c	Depreciaciones acumuladas en \$c		Medición neta \$c
			Al inicio	Del ejercicio	
	Inmuebles	3.460.534	346.053	173.027	2.941.454
	Incubadoras y jaulas	1.533.646	306.729	153.365	1.073.552
	Rodados	2.265.077	906.031	453.015	906.031
Totales	7.259.257	1.558.813	779.407	4.921.037	
Capital suscrito	Se realizó el siguiente cálculo: \$i 8.980.000 x 1,57297 = \$c 14.125.270 El ajuste al final del ejercicio alcanza a \$ 10.125.270				
Ganancias reservadas	Se realizó el siguiente cálculo: \$i 530.000 x 1,57297 = \$c 833.674				
Resultados no asignados	Su saldo surge por diferencia una vez practicadas las reexpresiones de los restantes rubros actualizables				

Partiendo del estado de situación patrimonial sin reexpresar al 31/5/2019 informado en el apartado 1, con los importes ajustados que corresponde agregar del cálculo anterior surge la siguiente situación patrimonial a esa fecha:

Activo	Patrimonio neto
<i>Activos corrientes</i>	Capital suscrito 4.000.000
Caja y bancos 8.534.001	Ajuste del capital 10.125.270
Bienes de cambio - Nota X 1.717.450	Capital reexpresado en \$c 14.125.270
<i>Total de activos corrientes 10.251.451</i>	Ganancias reservadas 833.674
<i>Activos no corrientes</i>	Resultados no asignados: 213.544
Bienes de uso - Anexo 1 4.921.037	<i>Total del patrimonio neto 15.172.488</i>
<i>Total activos no corrientes 4.921.037</i>	Total 15.172.488
Total del activo 15.172.488	

TERCERA ETAPA

3. Tercera etapa del proceso secuencial de ajuste por inflación - Obtención del resultado del ejercicio en \$c

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	15.172.488
Patrimonio neto al inicio en \$c: \$i 5.976.000 x 1,57297	9.400.068
Ganancia del ejercicio	5.772.420
También puede calcularse a través de la cuenta resultados no asignados:	
Saldo inicial de esta cuenta en \$c: \$i -3.534.000 x 1,57297	- 5.558.876
Saldo al cierre:	+213.544
Ganancia del ejercicio	5.772.420

CUARTA ETAPA

4. Cuarta etapa del proceso secuencial de ajuste por inflación - Exposición de las causas del resultado del ejercicio en \$c

Recurriendo al empleo del coeficiente promedio anual al que se hiciera referencia en el apartado 7 para la preparación del estado de resultados, los cálculos de estas causas son las que se calculan a continuación:

Conceptos	Importes		
	\$o	Reexpresión	\$c
Producción pollos	23.248.451	1,21	28.130.625
Costo de producción pollos - Anexo 3	-12.138.000	Según anexo en \$c.	-15.105.381
<i>Ganancia producción pollos</i>	<i>11.110.451</i>		<i>13.025.244</i>
Ventas pollos	26.007.521	1,21	31.469.100
Costo - Anexo 2	-23.221.001	1,21	-28.097.411
<i>Ganancia bruta sobre ventas</i>	<i>2.786.520</i>		<i>3.371.689</i>
<i>Subtotal:</i>	<i>13.896.971</i>		
Gastos - Anexo 4			
De administración:	-1.316.000	1,21	-1.592.360
De comercialización			
Directos sobre ventas	-2.786.520	1,21	-3.371.689
Otros gastos de comercialización:			
- Depreciación bienes de uso	-238.000	\$c 2.265.077 x 20 %	-453.015
- Restantes	-2.084.000	1,21	-2.521.640
<i>Rdos. financieros y por tenencia</i>	<i>71.000</i>	(\$c 700.000 - \$c 690.000)	<i>10.000</i>
RECPAM		Por diferencia	-2.695,809
<i>Ganancia del ejercicio</i>	<i>7.543.451</i>		<i>5.772.420</i>

El costo de producción en \$c se calcula a continuación sobre la base del anexo en el que se detalla este costo en moneda nominal presentado en el Anexo 3:

Conceptos	\$o	Reexpresión	\$c
Existencias al inicio del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	451.000	x 1,57297	709.409
Compras de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	998.000	x 1,21	1.207.580
Costos - Anexo 4	11.318.000		13.878.392
Revalúo de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	71.000	700.000-690.000	10.000
Subtotal	12.838.000		15.805.381
Existencias al final del ejercicio de bienes a ser consumidos en el proceso de producción	-700.000	No requiere	-700.000
<i>Costo de producción del ejercicio</i>	<i>12.138.000</i>		<i>15.105.381</i>

El Anexo 4 en \$c es, a su vez, el siguiente:

Conceptos	Totales	Costo producción pollos	Gastos de administración	Gastos de comercialización	
				Directos s/ventas	Restantes
Sueldos, jornales y cargas sociales	14.239.280	10.773.840	1.331.000		2.134.440
Gastos sobre ventas	3.371.689			3.371.689	
Energía eléctrica	1.702.470	1.523.390	81.070		98.010
Depreciación bienes de uso	779.407	326.392			453.015
Seguros	730.840	484.000	93.170		153.670

Servicios diversos	993.410	770.770	87.120		135.520
Totales	21.817.096	13.878.392	1.592.360	3.371.689	2.974.655

Excepto la depreciación de bienes de uso, cuyo cálculo en \$c se basa en las mediciones en esa moneda de los respectivos costos originales, el resto de los conceptos se encuentran reexpresados mediante el producto de sus importes en moneda nominal multiplicados por el coeficiente promedio 1,21.

QUINTA ETAPA

5. Contabilización del ajuste por inflación

A partir de los saldos contabilizados en moneda nacional, se agregan los siguientes asientos para reexpresarlos a moneda homogénea:

Cuentas	Débitos	Créditos
Inmuebles (2.200.000 - 980.000)	1.220.000	
Incubadoras y jaulas (975.000 - 690.000)	285.000	
Rodados (1.440.000 - 1.190.000)	250.000	
Resultados no asignados (-30.000 - -3.534.000)	3.504.000	
Depreciaciones acumuladas inmuebles (220.000 - 98.000)		122.000
Depreciaciones acum. jaulas e incubadoras (195.000 - 138.000)		57.000
Depreciaciones acumuladas rodados (576.000 - 476.000)		100.000
Ajuste del capital		4.980.000
Ajuste de la situación patrimonial al inicio del ejercicio		
Inmuebles (3.460.534 - 980.000 - 1.220.000)	1.260.534	
Incubadoras y jaulas (1.533.646 - 690.000 - 285.000)	558.646	
Rodados (2.265.077 - 1.190.000 - 250.000)	825.077	
Resultados no asignados (-5.558.876 - 3.534.000, corresponde a la reexpresión del saldo inicial)	2.024.876	
Costo de ventas pollos (28.097.411 - 23.221.001)	4.876.410	
Costo de producción pollos (15.105.381 - 12.138.000)	2.967.381	
Sueldos, jornales y cargas sociales 1.331.000 + 2.134.440 - 1.100.000 - 1.764.000)	601.440	
Gastos sobre ventas (3.371.689 - 2.786.520)	585.169	
Energía eléctrica (81.070 + 98.010 - 67.000 - 81.000)	31.080	
Depreciación rodados (453.015 - 238.000)	215.015	
Seguros (93.170 + 153.670 - 77.000 - 127.000)	42.840	
Servicios diversos (87.120 + 135.520 - 72.000 - 112.000)	38.640	
Ganancia por tenencia (10.000 - 71.000)	61.000	
RECPAM	2.695.809	
Depreciaciones acumuladas inmuebles (346.053 + 173.027 - 147.000 - 122.000)		250.080
Depreciaciones acumuladas jaulas e incubadoras (306.729 + 153.365 - 207.000 - 57.000)		196.094
Depreciaciones acumuladas rodados (906.031 + 453.015 - 714.000 - 100.000)		545.046
Ajuste del capital (10.125.270 - 4.980.000)		5.145.270
Ganancias reservadas (833.674 - 530.000)		303.674
Producción pollos (28.130.625 - 23.248.451)		4.882.174
Ventas pollos/31.469.100 - 26.007.521)		5.461.579

CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo, hemos procurado ejemplificar las normas de índole genérica que la RT 22 contiene para los entes dedicados a la actividad agropecuaria a una de ellas de características muy particulares.

La referida adaptación requirió fundamentalmente considerar su operatoria, la que pese a reiterar la producción a lo largo de todo el ejercicio y en forma ininterrumpida, reviste sin embargo el carácter de terminal, dando así lugar a la aplicación de algunos procedimientos contables muy propias de esta actividad.

La aplicación actualmente vigente de la reexpresión de estados contables nos permitió además desarrollar los mecanismos previstos por la RT 6 y la resolución 539/2018 de la Junta de Gobierno de la FACPCE, también con el reconocimiento y la consiguiente adaptación de esas particularidades.

Notas:

(1) Todas las menciones que hagamos a los largo de este trabajo en relación a esta RT referirán a la versión actualmente vigente, es decir la surgida de la RT 46

(2) Consideramos que el criterio aplicable en este caso es del valor neto de realización (identificado habitualmente por sus iniciales VNR) y no el del VR, dado que ya habiéndose concretado las venta ya no existen gastos directos de ellas que deban ser estimados, como ocurre con este último criterio